

08.053

## **Messaggio concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto**

del 25 giugno 2008

---

Onorevoli presidenti e consiglieri,

con il presente messaggio globale vi sottoponiamo:

### *Parte A*

- il disegno di revisione totale della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto per sgravare le imprese

### *Parte B*

- il disegno di decreto federale concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto
- il disegno di revisione totale della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto per promuovere l'economia e la crescita

e vi proponiamo di approvarli.

Vi proponiamo nel contempo di togliere di ruolo i seguenti interventi parlamentari:

2001	M	00.3154	Imposta sul valore aggiunto. Rendiconto annuo (N 13.12.00, Lustenberger; S 7.6.01)
2003	P	02.3663	Imposta sul valore aggiunto. Aliquota ridotta per l'informazione scientifica in formato elettronico (S 5.3.03, Berger)
2005	M	03.3481	Segreto bancario per i commercianti di valori mobiliari (S 2.3.04, [Merz]-Büttiker; N 17.3.05)
2005	M	04.3495	Revisione della legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (N 17.12.04, Gruppo popolare democratico, S 5.10.05)
2006	M	05.3465	Limitazione a cinque anni degli esoneri dall'IVA (S 5.10.05, CET-S; N 8.3.06)
2006	M	05.3466	Semplificazione dell'IVA e unificazione delle aliquote (S 5.10.05, CET-S; N 8.3.06)
2006	P	06.3376	L'imposta sul valore aggiunto compromette il settore della previdenza sanitaria (N 20.12.06, Gutzwiller)

Gradite, onorevoli presidenti e consiglieri, l'espressione della nostra alta considerazione.

25 giugno 2008

In nome del Consiglio federale svizzero:

Il presidente della Confederazione, Pascal Couchepin  
La cancelliera della Confederazione, Corina Casanova

---

## Compendio

*Il presente progetto di riforma dell'imposta sul valore aggiunto è suddiviso in due parti: la parte A contiene una revisione totale della legge sull'IVA che prevede molte semplificazioni e rende la legge più facile da applicare da parte degli utenti. Il progetto propone oltre 50 provvedimenti per ridurre i lavori amministrativi delle imprese e gli oneri provocati dal pagamento dell'imposta. La parte B, oltre a riprendere tutte le semplificazioni contenute nella parte A, istituisce un'aliquota d'imposta unica del 6,1 per cento e riduce notevolmente le esclusioni dall'imposta. Rispetto alla parte A, sgrava quindi ulteriormente le imprese dagli oneri legati al pagamento dell'IVA. La parte B propone inoltre un correttivo di politica sociale per compensare le ripercussioni finanziarie dell'aliquota unica sulle economie domestiche a basso reddito.*

*La Svizzera ha introdotto l'imposta sul valore aggiunto (IVA) nel 1995. Da allora questa imposta si è affermata come la principale fonte di entrate della Confederazione: con un gettito di 19,7 miliardi di franchi essa ha finanziato nel 2007 oltre un terzo delle uscite della Confederazione, pari a 54 miliardi di franchi.*

*Nel suo rapporto «10 anni di IVA», il Consiglio federale ha accertato nel 2005 una necessità di riforma. Esso ha pertanto incaricato il Dipartimento federale delle finanze (DFF) di elaborare un disegno di riforma dell'IVA. Tale riforma si prefigge una chiara semplificazione del sistema, la garanzia della certezza massima del diritto per il contribuente, l'incremento della trasparenza e un più marcato orientamento dell'amministrazione verso le esigenze della clientela.*

*La revisione della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto costituisce la terza tappa di un ampio programma del Consiglio federale volto a migliorare e semplificare l'IVA. Da un canto, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha attuato già nel 2005 e, in una fase ulteriore, anche all'inizio di questo anno, numerose modifiche e semplificazioni di prassi. D'altro canto, il 1° LUGLIO 2006 il Consiglio federale ha posto in vigore la modifica dell'ordinanza relativa alla legge concernente l'imposta sul valore aggiunto. Questa modifica ha in particolare consentito di rinunciare a riprese fiscali sulla base di semplici lacune formali a condizione che la Confederazione non subisca perdite d'imposta in presenza di tali lacune di forma.*

*La procedura di consultazione sulla riforma dell'IVA avviata nel febbraio del 2007 ha evidenziato che praticamente tutti i partecipanti consideravano necessaria una riforma e caldeggiavano gli sforzi in tal senso del Consiglio federale. La grande maggioranza dei partecipanti alla consultazione si è inoltre chiaramente espressa a favore di una revisione totale integrale invece di interventi puntuali sulla legge in vigore. In complesso i pareri presentati mostrano che l'attuazione delle previste modifiche tecniche di legge sono considerate in generale importanti, giuste e prioritarie. L'ampia riforma radicale con l'unificazione delle aliquote e la soppressione delle esclusioni raccoglie eminenti sostegni. Si osserva però che le modifiche techni-*

---

che urgenti non dovrebbero essere ritardate da intensi dibattiti politici su questioni di aliquote e di esclusioni.

La conseguente semplificazione della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto costituisce anche un importante elemento della politica di crescita del Consiglio federale, come illustrata dal rapporto «Politica di crescita 2008–2011».

Alla luce di questi risultati il Consiglio federale presenta sotto forma di messaggio globale una riforma in due parti dell'imposta sul valore aggiunto:



1. La parte A (numeri 1–5 del messaggio) comprende una legge concernente l'imposta sul valore aggiunto completamente rielaborata e pone pertanto le basi della riforma fiscale. Essa tiene conto delle esigenze avanzate dai contribuenti, di numerosi interventi parlamentari, nonché dei risultati dei rapporti «10 anni di IVA» e del gruppo d'esperti Spori. Una nuova sistematica della legge consente di rintracciare con maggiore semplicità le pertinenti disposizioni e di facilitare un'interpretazione conforme. Le modifiche materiali su oltre 50 punti determinano un'applicazione più semplice dell'IVA e uno sgravio amministrativo percepibile per le imprese. Si raggiunge un livello superiore di certezza del diritto: ad esempio, il giudicato del credito fiscale è chiaramente disciplinato, nel quadro dei controlli fiscali l'AFC deve effettuare una tassazione dell'imposta, viene inoltre introdotto il diritto di ottenere informazioni vincolanti da parte dell'AFC, mentre viene limitata la responsabilità solidale integrale nel caso delle imposizioni di gruppo. D'altra parte sarà ridotto di un terzo – a 10 anni – il termine assoluto di prescrizione. I contribuenti beneficeranno delle semplificazioni: ad esempio,

---

*è uniformato a 100 000 franchi il limite minimo di cifra d'affari fino al quale le imprese sono esentate dall'assoggettamento, la rinuncia volontaria all'esenzione dall'assoggettamento non è più vincolata ad alcun limite minimo di cifra d'affari, il rendiconto semplificato secondo l'aliquota saldo è esteso e i contribuenti possono in linea di massima fornire senza prescrizioni di forma la comprova di fatti idonei a ridurre l'imposta. L'orientamento più marcato verso le esigenze della clientela traspare ad esempio nel fatto che le possibilità di condono sono estese nel campo dell'imposta sul territorio svizzero, i compiti e i rischi della riscossione dell'imposta sono viepiù trasferiti dai contribuenti all'amministrazione, all'AFC spettano maggiori obblighi in ambito di informazione e di tassazione e che in genere l'amministrazione è tenuta a una maggiore trasparenza e a una migliore comunicazione. Questa parte A contribuisce pertanto in maniera essenziale all'eliminazione di un formalismo sovente criticato.*

*L'attuazione delle misure previste nella parte A consente alle imprese contribuenti di ridurre in media di oltre il 10 per cento i loro costi amministrativi; per l'AFC ne risulta invece un dispendio maggiore rispetto a quello attuale. Lo sgravio amministrativo delle imprese su ripercuote in maniera favorevole sull'economia. A livello di Confederazione non si avvertono in linea di massima ripercussioni perché la riforma deve essere neutrale dal profilo del bilancio. A causa del grande numero di misure e della difficoltà di valutare nei dettagli le loro ripercussioni non è possibile escludere talune minori entrate. Nel caso della parte A del messaggio esse dovrebbero situarsi tra gli 80 e i 130 milioni di franchi. A questo importo si aggiunge il maggiore dispendio per la riscossione dell'imposta, che si stima richiederà 30 collaboratori supplementari. In presenza dell'attuale gettito d'imposta di quasi 20 miliardi di franchi ciò può essere considerato neutrale dal profilo del bilancio.*

- La parte B (numeri 6–12 del messaggio) va oltre il piano delle 50 misure continuando in maniera conseguente la semplificazione dell'IVA. L'aliquota unica del 6,1 per cento e la soppressione della maggior parte delle attuali 25 esclusioni dall'imposta consentono di raggiungere un grado elevato di semplificazione, perché vengono meno dispendiosi e complessi problemi di delimitazione. Le esclusioni rimangono in vigore solo dove l'onere amministrativo non assume dimensioni sproporzionate rispetto al ricavo o dove tecnicamente oggi è praticamente impossibile stabilire in modo corretto la base di calcolo dell'imposta. La conseguente riduzione delle esclusioni consente di abbassare in misura quasi tre volte superiore rispetto alla parte A le spese relative al pagamento dell'IVA da parte dei contribuenti (risparmi di circa il 30 per cento). Anche a livello di amministrazione ci si aspetta un calo dell'onere di riscossione rispetto ad oggi, pari a circa 30 posti a tempo pieno. Aumenta inoltre la trasparenza dell'onere fiscale nel senso che è sensibilmente ridotta l'attuale tassa occulta. Le misure di riforma di questa parte B hanno ripercussioni percettibili anche sui consumatori e sull'economia. Da un canto, la modifica dell'aliquota d'imposta e l'estensione delle basi di calcolo dell'imposta provocano a breve termine un leggero aumento del-*

---

l'onere per le economie domestiche. *D'altro canto, questa riforma determina a lungo termine una crescita supplementare dell'economia nazionale compresa lo 0,3 e lo 0,8 per cento del prodotto interno lordo e quindi anche un maggiore reddito delle economie domestiche. L'aumento del reddito realmente disponibile per le economie domestiche dovrebbe essere compreso tra lo 0,1 e lo 0,7 per cento.*

*Per i consumatori l'aliquota d'imposta del 6,1 per cento e la soppressione delle esclusioni comportano una riduzione d'imposta in numerosi settori come l'alloggio, l'abbigliamento, i trasporti e gli apparecchi elettronici. Si verifica invece un onere maggiore nel caso dei beni che sono attualmente soggetti a una tassazione ridotta o esclusi dall'imposta, segnatamente in ambito alimentare e sanitario. Si tratta comunque di un maggiore onere limitato. Per i due quinti delle economie domestiche – quelle a reddito più debole – si ipotizza un maggior onere di 16 franchi al mese per economia domestica. La soppressione dell'aliquota ridotta consente d'altronde di evitare un effetto sociale non auspicato. Oggi infatti, in un'ottica assoluta, le fasce superiori di reddito approfittano maggiormente di quelle inferiori delle aliquote d'imposta ridotte: per ogni franco di riduzione dell'onere fiscale gravante le classi inferiori di reddito per gli acquisti di generi alimentari e di bevande non alcoliche, l'onere fiscale delle economie domestiche delle classi di reddito superiori diminuisce di quasi due franchi.*

*L'unificazione prevista delle diverse aliquote d'imposta esige una modifica della disposizione costituzionale determinante. Il Consiglio federale coglie l'occasione per sottoporre una nuova versione dell'articolo 130 della Costituzione federale, che sancisce già a livello costituzionale i principi importanti per l'IVA quali la neutralità concorrenziale, l'economicità e la semplicità.*

*Sebbene l'introduzione di un'aliquota unica abbia soltanto ripercussioni esigue sulle spese delle economie domestiche a basso reddito, il Consiglio federale prevede una compensazione di queste ripercussioni fuori dal sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Il corrispondente correttivo di politica sociale è strutturato in maniera tale che il 40 per cento delle economie domestiche non subisca alcun maggiore onere. Per questo correttivo è messo annualmente a disposizione lo 0,1 per cento dell'imposta sul valore aggiunto, ossia circa 380 milioni di franchi. Inoltre, i costi unici di inizio dell'assoggettamento per i rami settoriali ai quali si applicano attualmente esclusioni sono compensati mediante il diritto allo sgravio fiscale successivo.*

*Anche le misure previste in questa parte B non dovrebbero avere ripercussioni sulle entrate dell'imposta sul valore aggiunto della Confederazione. Una rigorosa neutralità a livello di bilancio non è comunque realizzabile. Da un canto, l'aliquota unica è stabilita mediante arrotondamento alla prima cifra dopo la virgola. D'altro canto, l'economia svizzera può cambiare a seguito dell'evoluzione strutturale o congiunturale tra il momento del calco-*

---

*lo dell'aliquota e quello dell'introduzione della riforma. Come nel caso di tutte le riforme fiscali esiste un margine di valutazione.*

*Entrambe le parti del messaggio introducono nell'imposta sul valore aggiunto importanti semplificazioni, maggiore certezza del diritto e trasparenza e un più marcato orientamento alle esigenze della clientela. Il Consiglio federale ritiene che l'applicazione dell'IVA risulterà ancor più semplice con l'aliquota unica e la soppressione delle esclusioni. Il messaggio globale è strutturato in maniera tale da poter trattare le sue due parti in successione, ma anche direttamente la parte B (che comprende altresì le misure di riforma della parte A). Il Consiglio federale sostiene l'attuazione delle riforme contenute sia nella parte A sia nella parte B del messaggio.*

## **Indice**

<b>Compendio</b>	<b>6035</b>
<b>Elenco delle abbreviazioni</b>	<b>6044</b>
<b>Parte A</b>	<b>6048</b>
<b>1 Principi del disegno</b>	<b>6048</b>
1.1 Situazione iniziale	6048
1.1.1 In generale	6048
1.1.2 Evoluzione dell'imposta sulla cifra d'affari	6049
1.1.2.1 Evoluzione legislativa	6049
1.1.2.2 Evoluzione del gettito dell'imposta sul valore aggiunto	6050
1.1.3 Rapporto «10 anni di IVA»	6052
1.1.4 Rapporto Spori	6052
1.1.5 Politica di crescita del Consiglio federale	6053
1.1.6 Interventi e iniziative parlamentari	6054
1.1.7 Analisi di terzi relative all'imposta sul valore aggiunto	6055
1.1.8 Miglioramenti extralegislativi	6056
1.2 Problematica	6057
1.3 Il nuovo ordinamento proposto/ Obiettivi della riforma	6058
1.3.1 Requisiti per sviluppare un'IVA ideale	6058
1.3.2 Nuovo concetto di IVA	6058
1.3.3 Modifiche concrete di legge	6061
1.4 Possibilità di soluzione esaminate	6064
1.5 Motivazione e valutazione della soluzione proposta/ Risultati della procedura di consultazione	6066
1.5.1 Procedura di consultazione relativa alla riforma della LIVA	6066
1.5.2 Compendio dei risultati della procedura di consultazione	6066
1.5.3 Valutazione della soluzione proposta	6068
1.6 Armonizzazione fra compiti e finanze	6069
1.7 Diritto comparato e confronto con la legislazione europea	6069
1.7.1 Paesi dell'OCSE	6069
1.7.2 UE – In generale	6071
1.7.3 Soggetto fiscale	6073
1.7.3.1 Limiti di cifra d'affari	6073
1.7.3.2 Imposizione di gruppo	6074
1.7.4 Oggetto fiscale	6074
1.7.4.1 Forniture	6074
1.7.4.2 Prestazioni di servizi	6076
1.7.4.3 Consumo proprio	6077
1.7.4.4 Luogo della prestazione	6077
1.7.4.5 Esclusioni dall'imposta	6078
1.7.4.6 Esenzioni dall'imposta	6079
1.7.5 Calcolo dell'imposta e aliquota d'imposta	6080
1.7.5.1 Controprestazione	6080
1.7.5.2 Sussidi	6080
1.7.5.3 Aliquote d'imposta	6081

1.7.6	Deduzione dell'imposta precedente	6081
1.7.7	Procedura di tassazione	6082
1.7.7.1	In generale	6082
1.7.7.2	Fatturazione	6082
1.7.7.3	Aliquote saldo	6083
1.7.8	Acquisizione di prestazioni di servizi di imprese con sede all'estero	6083
1.7.9	Importazione	6083
1.7.9.1	Acquisto all'interno della Comunità	6083
1.7.9.2	L'importazione da un Paese terzo	6084
1.7.10	Diritto penale	6084
1.8	Disbrigo di interventi parlamentari	6084
<b>2</b>	<b>Spiegazioni dei singoli articoli</b>	<b>6085</b>
<b>3</b>	<b>Ripercussioni</b>	<b>6174</b>
3.1	Ripercussioni per i contribuenti	6174
3.2	Ripercussioni per la Confederazione	6176
3.3	Ripercussioni per i Cantoni e per i Comuni	6178
3.4	Ripercussioni sulle economie domestiche	6178
3.5	Ripercussioni per l'economia	6178
<b>4</b>	<b>Rapporto con il programma di legislatura</b>	<b>6179</b>
<b>5</b>	<b>Aspetti legali</b>	<b>6180</b>
5.1	Costituzionalità e legalità	6180
5.2	Compatibilità con gli impegni internazionali	6180
5.3	Forma dell'atto legislativo	6181
5.4	Subordinazione al freno all'indebitamento	6182
5.5	Delega di competenze legislative	6182
5.5.1	Al Consiglio federale	6182
5.5.2	Al Dipartimento federale delle finanze	6183
5.5.3	Alle unità amministrative	6183
<b>Parte B</b>		<b>6184</b>
<b>6</b>	<b>Punti essenziali del progetto</b>	<b>6184</b>
6.1	Situazione iniziale	6184
6.2	La nuova normativa proposta/Obiettivi della riforma	6184
6.2.1	Requisiti di un'IVA ideale	6184
6.2.2	Nuova concezione dell'IVA	6184
6.2.3	Modifiche concrete della legge	6185
6.2.4	Perché ridurre le esclusioni dall'imposta?	6185
6.2.4.1	Conseguenze fiscali delle esclusioni dall'imposta	6185
6.2.4.2	Inconvenienti economici delle esclusioni dall'imposta	6186
6.2.4.3	Giustificazione delle esclusioni dall'imposta in determinati casi	6189
6.2.4.4	Esclusioni che non possono essere abolite	6191
6.2.5	Perché un'aliquota unica?	6195
6.2.5.1	Ridistribuzione	6195

6.2.5.2	Efficienza economica	6199
6.2.5.3	Costi relativi alla riscossione e al pagamento	6200
6.2.5.4	Aspetti di politica economica	6201
6.2.5.5	Conclusione: aliquota unica	6201
6.2.6	Alternativa alla differenziazione delle aliquote	6201
6.3	Soluzioni analizzate	6202
6.4	Motivazione e valutazione della soluzione proposta/Risultati della procedura di consultazione	6202
6.4.1	Consultazione sulla riforma della LIVA	6202
6.4.2	Sintesi dei risultati della consultazione	6203
6.4.3	Valutazione della soluzione proposta	6205
6.5	Compatibilità tra i compiti e le finanze	6206
6.6	Diritto comparato e rapporto con il diritto europeo	6207
6.6.1	Aliquota	6207
6.6.2	Esclusioni dall'imposta	6208
6.7	Interventi parlamentari	6208
<b>7</b>	<b>Spiegazione dei singoli articoli</b>	<b>6209</b>
7.1	Spiegazione delle disposizioni costituzionali	6209
7.2	Spiegazione delle disposizioni di legge	6210
<b>8</b>	<b>Ripercussioni</b>	<b>6218</b>
8.1	Ripercussioni per i contribuenti	6219
8.1.1	Sgravio amministrativo	6219
8.1.2	Riduzione dell'onere fiscale per la maggior parte delle imprese	6221
8.1.3	Riduzione dei rischi	6223
8.1.4	Ripercussioni per i nuovi contribuenti	6224
8.1.4.1	Ripercussioni per la sanità	6224
8.1.4.2	Ripercussioni per la formazione e la ricerca	6227
8.1.4.3	Ripercussioni per il settore culturale	6229
8.1.4.4	Ripercussioni per lo sport	6231
8.1.4.5	Ripercussioni delle altre esclusioni abolite	6234
8.2	Ripercussioni per la Confederazione	6234
8.3	Ripercussioni per i Cantoni e per i Comuni	6237
8.4	Ripercussioni per le economie domestiche private	6238
8.4.1	Meccanismi di trasferimento	6238
8.4.2	Ripercussioni a breve termine sull'onere delle economie domestiche	6239
8.4.3	Ripercussioni sull'indice nazionale dei prezzi al consumo	6244
8.4.4	Ripercussioni a lungo termine per le economie domestiche private	6245
8.5	Ripercussioni per l'economia	6245
<b>9</b>	<b>Rapporto con il programma di legislatura</b>	<b>6247</b>
<b>10</b>	<b>Aspetti giuridici</b>	<b>6248</b>
10.1	Costituzionalità e legalità	6248
10.2	Compatibilità con gli impegni internazionali	6249

10.3 Forma dell'atto	6249
10.4 Subordinazione al freno alle spese	6249
10.5 Conformità alla legge sui sussidi	6249
10.6 Delega di competenze legislative	6250
<b>11 Correttivo di politica sociale</b>	<b>6250</b>
11.1 Punti essenziali del progetto	6250
11.1.1 Situazione iniziale	6250
11.1.2 Soluzione proposta	6250
11.1.2.1 Principio	6250
11.1.2.2 Ammontare e finanziamento del correttivo	6251
11.1.2.3 Distribuzione del correttivo	6251
11.1.3 Varianti esaminate per il correttivo di politica sociale	6252
11.1.3.1 Criteri di esame	6252
11.1.3.2 Soluzione basata sulle prestazioni sociali esistenti	6252
11.1.3.3 Soluzione basata sul sistema fiscale	6255
11.1.3.4 Conclusioni sulle varianti esaminate	6255
11.1.4 Valutazione della soluzione proposta	6256
11.2 Regolamentazione giuridica	6256
11.3 Ripercussioni	6256
11.3.1 Per la Confederazione	6256
11.3.2 Per i Cantoni e per i Comuni	6257
11.3.3 Ripercussioni economiche	6257
<b>12 Sussidi</b>	<b>6257</b>
12.1 Status quo	6257
12.2 Postulato Gutzwiller (06.3376)	6258
12.3 Consultazione sul cambiamento di regime	6261
12.4 Ripercussioni di un cambiamento di regime	6262
12.5 Possibilità di compensazione in caso di cambiamento di regime	6264
12.6 Conclusione	6266
<b>Allegati:</b>	
1 Aliquote d'imposta e limiti di esenzione per le piccole imprese nell'UE	6267
2 Imposizione di prestazioni selezionate nell'UE	6268
3 Elenco degli studi	6269
4 Elenco delle tabelle	6271
5 Elenco delle illustrazioni	6273
<b>Parte A: Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (Legge sull'imposta sul valore aggiunto, LIVA) (Disegno)</b>	<b>6275</b>
<b>Parte B: Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (Legge sull'imposta sul valore aggiunto, LIVA) (Disegno)</b>	<b>6325</b>
<b>Decreto federale concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto (Disegno)</b>	<b>6373</b>

## Elenco delle abbreviazioni

### a. Abbreviazioni

AE	Azienda elettrica
AELS	Associazione europea di libero scambio/European Free Trade Association
AFC	Amministrazione federale delle contribuzioni
AFD	Amministrazione federale delle dogane
AFF	Amministrazione federale delle finanze
AI	Assicurazione per l'invalidità
AVS	Assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti
B2B	Prestazioni business to business (prestazioni tra contribuenti)
B2C	Prestazioni business to consumer (prestazioni da contribuenti a non contribuenti)
CC	Conto complementare
CDF	Conferenza dei direttori cantonali delle finanze
CdGCE	Corte di giustizia delle Comunità Europee
CE	Comunità Europea
CEE	Comunità Economica Europea
CET-CS	Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio degli Stati
CFE	Controllo federale delle finanze
DFE	Dipartimento federale delle finanze
DTF	Raccolta ufficiale delle decisioni del Tribunale federale svizzero
FF	Foglio federale
FFS	Ferrovie federali svizzere
FTP	Costruzione e finanziamento dei progetti d'infrastruttura dei trasporti pubblici
GAAC	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
GUCE	Gazzetta Ufficiale dell'UE
ICA	Imposta sulla cifra d'affari
IVA	Imposta sul valore aggiunto
Mo	Mozione
NC	Nota di credito
NPC	Nuova impostazione della perequazione finanziaria e della ripartizione dei compiti tra Confederazione e Cantoni
OCSE	Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economici
OI	Obbligo d'informare
PC	Prestazione complementare
PEV	Partito evangelico svizzero
PIL	Prodotto interno lordo
PLR	Partito liberale radicale svizzero
PMI	Piccole e medie imprese

Po	Postulato
PPD	Partito popolare democratico svizzero
PS	Partito socialista svizzero
RIP	Riduzione individuale dei premi
RS	Raccolta sistematica del diritto federale
Sagl	Società a garanzia limitata
SECO	Segreteria di Stato dell'economia
Suva	Istituto nazionale svizzero di assicurazione contro gli infortuni
UDC	Unione democratica di centro
UDF	Unione democratica federale
UE	Unione Europea
UST	Ufficio federale di statistica

## **b. Abbreviazioni di leggi e ordinanze**

Sesta Direttiva CE	Sesta direttiva del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (77/388/CEE) (GU L 145 del 13.6.1977, pag. 1), modificata da ultimo dalla direttiva 2006/98/CE (GU L 221 del 12.8.2006, pag. 9)
AO	Deutsche Abgabenordnung del 1° ottobre 2002
CC	Codice civile; RS 210
CGI	Code général des impôts (Francia)
CO	Legge federale del 30 marzo 1911 di complemento del Codice civile, libro quinto: Diritto delle obbligazioni; RS 220
Cost.	Costituzione federale; RS 101
CP	Codice penale; RS 311.0
Direttiva IVA	Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto
D-LIVA	Disegno di revisione della legge sull'IVA
DPA	Legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo; RS 313.0
D-UStG	Deutsches Umsatzsteuergesetz del 21 febbraio 2005
LADI	Legge federale del 25 giugno 1982 su l'assicurazione obbligatoria contro la disoccupazione e l'indennità per insolvenza, legge sull'assicurazione contro la disoccupazione; RS 837.0
LASU	Legge federale sull'aiuto alle scuole universitarie e sul coordinamento nel settore svizzero universitario (non ancora in vigore)
LAVS	Legge federale del 20 dicembre 1946 su l'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti; RS 831.10
LCF	Legge federale del 28 giugno 1967 sul controllo federale delle finanze, legge sul controllo delle finanze; RS 614.0

LD	Legge federale del 1° ottobre 1925 sulle dogane; RS 631.0
LEF	Legge federale dell'11 aprile 1889 sulla esecuzione e sul fallimento; RS 281.1
LFC	Legge federale del 7 ottobre 2005 sulle finanze della Confederazione; RS 611.0
LFI	Legge federale del 18 marzo 1994 sui fondi d'investimento; RS 951.31
LFR	Legge federale del 17 dicembre 2004 relativa all'Accordo con la Comunità europea sulla fiscalità del risparmio, legge sulla fiscalità del risparmio; RS 641.91
LFus	Legge federale del 3 ottobre 2003 sulla fusione, la scissione, la trasformazione e il trasferimento di patrimonio, legge sulla fusione; RS 221.301
LIFD	Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta; RS 642.11
LIP	Legge federale del 13 ottobre 1965 su l'imposta preventiva; RS 642.21
LIVA	Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto; RS 641.20
LOGA	Legge del 21 marzo 1997 sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione; RS 172.010
LParl	Legge federale del 13 dicembre 2002 sull'Assemblea federale, legge sul Parlamento; RS 171.10
LPO	Legge del 30 aprile 1997 sulle poste; RS 783.0
LSu	Legge federale del 5 ottobre 1990 sugli aiuti finanziari e le indennità, legge sui sussidi; RS 616.1
LTAF	Legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale; RS 173.32
LTB	Legge federale del 27 giugno 1973 sulle tasse di bollo; RS 641.10
LTF	Legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale; RS 173.110
OCOVO	Ordinanza del 12 novembre 1997 relativa alla tassa d'incentivazione sui composti organici volatili; RS 814.018
OD	Ordinanza del 1° novembre 2006 sulle dogane; RS 631.01
OFC	Ordinanza del 5 aprile 2006 sulle finanze della Confederazione; RS 611.01
OIVA	Ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto
OLC	Ordinanza del 24 aprile 2002 sulla tenuta e la conservazione dei libri di commercio, ordinanza sui libri di commercio; RS 221.431
OLIVA	Ordinanza del 29 marzo 2000 relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto; RS 641.201
OPO	Ordinanza sulle poste del 26 novembre 2003; RS 783.01
Ö-UStG	Österreichisches Umsatzsteuergesetz del 1994

PA Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa; RS *172.021*

UStDV Verordnung zur Durchführung des Umsatzsteuergesetzes

# Messaggio

## Parte A

### 1 Principi del disegno

#### 1.1 Situazione iniziale

##### 1.1.1 In generale

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) costituisce, insieme all'imposta federale diretta, la principale fonte di entrate della Confederazione. Essa permette di far fronte al 35 per cento circa del fabbisogno finanziario della Confederazione. Nel 2007 il gettito dell'imposta sul valore aggiunto ammontava a 19,7 miliardi di franchi.

Secondo l'articolo 130 capoverso 1 della Costituzione federale<sup>1</sup>, la Confederazione può riscuotere un'imposta sul valore aggiunto, con un'aliquota massima del 6,5 per cento, sulle forniture di beni e sulle prestazioni di servizi, compreso il consumo proprio, nonché sulle importazioni. Dal 1° gennaio 2001 sono in vigore la legge sull'IVA<sup>2</sup> e la relativa ordinanza<sup>3</sup>. La legge sull'IVA sostituisce così l'ordinanza del Consiglio federale del 22 giugno 1994 concernente l'IVA in vigore dal 1° gennaio 1995.

La Costituzione federale prevede inoltre aumenti delle aliquote d'imposta per finanziare l'AVS e i grandi progetti ferroviari<sup>4</sup>. Per questo motivo le aliquote d'imposta ammontano attualmente al 7,6 per cento (aliquota normale), al 2,4 per cento (aliquota ridotta) e al 3,6 per cento (aliquota speciale per le prestazioni del settore alberghiero).

Nella votazione popolare del 28 novembre 2004, il Popolo e i Cantoni hanno approvato il decreto federale del 19 marzo 2004<sup>5</sup> concernente un nuovo ordinamento finanziario, creando in tal modo una nuova base costituzionale per le entrate della Confederazione per il periodo successivo al 2006. Questo significa che sino al 2020 la Confederazione avrà la facoltà di riscuotere un'imposta sul valore aggiunto.

L'imposta sul valore aggiunto è applicata in Svizzera da oltre dieci anni. Questa imposta sulla cifra d'affari ha dato in generale buoni risultati, tuttavia in determinati settori si ravvisa la necessità di intervenire come dimostrano il rapporto concernente i miglioramenti dell'imposta sul valore aggiunto (rapporto «10 anni di IVA») e il rapporto dell'incaricato della riforma dell'IVA, Peter Spori<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999, (Cost.; RS **101**).

<sup>2</sup> Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA; RS **641.20**).

<sup>3</sup> Ordinanza del 29 marzo 2000 relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (OLIVA; RS **641.201**).

<sup>4</sup> Art. 130 cpv. 3 e 196 n. 3 cpv. 2 lett. e Cost.

<sup>5</sup> FF **2004** 1175

<sup>6</sup> Cfr. i numeri 1.1.3 e 1.1.4 qui appresso.

## **1.1.2 Evoluzione dell'imposta sulla cifra d'affari**

### **1.1.2.1 Evoluzione legislativa**

La legislazione in materia d'imposta sulla cifra d'affari ha una storia movimentata. Nel 1941, durante la Seconda guerra mondiale, fu introdotta per la prima volta in Svizzera un'imposta avente come oggetto d'imposizione la cifra d'affari. Si trattava della cosiddetta imposta sulla cifra d'affari (ICA). L'obbligo fiscale veniva di regola imposto all'ultimo grossista implicato nella catena della cifra d'affari. Il commerciante al dettaglio e il consumatore erano assoggettati attraverso il sistema del trasferimento dell'imposta. Già allora il Consiglio federale si rese conto di quanto fosse difficile, nonostante la semplicità del concetto fondamentale, elaborare un'imposta sulla cifra d'affari che permettesse di tenere conto delle molteplici forme di circolazione delle merci, senza richiedere un apparato amministrativo importante<sup>7</sup>.

All'inizio degli anni Settanta l'IVA si è affermata a livello europeo grazie alla prima direttiva CE dell'11 aprile 1967<sup>8</sup> in materia di armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari. Essa prescriveva in modo vincolante a tutti gli Stati membri della CE di introdurre entro il 1° gennaio 1972 il sistema dell'imposta sul valore aggiunto sul proprio territorio. In seguito anche gli Stati membri dell'AEELS (ad eccezione della Svizzera) hanno adeguato il loro sistema dell'imposta sulla cifra d'affari alle norme della Comunità europea.

Il Consiglio federale intendeva introdurre anche in Svizzera questa imposta moderna sulla cifra d'affari. Il progetto è però fallito per ben tre volte alle urne prima che il Popolo svizzero approvasse i cambiamenti necessari della Costituzione federale in occasione della votazione popolare del 28 novembre 1993. In tal modo la Confederazione ha ottenuto la competenza di introdurre un'IVA e quindi di sostituire la antiquata ICA, peraltro considerata lacunosa in molti ambiti. Il Consiglio federale ha esercitato questa competenza adottando l'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA). Solo grazie a questa procedura legislativa abbreviata, è stato possibile passare dall'ICA all'IVA già il 1° gennaio 1995, cioè dopo soli 13 mesi dalla votazione popolare. L'ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto doveva costituire la base legale per l'imposizione della cifra d'affari in Svizzera dal 1995 al 2000.

Poco dopo la votazione popolare del 28 novembre 1993, l'ex consigliere nazionale Toni Dettling presentava un'iniziativa parlamentare (93.461) in cui chiedeva l'elaborazione di una legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto. Questa iniziativa ha portato all'elaborazione dell'attuale legge del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto, in vigore dal 1° gennaio 2001.

<sup>7</sup> Quinto rapporto del Consiglio federale all'Assemblea federale concernente le misure adottate il 4 novembre 1941 in virtù di poteri straordinari (FF 1941 I 896 ted.).

<sup>8</sup> GU L 71 del 14.4.1967, pag. 1301-1303

### 1.1.2.2 Evoluzione del gettito dell'imposta sul valore aggiunto

Le entrate dell'imposta sul valore aggiunto indicate nel consuntivo della Confederazione hanno registrato negli anni 1995–2007 la seguente evoluzione<sup>9</sup>:

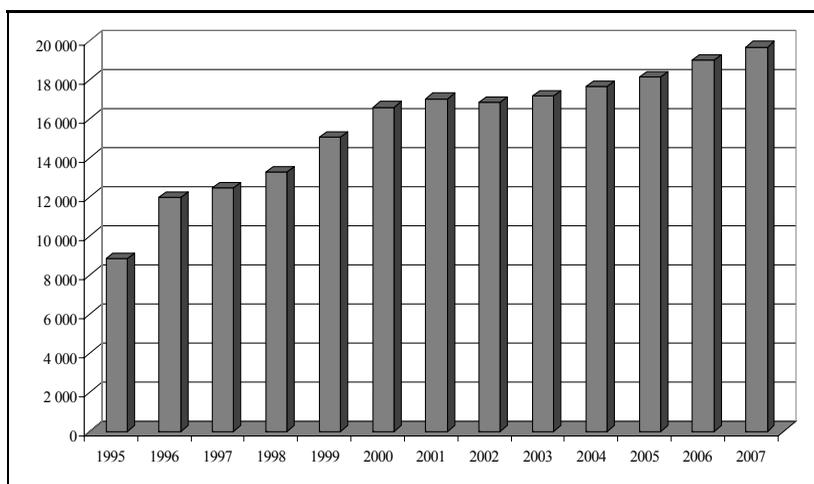
Tabella 1

#### Evolutione delle entrate IVA (in mio. di fr.)

Anno	Entrate IVA	Anno	Entrate IVA
1995	8 857,0	2002	16 856,8
1996	11 958,3	2003	17 156,3
1997	12 476,6	2004	17 666,2
1998	13 254,5	2005	18 119,3
1999	15 060,3	2006	19 018,1
2000	16 593,8	2007	19 684,5
2001	17 033,1		

Illustrazione 1

#### Evolutione delle entrate IVA (in mio. di fr.)



All'inizio degli anni Novanta le entrate provenienti dall'ICA ammontavano a un importo annuo compreso tra 9 e 10 miliardi di franchi. Ad eccezione dell'anno (speciale) di transizione, ossia del 1995, si constata un aumento del substrato fiscale a seguito dell'introduzione dell'IVA. Per quanto riguarda l'andamento delle entrate,

<sup>9</sup> Queste entrate corrispondono, fino al 2006 compreso, ai pagamenti nei singoli anni civili, allibrati secondo il principio di cassa. A contare dal 2007 e dall'introduzione del nuovo modello contabile le entrate corrispondono ai crediti lordi prima della deduzione delle perdite su debitori.

occorre menzionare in particolare gli adeguamenti delle aliquote d'imposta con effetto dal 1° gennaio 1999 e dal 1° gennaio 2001. Questi due aumenti delle aliquote d'imposta si riflettono negli incrementi repentini delle entrate degli anni corrispondenti (soprattutto nel 1999).

L'andamento delle entrate dell'imposta sul valore aggiunto è in linea di massima strettamente connesso con l'andamento dell'economia generale: per entrambi il fattore determinante risiede nella componente del *consumo privato*. Il tasso di crescita ipotizzato del prodotto interno lordo (PIL) è perciò un indicatore appropriato per stimare le entrate dell'imposta sul valore aggiunto.

L'imposta sul valore aggiunto è una fonte di entrate molto importante della Confederazione, non solo perché costituisce una quota rilevante delle entrate fiscali generali della Confederazione ma anche perché è stabile e l'andamento delle sue entrate può essere ipotizzato con una buona approssimazione:

*Tabella 2*

### **Evoluzione del PIL e dei crediti di IVA**

Anno	Tasso di crescita del PIL nominale rispetto all'anno precedente in per cento <sup>10</sup>	Tasso di crescita dei crediti IVA <sup>11</sup> rispetto all'anno precedente in per cento	Crediti IVA in per cento del PIL	Quota IVA delle entrate fiscali della Confederazione in per cento
1997	1,9	2,1	3,73	35,8
1998	2,9	4,0	3,77	36,7
1999	1,9	4,5	3,87	38,6
2000	4,8	4,6	3,86	35,7
2001	2,0	2,5	3,88	39,7
2002	0,9	-0,4	3,83	39,3
2003	0,8	1,2	3,85	39,6
2004	3,1	3,3	3,86	39,5
2005	2,7	1,7	3,82	38,1
2006	4,9	3,8	3,81	37,4
2007	4,5	3,5	3,78	36,9

Grazie alla quota delle entrate dell'IVA destinate all'AVS, dal 1999 a fine 2007 è stato possibile versare oltre 17 miliardi di franchi all'AVS<sup>12</sup>. Negli ultimi anni queste entrate dell'IVA hanno consentito di coprire in media l'8 per cento delle uscite annue dell'AVS.

<sup>10</sup> Dati 1997–2006 secondo l'Ufficio federale di statistica, fermo restando che il valore per il 2006 è soltanto provvisorio; dati 2007 secondo comunicato stampa del SECO del 4 marzo 2008.

<sup>11</sup> Rispetto alle entrate indicate più sopra, il calcolo è basato su crediti depurati soltanto di frazioni strutturali, che sono stati sommati secondo il rispettivo periodo di rendiconto e non dopo l'incasso da parte dell'AFC. Cfr. in merito anche lo studio AFC 2004, capitolo 3.

<sup>12</sup> Art. 130 cpv. 3 Cost. in combinato disposto con l'art. 1 del decreto federale del 20 marzo 1998 sull'aumento delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto a favore dell'AVS/AI (RS 641.203).

Dal 2001 anche una parte delle entrate dell'IVA a destinazione vincolata è impiegata per il finanziamento dei progetti infrastrutturali del trasporto pubblico (FTP; art. 196 n. 3 cpv. 2 lett. e Cost.). In tale modo 1,6 miliardi di franchi provenienti dalle entrate dell'IVA sono confluiti complessivamente sino a fine 2007 nei trasporti pubblici.

### **1.1.3 Rapporto «10 anni di IVA»**

In adempimento a un mandato del Parlamento, il Consiglio federale ha presentato nel gennaio del 2005 il rapporto «10 anni di IVA», che espone i risultati di una consultazione presso i rappresentanti dell'economia, della scienza e gli esperti fiscali<sup>13</sup>. I pareri espressi mostrano che il passaggio dall'ICA all'IVA è ritenuto quasi all'unanimità un successo e che l'IVA è considerata un'imposta migliore e più equa. I pareri evidenziano però ugualmente che con l'IVA è aumentato l'onere amministrativo per le imprese e che la legge e soprattutto la sua applicazione e interpretazione da parte delle autorità sono spesso complesse, formalistiche e poco flessibili. A ciò hanno contribuito in particolare le numerose disposizioni derogatorie previste dalla legge, come sottolineato dai rappresentanti della scienza e della prassi in materia di IVA e in parte anche dell'economia.

In generale sia la legge sull'IVA sia la relativa ordinanza sono valutate positivamente e considerate strumenti di lavoro validi. Ci sono però alcuni punti concreti che sono stati oggetto di critiche:

- si critica sovente il fatto che la legge sull'IVA prevede troppe eccezioni dall'imposta. In effetti l'articolo 18 della LIVA elencherebbe ben 25 fattispecie escluse dall'imposta. Ciò pregiudicherebbe la neutralità fiscale e genererebbe distorsioni della concorrenza;
- Sono anche sovente criticate le diverse aliquote d'imposta che complicano notevolmente il rendiconto dell'IVA e procureranno d'altra parte vantaggi concorrenziali esclusivamente a determinati settori;
- nonostante i numerosi miglioramenti rispetto all'ICA, nemmeno la legge sull'IVA ha consentito di eliminare completamente la «tassa occulta». Si parla di «tassa occulta» quando un'impresa non può dedurre o può dedurre solo parzialmente l'imposta precedente già pagata. Ne sono colpiti in particolare i fornitori di prestazioni escluse dall'imposta secondo l'articolo 18 LIVA;
- si deplora altresì la complessità della struttura della legge, che prevede esenzioni fiscali proprie e improprie, esclusioni dall'obbligo fiscale, come pure la possibilità di optare volontariamente per l'imposizione di operazioni escluse dall'imposta. In tal modo si creano inutili problemi di delimitazione.

### **1.1.4 Rapporto Spori**

Nel maggio del 2006, l'incaricato della riforma dell'imposta sul valore aggiunto, avvocato Peter Spori, ha presentato il suo rapporto finale sulle necessità e sulle possibilità di una riforma totale dell'IVA. Il rapporto sottolinea l'urgenza e l'importanza

<sup>13</sup> Postulato 03.3087 (Raggembass) del 19 marzo 2003.

tanza di una revisione totale della legge sull'IVA. Esso contiene raccomandazioni sulle possibili riforme del sistema, sulla soppressione delle esclusioni, sulla questione delle aliquote e su ulteriori riforme di carattere materiale e procedurale.

Le proposte di modifica vanno decisamente al di là di quelle formulate nel rapporto «10 anni di IVA». Esse sono in parte di natura sistematica e in parte di natura puntuale. Tuttavia, secondo l'incaricato non esiste un'IVA «ideale». Quest'ultima esiste solamente in teoria. Un'imposizione davvero completa del consumo finale evidenzia i suoi limiti già «a livello tecnico». Al mondo non vi sarebbe dunque alcun concetto realizzabile per l'assoggettamento integrale delle prestazioni bancarie e assicurative. Anche l'imposizione della locazione e vendita di immobili comporterebbe problemi di carattere materiale e importanti dispendi nella riscossione dell'imposta. Le imprese che effettuano operazioni escluse dall'imposta sono gravate oggi da una tassa occulta (taxe occulte) sugli investimenti e sull'acquisizione di altre prestazioni, ragion per la quale si parla di esenzione impropria. Anche questo stato di fatto non sarebbe «ideale», tuttavia genera entrate importanti allo Stato. L'incaricato conferma che la maggior parte delle prestazioni sinora escluse dall'imposta può essere assoggettata all'IVA. Il rapporto tra le spese di riscossione e le maggiori entrate così realizzate (allo scopo di finanziare un'aliquota possibilmente bassa) non sarebbe però soddisfacente per tutti. Il rapporto mostra in particolare come esista effettivamente il potenziale per un netto miglioramento dell'IVA (un'IVA «ottimale»). Si tratta di possibilità fondamentali quali una nuova concezione della deduzione dell'imposta precedente (ad esempio prevedendo che i sussidi non provochino una riduzione della deduzione), la possibilità della rinuncia all'esenzione dall'obbligo fiscale, l'estensione del metodo dell'aliquota saldo e della procedura di notifica, una normativa per le piccole imprese, l'attenuazione del formalismo, l'abbandono del principio dell'autotassazione e molto altro ancora. L'incaricato giunge alla conclusione che l'aliquota unica consentirebbe invero di introdurre semplificazioni, ma che il modulo a due aliquote non costituisce affatto un errore dal profilo della sistematica dell'IVA.

### **1.1.5                      Politica di crescita del Consiglio federale**

Il 18 febbraio 2004 il Consiglio federale ha riunito in un pacchetto globale 17 misure per superare la debolezza della crescita economica in Svizzera. Una di queste misure era l'esame della revisione della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto nel quadro della risposta al postulato Raggenbass (03.2087) come pure nell'ambito del progetto ZUWACHS. La prima parte di questa misura è stata attuata con la pubblicazione del rapporto «10 anni di IVA» (cfr. n. 1.1.3). Il progetto ZUWACHS non è invece ancora concluso.

La riforma dell'iva costituisce anche un importante elemento dell'attuale politica di crescita del Consiglio federale, come illustrata dal rapporto «Politica di crescita 2008–2011»<sup>14</sup>. Si producono nondimeno notevoli effetti di crescita soltanto mediante una semplificazione coerente dell'IVA, che preveda la soppressione del maggior numero possibile di esclusioni all'imposta e l'introduzione di un'aliquota unica, come presentato nella parte B del presente messaggio.

<sup>14</sup>    Politica di crescita 2008–2011: Misure per l'ulteriore rafforzamento dell'economia svizzera, rapporto del Consiglio federale del 2 aprile 2008, pag. 68–71.

## 1.1.6 Interventi e iniziative parlamentari

Oltre agli interventi già trasmessi, trattati esaurientemente al numero 1.8, sono tuttora pendenti in Parlamento tutta una serie di interventi e di iniziative nel contesto della tematica dell'imposta sul valore aggiunto:

- iniziativa parlamentare Triponez (02.413): Misure di prevenzione degli infortuni professionali. Esonero dall'IVA;
- iniziativa parlamentare Kunz (03.439): Promozione delle energie rinnovabili senza ripercussioni sul bilancio statale;
- iniziativa parlamentare Chevrier (04.478): Abrogazione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente nel caso di sussidi da parte dei poteri pubblici. Stralcio dell'articolo 38 capoverso 8 secondo periodo LIVA;
- iniziativa del Cantone di Zurigo (06.306): Snellimento delle pratiche amministrative connesse con l'imposta sul valore aggiunto;
- mozione Triponez (03.3622): Riduzione degli oneri amministrativi causati dall'imposta sul valore aggiunto mediante l'incentivazione dell'applicazione del metodo dell'aliquota saldo;
- mozione Schlür (04.3338): Riduzione degli oneri IVA mediante la semplificazione della sua riscossione;
- mozione Hess (04.3655): Modifica dell'articolo 36 capoverso 1 lettera a numero 2 LIVA in modo che l'aliquota IVA ridotta sia applicabile anche a prodotti commestibili e bevande offerti nell'ambito di prestazioni della ristorazione;
- iniziativa parlamentare Leutenegger (05.455): Modifica della prassi di calcolo dell'Amministrazione federale delle contribuzioni; nuovo articolo 62<sup>bis</sup> LIVA;
- mozione Gruppo UDC (05.3147): Semplificazione amministrativa del sistema dell'imposta sul valore aggiunto senza aumentare il gettito fiscale;
- mozione Gruppo UDC (05.3302): Semplificazione della legislazione sull'IVA entro quattro anni;
- mozione Gruppo socialista (05.3578): Riforma dell'imposta sul valore aggiunto socialmente sostenibile;
- mozione Gruppo liberale-radical (05.3741): Sicurezza giuridica ed equità procedurale nell'IVA. Le esigenze formali devono soltanto avere carattere probante e non più costituire un presupposto materiale per far valere le deduzioni;
- mozione Müller (05.3743): Ragioni formalistiche non devono condurre a riprese d'IVA;
- mozione Leutenegger (05.3795): Riscossione dell'imposta sul valore aggiunto tenendo conto dei seguenti principi: istruzioni chiare, procedure corrette, riduzione dei rischi di riprese, applicazione dei principi di base definiti all'articolo 1 LIVA;
- mozione Gruppo popolare-democratico (05.3797): Inserimento nella LIVA dell'obiettivo dell'imposizione del «consumo finale»;

- mozione Gruppo popolare-democratico (05.3798): Modifica dell'articolo 52 capoverso 2 LIVA, in modo che l'Amministrazione federale delle contribuzioni fornisca un'informazione giuridicamente vincolante in caso di richiesta scritta concernente le conseguenze in materia d'imposta sul valore aggiunto di fatti concretamente descritti;
- mozione Gruppo popolare-democratico (05.3799): Termine di prescrizione più breve per i crediti IVA;
- mozione Gruppo popolare-democratico (05.3800): Introduzione possibilmente rapida dei rendiconti IVA in forma elettronica;
- mozione Frick (05.3813): Le istruzioni delle autorità IVA devono essere approvate dal capo del DFF prima della loro entrata in vigore;
- mozione Darbellay (06.3122): Modifica dell'articolo 19 capoverso 3 LIVA in modo che, per garantire la neutralità concorrenziale, il Consiglio federale possa esentare dall'imposta i trasporti transfrontalieri aerei, ferroviari e in torpedone;
- mozione Müller (06.3261): Maggiore sicurezza giuridica nell'IVA mediante una decisione formale circostanziata a conclusione di ogni revisione; parificazione delle opportunità nell'ambito delle procedure di revisione e di reclamo; rispetto illimitato dei diritti dell'incolpato nella procedura penale amministrativa;
- mozione Müller (06.3262): Semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto mediante la pubblicazione in Internet di tutte le istruzioni e decisioni, tenendo conto delle esigenze dell'utente; attuazione conseguente della sistematica dell'imposta sul valore aggiunto; prassi amministrativa basata sul pragmatismo anziché sul perfezionismo;
- mozione Imfeld (06.3733): Deduzione dell'imposta precedente anche sugli investimenti a lungo termine;
- mozione Imfeld (06.3734): Deduzione dell'imposta precedente per le imprese start-up;
- Mozione Darbellay (06.3873): Semplificazione dell'IVA.

### **1.1.7                    Analisi di terzi relative all'imposta                                  sul valore aggiunto**

L'economia svizzera è toccata molto direttamente dall'imposta sul valore aggiunto. Mentre in passato si attribuiva poca importanza a questo aspetto, oggi un numero sempre maggiore di imprese integra sin dall'inizio nelle sue considerazioni e decisioni imprenditoriali anche le questioni concernenti l'IVA. A questo proposito si segnalano quattro pubblicazioni che trattano dell'onere causato all'economia dall'IVA<sup>15</sup>:

- l'Unione svizzera delle arti e mestieri ha svolto un'inchiesta presso le sue 283 associazioni membro; i risultati figurano in una pubblicazione del settembre del 2003 intitolata «Administrative Belastung der KMU durch die

<sup>15</sup> Ulteriori studi e i link Internet a tutti gli studi figurano nell'allegato 3.

MWST» (Studio USAM 2003). È stata tra l'altro abordata la questione dei costi globali di tutti i lavori amministrativi cui è confrontata una PMI (o un terzo – ad es. una fiduciaria – in suo nome) per soddisfare le esigenze poste dalla legge concernente l'imposta sul valore aggiunto;

- un'ulteriore indagine è stata condotta dalla ditta PricewaterhouseCoopers. I risultati figurano in una pubblicazione dell'aprile del 2004 intitolata «Wieviel ist die Mehrwertsteuer wert?» (Studio PWC 2004). Al sondaggio, dedicato in particolare alla valutazione dei rischi dell'IVA per le imprese e al rapporto con l'AFC, hanno partecipato circa 600 imprese;
- nel 2004 la KPMG Schweiz e l'Institut für Rechnungswesen und Controlling dell'Università di Zurigo hanno esaminato la portata dei rischi legati all'imposta sul valore aggiunto e la relativa applicazione nelle imprese, come pure la struttura della gestione dell'IVA (Studio KPMG e IRC Uni ZH). Il sondaggio ha coinvolto le 500 imprese svizzere che realizzano i più alti fatturati, nonché 20 fra le più importanti banche e assicurazioni. La quota di risposta è stata del 33 per cento. Maggiori particolari dello studio sono indicati nel numero 8.1.3;
- la Banca Mondiale e la PricewaterhouseCoopers hanno pubblicato rapporti fiscali, che si occupano tra l'altro del dispendio in ore e per anno vincolato alle spese relative al pagamento dell'IVA (Studio PWC 2007 e PWC 2008).

Anche la Camera fiduciaria si occupa intensamente dell'imposta sul valore aggiunto. Essa ha istituito un Centro di competenze IVA che contribuisce in maniera significativa allo sviluppo delle basi legali e della prassi nell'ambito dell'IVA, in particolare per quanto riguarda le questioni inerenti alla struttura del sistema dell'IVA e alla praticabilità per i contribuenti. Quale contributo alla discussione sulla riforma dell'IVA il Centro di competenze IVA ha elaborato un proprio progetto di nuova legge concernente l'imposta sul valore aggiunto e lo ha pubblicato nel dicembre del 2006<sup>16</sup>.

I risultati degli studi summenzionati, come pure il progetto di legge del Centro di competenze IVA sono stati presi in considerazione nell'elaborazione del presente messaggio.

### **1.1.8 Miglioramenti extralegislativi**

Occorre tenere presente che non tutte le proposte di miglioramento e di modifica formulate nei diversi rapporti e studi richiedono un adeguamento della legge. La revisione della legge sull'IVA costituisce soltanto una parte, seppure molto importante, di un ampio programma del Consiglio federale volto al miglioramento e alla semplificazione dell'IVA. Da un canto l'AFC ha compiuto un primo passo in questa direzione attuando, già nel 2005 e nuovamente all'inizio del 2008, numerose modifiche della propria prassi<sup>17</sup>. D'altro canto, il Consiglio federale ha posto in vigore il 1° luglio 2006 la modifica dell'ordinanza relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (OLIVA). Grazie a questa modifica, non vi saranno in particolare più riprese fiscali per motivi meramente formali, se la Confederazione

<sup>16</sup> [www.mwst.com](http://www.mwst.com)

<sup>17</sup> [www.estv.admin.ch/i/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm](http://www.estv.admin.ch/i/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm)

non subisce perdite d'imposta in presenza di siffatte lacune formali. In tal modo, il Consiglio federale indica chiaramente, nell'ambito delle proprie competenze, le modalità di applicazione e interpretazione della legge sull'IVA da parte dell'AFC. La modifica dell'ordinanza ha determinato numerosi adeguamenti della prassi che l'AFC ha pubblicato in una cosiddetta Comunicazione della prassi<sup>18</sup>.

Questi passi hanno già consentito di migliorare nettamente la prassi e la cultura fiscali. L'AFC intende ottimizzare le proprie prestazioni per assicurare una comunicazione tempestiva e vincolante con i contribuenti, come pure procedure di ricorso rapide. L'AFC si propone inoltre di migliorare qualitativamente e quantitativamente l'informazione nonché di elaborare opuscoli e manuali sull'IVA nuovi, più concisi e comprensibili. Saranno ottimizzati anche i tanto criticati controlli fiscali. Essi dovranno svolgersi in minor tempo e essere più concreti, causando il minor dispendio possibile ai contribuenti. L'AFC intende infine introdurre per i contribuenti il rendiconto dell'IVA in forma elettronica.

## 1.2 Problematica

L'imposta sul valore aggiunto è un'imposta sul consumo prelevata in maniera indiretta secondo il sistema onnifase al netto, con deduzione dell'imposta precedente. Questo concetto, che si orienta in ampia misura al modello europeo, cela complicazioni immanenti al sistema. Per quanto riguarda la Svizzera, si aggiunge il fatto che l'imposta è prelevata secondo il cosiddetto principio dell'autotassazione. Le indagini e i sondaggi effettuati (cfr. n. 1.1.3–1.1.7) evidenziano che i problemi dell'attuale legislazione in materia d'imposta sul valore aggiunto sono complessi e molteplici. In sintesi è possibile isolare i seguenti problemi centrali:

- a. *Complessità della legge*: l'applicazione di per sé già complessa dell'IVA è resa ulteriormente difficile dalle falle di sistema costituite dalle numerose esclusioni e dalle diverse aliquote d'imposta. La struttura della legge è confusa e di difficile lettura. I concetti sono in parte utilizzati in maniera non chiara e non sono definiti.
- b. *Attuazione lacunosa dell'obiettivo di tassazione*: le falle di sistema menzionate alla lettera a, ma in parte anche l'interpretazione della legge da parte dell'amministrazione e dei tribunali, fanno sì che l'IVA sia trasferita in maniera diretta e trasparente sui consumatori soltanto nella misura di due terzi circa. Un terzo circa del ricavo d'imposta è sopportato dalle imprese contribuenti, nel senso che non possono o possono soltanto in parte dedurre l'imposta precedente che li riguarda (tassa occulta). Questa imposta è poi compresa da qualche parte nel prezzo e traslata in maniera non trasparente sui consumatori.
- c. *Dispendio amministrativo elevato per i contribuenti*: l'accertamento dell'obbligo fiscale, il rendiconto esatto dell'imposta e la conservazione dei documenti rilevanti comportano un onere elevato per le imprese contribuenti. Il principio di autotassazione valido in materia di IVA provoca la maggiore parte dell'onere amministrativo dei contribuenti.

<sup>18</sup> [www.estv.admin.ch/i/mwst/dokumentation/praxis/index.htm](http://www.estv.admin.ch/i/mwst/dokumentation/praxis/index.htm)

- d. *Incertezza del diritto*: il principio di autotassazione previsto dalla legge, i lunghi termini di prescrizione e l'assenza di giudicato dei rendiconti d'imposta sono vincolati a una notevole incertezza del diritto per i contribuenti.
- e. *Ripartizione ineguale dei rischi*: nel caso normale il consumatore sopporta l'IVA in quanto consumatore finale. Se però l'imposta non è stata trasferita, le ripercussioni si concentrano sul contribuente. Essa deve pagare l'imposta dovuta anche se non l'ha effettivamente prelevata. Un trasferimento a posteriori dell'imposta è sovente escluso – soprattutto per motivi di diritto civile. La LIVA non prevede il trasferimento coatto dell'imposta sui consumatori. L'amministrazione non si assume alcun rischio nel quadro del già citato principio dell'autotassazione. Essa controlla unicamente se l'imposta è stata integralmente versata alla Confederazione.

### **1.3 Il nuovo ordinamento proposto/ Obiettivi della riforma**

#### **1.3.1 Requisiti per sviluppare un'IVA ideale**

L'imposta ideale sul valore aggiunto si ripercuote esclusivamente sul consumo all'interno del territorio svizzero. Essa non grava né le esportazioni, né le imprese. Concretizzare un'IVA non è possibile per varie ragioni (cfr. n. 1.1.4). In diversi punti l'attuale IVA svizzera non corrisponde a questo ideale, e questo costituisce una delle cause per cui il sistema attuale è considerato complicato e svantaggioso per l'economia<sup>19</sup>. Occorre pertanto trovare soluzioni che si avvicinino il più possibile a questo ideale.

#### **1.3.2 Nuovo concetto di IVA**

Con la riforma dell'imposta sul valore aggiunto, il Consiglio federale si prefigge una semplificazione dell'imposta e contemporaneamente il mantenimento del gettito fiscale. In un sistema caratterizzato da una complessità immanente questo obiettivo può essere raggiunto soltanto se i principi, segnatamente l'obiettivo dell'imposta, sono definiti in maniera chiara e se questo obiettivo funge sempre da parametro, anche nel quadro dell'applicazione del diritto. Nell'ordinamento attualmente in vigore vi è in parte la tendenza a derivare le norme d'imposizione dal concetto e non dall'obiettivo vero e proprio. Questo fatto provoca distorsioni ed è oggetto di una parte delle critiche fondate al sistema attuale. Con il presente disegno di legge il Consiglio federale persegue i seguenti obiettivi:

##### **Obiettivo d'imposizione**

L'imposta sul valore aggiunto si prefigge di tassare l'utilizzazione a titolo privato di reddito e sostanza a scopo di consumo. L'imposizione di una persona privata si applica in linea di massima a tre livelli:

<sup>19</sup> Il rapporto «10 anni di IVA» illustra esaurientemente alle pagine 44 e seguenti la natura di un'imposta ideale sul valore aggiunto e i punti sui quali l'IVA svizzera se ne discosta.

- al conseguimento del reddito (costituzione del patrimonio);
- alla consistenza del patrimonio;
- all'utilizzazione del reddito e del patrimonio.

In Svizzera il conseguimento del reddito e la consistenza del patrimonio sono colpiti rispettivamente dall'imposta sul reddito e dall'imposta sulla sostanza. Si tratta nella fattispecie di imposte dirette, ovvero la persona che realizza un reddito o dispone di un patrimonio è di conseguenza pure contribuente. Per contro, l'imposta sul valore aggiunto grava l'utilizzazione del reddito e del patrimonio della persona privata. Essa non colpisce però tutte le spese della persona privata, bensì soltanto quelle per le quali la persona privata riceve un controvalore che può essere consumato. Per questo motivo l'IVA viene anche designata come imposta sul consumo. L'obiettivo dell'IVA è quindi di tassare l'utilizzazione di reddito e patrimonio a scopo di consumo. Ciò significa che non tutte le spese della persona privata sono tassate.

### **Riscossione indiretta**

Rispetto alle imposte sul reddito e sulla sostanza, l'imposta sul valore aggiunto è riscossa in maniera indiretta. Contribuenti non sono i consumatori, bensì le imprese. Con la riscossione indiretta l'obiettivo d'imposizione (utilizzo del reddito e del patrimonio della persona privata a scopi di consumo) diverge dall'oggetto dell'imposta (conseguimento di una controprestazione a seguito della fornitura di una prestazione).

Nonostante la riscossione indiretta, nella strutturazione della legge e nell'applicazione del diritto occorre comunque tenere ben presente l'obiettivo d'imposizione vero e proprio: per il fatto che non tutte le spese del consumatore rientrano nell'obiettivo d'imposizione, automaticamente non tutte le entrate delle imprese sottostanno all'imposta. Le entrate che esulano dall'oggetto fiscale sono designate come «non controprestazioni» e non devono comportare conseguenze fiscali presso le imprese purché ci si fondi sull'obiettivo d'imposizione vero e proprio. In generale, l'imposta sul valore aggiunto deve impedire qualsiasi onere fiscale definitivo a livello dell'impresa. La presente legge prevede esplicitamente due deroghe a questo principio: la riduzione della deduzione dell'imposta precedente in presenza di operazioni escluse e la riduzione della deduzione dell'imposta precedente conseguente all'incasso di sussidi e donazioni. Queste deroghe non sono di per sé conformi al sistema, ma sono volute come tali per motivi fiscali.

### **Trasferimento dell'imposta**

Secondo la bibliografia nel campo della scienza finanziaria, le imposte indirette sono qualificate come imposte che (possono) essere trasferite. Diversamente dall'imposta preventiva, che deve essere imperativamente trasferita in virtù dell'articolo 14 LIP<sup>20</sup>, in materia di IVA ci si fonda sulla mera possibilità di trasferimento<sup>21</sup>. Il contribuente ha quindi il diritto ma non l'obbligo di trasferire l'imposta. Questo principio deve essere mantenuto. D'altro canto, va riconosciuto che soltanto la possibilità di trasferimento consente di raggiungere l'obiettivo d'imposizione, ossia l'assoggettamento dell'utilizzazione privata del reddito e del patrimonio. A livello di legislazione e di

<sup>20</sup> Legge federale del 13 ottobre 1965 su l'imposta preventiva (LIP; RS **642.21**).

<sup>21</sup> In merito al trasferimento come fenomeno puramente economico: Blumenstein/Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6<sup>a</sup> edizione 2002, § 6 VI, pag. 84 segg.

applicazione del diritto si dovrà quindi prevedere che il contribuente abbia la possibilità di trasferire l'imposta. Tale possibilità presuppone la prevedibilità dell'onere fiscale, circostanza che esige norme di diritto semplici e facilmente comprensibili.

### **Conflitto «imposta sul consumo – imposta sulle transazioni economiche»**

L'imposta svizzera sul valore aggiunto è un'imposta sul consumo prelevata indirettamente. Nel contempo essa è classificata tra le imposte che gravano le transazioni economiche. Da ciò non emerge di primo acchito una contraddizione. Il concetto d'imposta sul consumo si riferisce al bene fiscale, quello d'imposta sulle transazioni economiche all'oggetto fiscale. Nella strutturazione di questa imposta si pone nondimeno la questione dell'aspetto al quale deve essere dato maggiore rilievo. In altre parole si tratta di decidere se l'IVA debba essere riscossa su un determinato processo, perché costituisce un atto di transazione (permuta di una prestazione con una controprestazione) oppure perché mediante questo processo può essere colpita (in via indiretta) l'utilizzazione privata del reddito e del patrimonio<sup>22</sup>.

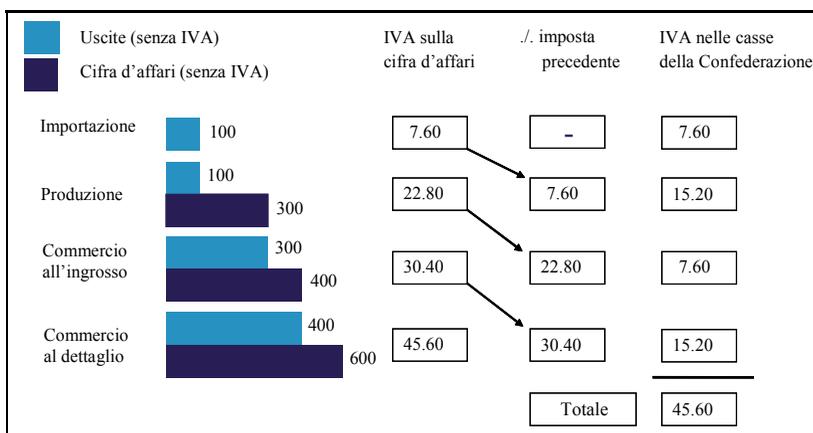
Il Consiglio federale ritiene che occorra attenersi primariamente all'obiettivo d'imposizione e conferire priorità all'aspetto dell'imposta sul consumo rispetto a quello dell'imposta sulle transazioni economiche. Si intende così esprimere che il contenuto del processo deve godere di una ponderazione maggiore rispetto alla sua forma. In questo senso, l'IVA differisce anche dall'imposta sulla cifra d'affari; nel caso di quest'ultima è stato maggiormente sottolineato l'aspetto d'imposta sulle transazioni economiche perché, nella sua concezione, l'obiettivo d'imposizione non occupava un posto di primo piano.

### **Imposta onnifase al netto con deduzione dell'imposta precedente**

Seguendo il modello europeo, l'IVA non si applica soltanto all'ultimo gradino, ossia al rapporto tra l'«ultima» impresa e il consumatore finale, bensì a tutta la catena di creazione di valore. Ciò significa che l'IVA è prelevata anche in caso di prestazioni a titolo oneroso tra imprese. Per raggiungere l'obiettivo d'imposizione vero e proprio le imprese hanno il diritto di dedurre come imposta precedente l'IVA versata. In questo senso l'IVA svizzera è strutturata come «imposta onnifase al netto con deduzione dell'imposta precedente». Da questo concetto deriva anche la designazione di «imposta sul valore aggiunto», perché in tal modo l'imposta è prelevata di fatto soltanto sul «valore aggiunto» realizzato nel corrispondente livello di creazione di valore. Questa designazione non muta però affatto l'oggetto fiscale: l'imposizione non è determinata dalla realizzazione di un «valore aggiunto», bensì dal conseguimento di una controprestazione a motivo della fornitura di una prestazione. Allo stesso modo, non si può derivare dal concetto di «imposta sulla cifra d'affari» che la cifra d'affari dell'impresa come tale sia la base dell'imposizione.

<sup>22</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 15ª edizione 1996, pag. 552, § 13, numero marginale 1.

## Funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto



### Imposta di autotassazione

L'IVA è strutturata come cosiddetta imposta di autotassazione. Dal punto di vista dello Stato è una soluzione molto efficiente perché la responsabilità propria del rendiconto d'imposta e della riscossione dell'imposta sono delegati in ampia misura alle imprese. Questa circostanza consente di mantenere snella l'amministrazione.

Le esperienze hanno comunque evidenziato che la ripartizione unilaterale dei rischi risultante da questo principio suscita incomprensione negli ambienti economici. Il Consiglio federale propone pertanto di concretizzare questo principio in maniera tale che ne risulti una maggiore equità procedurale e quindi anche un maggiore consenso.

### 1.3.3 Modifiche concrete di legge

Il concetto illustrato nel numero 1.3.2 è attuato concretamente mediante una nuova legge ristrutturata e modifiche materiali in oltre 50 settori rispetto alla LIVA in vigore.

Modifiche	D-LIVA	LIVA
Economicità della riscossione e del pagamento dell'IVA, nonché obiettivo d'imposizione menzionati come principio della legge	art. 1	art. 1 cpv. 2 (economicità della riscossione)
Definizione di concetti importanti per la legislazione in materia di IVA	art. 3	-
Principio del luogo del destinatario come norma collettiva per le prestazioni di servizi	art. 8 cpv. 1	art. 14 cpv. 1 (principio del luogo del prestatore)

Modifiche	D-LIVA	LIVA
Limite uniforme di cifra d'affari di 100 000 franchi fino al quale è data esenzione dall'assoggettamento (norma per le piccole imprese)	art. 10 cpv. 2	art. 21 cpv. 1 e 25
Per il limite di cifra d'affari sono d'ora in poi determinanti le controprestazioni convenute e non più le controprestazioni ricevute	art. 10 cpv. 2	art. 21 cpv. 3 lett. a
Ogni impresa può rinunciare all'esenzione dall'assoggettamento senza limiti minimi di cifra d'affari	art. 11	art. 27 (opzione)
Semplificazione delle norme di assoggettamento per gli enti pubblici	art. 12	art. 23
Struttura agevolata e più flessibile per l'imposizione di gruppo	art. 13	art. 22
Limitazione della responsabilità solidale nel caso dell'imposizione di gruppo	art. 15 cpv. 1 lett. c	art. 32 cpv. 1 lett. e
Responsabilità solidale del cessionario per il debito fiscale del cedente	art. 15 cpv. 4	–
Definizione chiara di «non controprestazioni» che non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA	art. 18 cpv. 2	art. 33 cpv. 6
Le combinazioni di prestazioni fornite a un prezzo globale possono essere trattate in funzione della prestazione preponderante se la sua quota rispetto alla controprestazione complessiva rappresenta almeno il 70 per cento	art. 19 cpv. 2	–
Nuova regolamentazione dell'attribuzione delle prestazioni	art. 20	art. 11
Regolamentazione dell'esclusione a favore dei produttori naturali, delle prestazioni di comunicazione, delle prestazioni all'interno del medesimo ente pubblico, nonché dell'esercizio di funzioni di arbitrato come eccezioni oggettive dell'imposta	art. 21 cpv. 2 n. 26–29	art. 25 cpv. 1 lett. b, art. 33a, art. 23 cpv. 1
Nel catalogo delle esclusioni, svincolo generale del concetto di prestazione da quello di destinatario della prestazione (p. es.: l'assistenza ai tossicodipendenti deve sempre essere esclusa dall'imposta, anche quando l'attività è esercitata da un terzo e il terzo la fattura all'ente pubblico)	art. 21 cpv. 3 e 4	art. 4a OLIVA (limitato alle cifre d'affari ai sensi degli art. 8 e 9 LIVA)
Estensione del diritto di opzione per l'imposizione di prestazioni escluse dall'imposta	art. 22	art. 26
Possibilità illimitata di opzione per le operazioni provenienti dalla vendita e dall'affitto/locazione di tutti gli immobili non utilizzati per scopi privati	art. 22 cpv. 3	art. 26 cpv. 1 lett. b
È esentata dall'imposta ogni cessione per l'uso e il godimento di beni utilizzati prevalentemente all'estero	art. 23 cpv. 2 n. 2	art. 19 cpv. 2 n. 2 (soltanto veicoli ferroviari e aeromobili)
Estensione dell'esenzione a favore delle agenzie di viaggio agli organizzatori di manifestazioni	art. 23 cpv. 2 n. 10	art. 19 cpv. 2 n. 9
Nel caso delle operazioni a catena, l'esportazione diretta è estesa a tutti i fornitori	art. 23 cpv. 3	art. 19 cpv. 4
Possibilità di esenzione dall'imposta dei trasporti transfrontalieri in autobus	art. 23 cpv. 4	art. 19 cpv. 3 (trasporti aerei e ferroviari)

Modifiche	D-LIVA	LIVA
Struttura completamente nuova della deduzione dell'imposta precedente. Allentamento del principio di concatenamento: nel quadro dell'attività imprenditoriale è dato in linea di massima diritto alla deduzione delle imposte precedenti	art. 29 cpv. 1	art. 38
La legge non contiene più alcuna prescrizione formale sulla deduzione dell'imposta precedente	art. 29 cpv. 4	art. 38 cpv. 1
La consegna di regali pubblicitari per realizzare operazioni imponibili o esenti dall'imposta, come pure le donazioni fino a 500 franchi, legittimano illimitatamente alla deduzione integrale dell'imposta precedente	art. 32 cpv. 2 lett. c	art. 38 cpv. 2 lett. d
Soppressione della fattispecie fiscale del consumo proprio in ambito edilizio	–	art. 9 cpv. 2
Introduzione e chiara differenziazione del periodo fiscale e del periodo di rendiconto	art. 35 e 36	art. 42 cpv. 1 e art. 45
Determinazione del credito fiscale in quanto differenza tra l'imposta dovuta e il credito d'imposta precedente	art. 37 cpv. 2	–
Estensione del campo di applicazione del metodo dell'aliquota saldo mediante aumento del limite di cifra d'affari e del limite di debito fiscale netto, con possibilità di cambiamento del metodo più rapide	art. 38	art. 59
L'adeguatezza delle aliquote d'imposta stabilite dall'AFC è verificata da terzi	art. 38 cpv. 2	–
Snellimento della procedura di tassazione mediante riduzione dei termini relativi e assoluti di prescrizione	art. 42	art. 49
Regolamentazione esplicita del giudicato del credito fiscale	art. 43	–
Sottostanno all'imposta a carico dell'acquisto soltanto le prestazioni di servizi soggette al principio del luogo del destinatario	art. 44 cpv. 1	art. 10
L'AFC pubblica senza indugio qualsiasi cambiamento di prassi	art. 64 cpv. 3	Prassi vigente
Tutti gli atti amministrativi devono essere eseguiti sollecitamente	art. 64 cpv. 4	Prassi vigente
La riscossione dell'imposta può gravare il contribuente soltanto nella misura in cui ciò sia assolutamente necessario all'esecuzione della presente legge (principio del trattamento riguardoso)	art. 64 cpv. 5	–
Regolamentazione del diritto del contribuente a ottenere informazioni vincolanti da parte dell'AFC	art. 68	–
Possibilità di correzioni successive degli errori dei rendiconti. Entro il termine di prescrizione il contribuente deve però rettificare anche le lacune nei rendiconti che si sono ripercosse a suo favore	art. 71	–
In caso di errori sistematici difficili da determinare, l'AFC accorda al contribuente semplificazioni ai sensi dell'articolo 80 D-LIVA	art. 71 cpv. 4	art. 58 cpv. 3
Il campo di applicazione della procedura di notifica è descritto in maniera più precisa e la sua applicazione è strutturata in modo più flessibile	art. 72	art. 47 cpv. 3
Controllo su richiesta del contribuente	art. 78 cpv. 4	–

Modifiche	D-LIVA	LIVA
Effetto conclusivo dei controlli fiscali per i periodi controllati. Limitazione a 360 giorni della durata massima dei controlli	art. 78 cpv. 5	art. 62
Tutela del segreto professionale dei commercianti di valori mobiliari	art. 78 cpv. 6	art. 62 cpv. 3
In caso di tassazione d'ufficio, l'AFC deve valutare anche l'imposta precedente	art. 79	art. 60
L'articolo 2 capoverso 1 della legge federale sulla procedura amministrativa non è applicabile al D-LIVA. L'AFC è tenuta ad accertare d'ufficio i fatti e ad ammettere tutte le prove presentate e a valutarle liberamente. La comprova non deve essere subordinata all'esistenza di determinati mezzi di prova	art. 81	art. 63
Diritto del contribuente al ricorso <i>omissio medio</i> al Tribunale amministrativo federale	art. 83 cpv. 4	art. 64 cpv. 2
È istituita una base legale per la rinuncia a una procedura di esecuzione	art. 88 cpv. 7	–
È istituita una base legale per la concessione di agevolazioni di pagamento	art. 89	–
Regolamentazione esplicita della prescrizione della riscossione dell'imposta	art. 90	art. 49
Chiara estensione delle possibilità di condono dell'imposta sul territorio svizzero, con possibilità di ricorso	art. 91	art. 51
I contribuenti possono chiedere la restituzione delle imposte pagate indebitamente purché non siano passate in giudicato	art. 93	–
Regolamentazione chiara ed esauriente delle possibili prestazioni di garanzia	art. 95 cpv. 5	art. 70 cpv. 6 e 71 cpv. 2
Misure per migliorare la riscossione delle imposte	art. 11 cpv. 2, art. 15 cpv. 4, art. 22 cpv. 6, art. 86, 88 e 95–97	art. 26 cpv. 2, 32, 47, 60 e 69–71
Regolamentazione chiara e concisa del diritto penale	art. 98–105	art. 85–89
Regolamentazione dell'autodenuncia senza perseguimento penale per il contribuente	art. 103	–
Garanzia che i tassi d'interesse moratorio e remuneratorio siano stabiliti in maniera conforme al mercato	art. 107 lett. a	art. 90 cpv. 3 lett. b
L'organo consultivo dell'IVA è d'ora in poi disciplinato nella legge	art. 108	–

## 1.4 Possibilità di soluzione esaminate

In primo luogo si pone la questione dell'entità della riforma. Già nel quadro della procedura di consultazione relativa al rapporto «10 anni di IVA» le opinioni in merito differivano. Numerosi partecipanti alla procedura di consultazione esigevano una semplificazione del sistema dell'imposta sul valore aggiunto mediante singole misure di miglioramento rapidamente attuabili, in particolare nell'ambito dell'esecu-

zione dell'imposta. Altri partecipanti alla consultazione chiedevano invece una semplificazione ampia e radicale<sup>23</sup>.

Il Consiglio federale è convinto che, per giungere a una soluzione ottimale, si debbano affrontare i numerosi problemi che si presentano nel complesso. Solo una modifica significativa della legislazione in materia d'imposta sul valore aggiunto apporterà semplificazioni e agevolazioni complete e durevoli. Fra queste modifiche rientrano la soppressione del maggior numero possibile di esclusioni e l'introduzione dell'aliquota unica. Entrambe queste misure sono anche quelle politicamente più controverse, come evidenziato dai risultati della procedura di consultazione (cfr. n. 1.5.2 e 6.4.2). Per questo motivo la riforma dell'IVA viene presentata in due parti:

- la *parte B del messaggio* contiene una simile proposta ottimizzata. La sua attuazione esige la decisa volontà politica di semplificare in maniera durevole l'IVA avvicinandola alla forma ideale. Nell'ambito della parte B non possono essere presi in considerazione postulati estranei alla materia, perché ogni compromesso e ogni deviazione rispetto agli obiettivi comportano inevitabilmente nuove distorsioni e difficoltà di delimitazione, con conseguenze diametralmente opposte agli obiettivi di semplificazione perseguiti;
- la *parte A del messaggio* si limita invece principalmente alla modifica dei punti «tecnici». In tal caso rimangono le attuali incrinature del sistema, come in particolare le tre diverse aliquote d'imposta e le numerose esclusioni all'imposta. Le attuali difficoltà della legge sono state ridotte nei limiti del possibile allo scopo di semplificarla e renderla più accettabile. Molti dei problemi deplorati, come l'imposizione differenziata di prestazioni analoghe o le disparità di trattamento dei contribuenti, rimangono però irrisolti.

La riunione delle due parti e quindi il loro trattamento simultaneo comportano il rischio che le misure riguardanti unicamente i contribuenti siano mescolate con le misure atte a rafforzare l'economia e con ripercussioni sui consumatori. Si può addirittura immaginare che le misure politicamente controverse ritardino o addirittura blocchino l'attuazione di misure di natura piuttosto tecnica.

È inoltre legittimo chiedersi se i miglioramenti debbano essere attuati mediante una revisione parziale o totale della legge.

Il presente disegno di legge contiene modifiche materiali di oltre 50 punti rispetto alla legislazione in vigore. Ne consegue che numerose disposizioni legali hanno dovuto essere riscritte e adeguate. Considerate le interazioni all'interno della legge stessa, la revisione parziale non è una soluzione ragionevole. Una revisione parziale costituirebbe inoltre una raffazzonatura maldestra e insoddisfacente. Il Consiglio federale è peraltro convinto che i miglioramenti essenziali della legge possono essere attuati unicamente mediante una sistematica di legge più attenta e un linguaggio più moderno. A tale scopo è però necessaria una revisione totale. In vista dell'attuazione delle proposte di modifica di legge viene pertanto scelta la forma della revisione totale.

<sup>23</sup> Rapporto «10 anni di IVA», pag. 34 segg.

## **1.5 Motivazione e valutazione della soluzione proposta/ Risultati della procedura di consultazione**

### **1.5.1 Procedura di consultazione relativa alla riforma della LIVA**

Con decisione del 14 febbraio 2007, il Consiglio federale ha incaricato il DFF di avviare una procedura di consultazione presso i Cantoni, i partiti politici, le associazioni mantello dei Comuni, delle Città e delle regioni di montagna, le associazioni mantello dell'economia e le cerchie interessate. La procedura di consultazione è durata fino al 31 luglio 2007.

Alla consultazione sono stati invitati a esprimersi complessivamente in 170 fra Cantoni, partiti politici, associazioni e istituzioni. 111 hanno presentato un parere. Sono inoltre pervenuti 424 pareri da persone interessate non contattate, provenienti per la maggior parte dai settori sociale e dello sport.

Ai partecipanti alla consultazione sono stati sottoposti tre moduli di riforma:

- la base è costituita da una legge concernente l'imposta sul valore aggiunto rielaborata in oltre 50 punti, il modulo «*Legge fiscale*»;
- il modulo «*Aliquota unica*» prevedeva inoltre un'aliquota d'imposta unica del 6 per cento, nonché la soppressione di 20 delle attuali 25 esclusioni: una variante prevedeva d'altra parte la soppressione dell'esclusione a favore del settore della sanità;
- a titolo di alternativa all'aliquota unica, il modulo «*2 aliquote*» prevedeva una differenziazione tra l'aliquota normale del 7,6 per cento e l'aliquota ridotta del 3,4 per cento sui prodotti e le prestazioni di servizi nei settori dell'alimentazione, della cultura, dello sport, della formazione, della ristorazione e alberghiero e della sanità. Anche per questo modulo sono state soppresse 20 delle attuali 25 esclusioni. In questo caso le esclusioni soppresse erano state assoggettate all'aliquota ridotta per considerazioni di politica sociale.

A prescindere da questi moduli sono state presentate nel quadro della procedura di consultazione numerose altre possibilità di riforma. Per attenuare il maggiore onere finanziario delle economie domestiche in condizioni economiche modeste, conseguente alla soppressione della maggior parte delle esclusioni e all'introduzione di un'aliquota unica, è stato inoltre posto in discussione un correttivo di politica sociale limitato nel tempo.

I risultati della procedura di consultazione sono stati illustrati esaurientemente e pubblicati nel rapporto dell'AFC del dicembre 2007<sup>24</sup>.

### **1.5.2 Compendio dei risultati della procedura di consultazione**

Praticamente tutti i partecipanti alla procedura di consultazione, e quindi anche i Cantoni e la totalità dei partiti politici rappresentati in Consiglio federale, considerano evidente la necessità riforma dell'IVA e caldeggiavano gli sforzi di riforma del

<sup>24</sup> [www.admin.ch/ch/i/gg/pc/documents/1489/Ergebnisbericht.pdf](http://www.admin.ch/ch/i/gg/pc/documents/1489/Ergebnisbericht.pdf)

Consiglio federale. Si criticano l'insufficiente certezza del diritto, l'interpretazione talvolta troppo formalistica della legge da parte dell'amministrazione e dei tribunali, la mancanza di orientamento alla clientela dell'AFC, l'onere amministrativo eccessivo per le PMI e la presenza della tassa occulta. I Cantoni affermano inoltre che in seguito all'introduzione dell'IVA il loro onere finanziario a favore della Confederazione sarebbe passato di 2-4 miliardi di franchi, fatto questo problematico dal profilo dello stato di diritto<sup>25</sup>.

Soltanto i Verdi e il Partito del lavoro non intravedono una necessità di riforma dell'IVA. Alcuni altri partecipanti alla procedura di consultazione, provenienti in particolare dal settore sociale, non si oppongono di per sé a una riforma della legge, ma sottolineano che il disagio a livello di esecuzione dell'IVA non è un problema della legge e potrebbe essere eliminato mediante una prassi migliore e più chiara.

La maggioranza dei partecipanti alla procedura di consultazione, segnatamente tutti i Cantoni, le associazioni economiche, come pure voci provenienti dai settori dell'industria, del commercio e dell'artigianato, dai settori finanziario, assicurativo, immobiliare e dei media manifestano una chiara preferenza a favore di una revisione totale completa invece di interventi puntuali sulla legge in vigore.

Le associazioni e le imprese fiduciarie (ma non la Camera fiduciaria svizzera), come pure le organizzazioni dei consumatori e dei lavoratori sono di diverso parere in merito. Esse sostengono gli sforzi del DFF volti a semplificare la riscossione dell'IVA ma ritengono pure che siano sufficienti adeguamenti puntuali della legge, tanto più che le diverse modifiche delle prassi e la modifica dell'ordinanza intervenuta nel 2006 hanno consentito di livellare numerosi punti di frizione. La revisione totale prevista rischia di divenire un esercizio lungo e controverso, durante il quale i contribuenti dovrebbero accontentarsi della legislazione attuale insoddisfacente. Si osserva inoltre che una riforma ampia può comportare una perdita di certezza del diritto, soprattutto per quanto concerne la prassi amministrativa, che deve essere totalmente rinnovata.

Il progetto di riforma è in linea di massima considerato come una buona base di revisione totale dell'IVA. I sostenitori prevedono uno sgravio percettibile delle imprese contribuenti, maggiore certezza del diritto, un'accresciuta equità procedurale tra le imprese e l'AFC, un ulteriore miglioramento delle relazioni tra le imprese e l'amministrazione fiscale, come pure un incremento dell'economicità della riscossione. Questi miglioramenti comportano un aumento durevole dell'attrattiva della piazza economica Svizzera. La neutralità dal profilo del gettito (nessuna maggiore entrata fiscale), la neutralità concorrenziale e l'attrattiva della piazza costituiscono i valori di riferimento della riforma. Alcuni partecipanti alla procedura di consultazione come l'UDF e il PLR sottolineano espressamente che la riforma deve essere attuata in maniera neutrale dal profilo del bilancio, ossia senza perdite di gettito d'imposta sul valore aggiunto non compensate a carico delle finanze della Confederazione.

Nel complesso i pareri pervenuti mostrano che l'attuazione del modulo «Legge fiscale» è generalmente considerata importante, giusta e prioritaria. Nondimeno, molti partecipanti alla consultazione ritengono che sussista una necessità di miglio-

<sup>25</sup> Questa affermazione non è corretta perché i Cantoni erano già gravati in ampia misura dall'ICA prima ancora dell'introduzione dell'IVA. L'onere supplementare effettivo dovrebbe situarsi al di sotto del miliardo di franchi.

ramento o di cambiamento, come evidenziato dalle numerose osservazioni ai singoli articoli dell'avamprogetto.

Un disegno di LIVA elaborato e pubblicato da esperti del settore fiduciario (cfr. n. 1.1.7) è stato a più riprese utilizzato come termine di paragone per l'avamprogetto posto in consultazione dal Consiglio federale. Alcuni partecipanti eminenti alla consultazione, provenienti in particolare dalle cerchie economiche (p. es. economie-suisse, Hotelleriesuisse, Swiss Holdings), ma anche il PLR, altri partiti e taluni Cantoni, esigono una ripresa possibilmente ampia delle proposte contenute in questo disegno di legge. Per quanto riguarda i partiti politici rappresentati in Consiglio federale, il solo PSS considera troppo radicali le misure di riforma previste nel modulo «Legge fiscale». Esso vi ravvisa nuovi trabocchetti fiscali e nuove dilatazioni e complicazioni burocratiche, ad esempio in seguito alle possibilità supplementari di opzione.

I pareri relativi al modulo «Aliquota unica» posto in consultazione sono riprodotti nella parte B del messaggio (cfr. n. 6.4.2). Il modulo «2 aliquote» non trova praticamente sostegni, tranne nel caso dell'UDC e del settore alberghiero e della ristorazione. Diversi partecipanti alla consultazione esigono nondimeno che l'aliquota speciale per le prestazioni di alloggio sia soppressa e che tali prestazioni siano tassate con l'aliquota normale oppure con l'aliquota ridotta. A mente di tutti questi pareri negativi, il Consiglio federale non intende perseguire ulteriormente un'IVA a due aliquote.

### **1.5.3 Valutazione della soluzione proposta**

L'orientamento verso un'IVA semplificata deciso il 14 febbraio 2007 dal Consiglio federale è stato in genere confermato dai partecipanti alla consultazione. La revisione totale della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto ha raccolto singolarmente altrettanti sostegni quanto il modulo «Legge fiscale».

Il presente disegno di legge (parte A) corrisponde dal profilo del contenuto e delle dimensioni al modulo «Legge fiscale» posto in consultazione. Per quanto concerne il contenuto solo una minoranza dei partecipanti alla consultazione ha espresso un parere. Essi si esprimono in maggioranza a favore di un'ulteriore conformazione al disegno di legge elaborato dagli esperti del settore fiduciario. Il Consiglio federale attribuisce grande peso al parere di questi partecipanti alla consultazione, perché essi intervengono in rappresentanza di imprese contribuenti o provengono da cerchie di specialisti IVA nel campo della consulenza e sono quindi toccati molto direttamente dalla legge sull'IVA. Il presente disegno di legge è stato pertanto completato materialmente e rielaborato sulla base del disegno della Camera fiduciaria.

I pareri dei partecipanti alla consultazione sono stati presi in considerazione nella misura del possibile. La loro attuazione concreta sarà illustrata nel quadro del commento dei pertinenti articoli di legge.

## 1.6 **Armonizzazione fra compiti e finanze**

Nessuna altra imposta è così strettamente correlata all'economia e interviene altrettanto fortemente nei processi produttivi come l'IVA. La maggior parte delle imprese attive in Svizzera è assoggettata all'imposta sul valore aggiunto. Nel 2004 339 266 imprese erano attive in Svizzera<sup>26</sup>. Nel corso del medesimo anno il numero degli assoggettati all'imposta sul valore aggiunto era di 316 892<sup>27</sup>.

Anche la popolazione è direttamente toccata dall'imposta, visto che l'IVA è praticamente prelevata su ogni consumo. Un sistema IVA moderno e ben funzionante d'imposta sul valore aggiunto è pertanto indispensabile per gravare il meno possibile l'economia svizzera. Il sistema attuale non corrisponde più a queste esigenze e la revisione totale della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto è di massima urgenza.

L'onere che risulta alle imprese dalla revisione totale della legge è dovuto anzitutto all'adeguamento indispensabile dei processi imprenditoriali. Le modifiche conformemente alla parte A del messaggio provocano per la totalità dei contribuenti spese uniche di conversione dell'ordine di decine di milioni. Il guadagno di efficacia determinato dalla revisione della legge consente d'altra parte anche sensibili risparmi di costi che compensano molto rapidamente le maggiori uscite dovute alla conversione.

Le finanze della Confederazione non sono in linea di massima gravate dal progetto di revisione perché la riforma – come già menzionato – persegue la neutralità del gettito fiscale (cfr. n. 3.2). Il progetto di revisione non comporta nuovi compiti per la Confederazione.

## 1.7 **Diritto comparato e confronto con la legislazione europea**

### 1.7.1 **Paesi dell'OCSE<sup>28</sup>**

Negli Stati membri dell'OCSE l'imposta sul consumo costituisce un'importante fonte di entrate per i Governi, dato che le imposte generali e speciali sul consumo rappresentano circa il 30 per cento di tutte le entrate degli Stati membri dell'OCSE. In questo contesto l'IVA costituisce la principale forma d'imposta in ambito d'imposizione del consumo. Solo gli Stati Uniti conoscono ancora una cosiddetta «sales tax», dopo che nel 2000 anche l'Australia è passata all'IVA.

Nel corso degli anni l'IVA ha assunto sempre maggiore importanza nei Paesi dell'OCSE. Dal 1965 la quota media dell'IVA nei Paesi dell'OCSE, espressa in per cento del prodotto interno lordo (PIL), è pressoché raddoppiata, passando dal 3,8 per cento al 6,9 per cento<sup>29</sup>. Negli Stati membri si delinea inoltre una chiara tendenza

<sup>26</sup> [www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/06/02/blank/key/02/01.html](http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/06/02/blank/key/02/01.html)

<sup>27</sup> AFC, Die Mehrwertsteuer in der Schweiz 2004–2005, pag. 22.

<sup>28</sup> Gli Stati membri dell'OCSE sono: Canada, Messico, Stati Uniti d'America, Australia, Giappone, Corea del Sud, Nuova Zelanda, Austria, Belgio, Repubblica Ceca, Danimarca, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Ungheria, Islanda, Irlanda, Italia, Lussemburgo, Paesi Bassi, Norvegia, Polonia, Portogallo, Slovacchia, Spagna, Svezia, Svizzera, Turchia, Gran Bretagna.

<sup>29</sup> OCSE Revenue Statistics 1965–2004, edizione 2005.

all'aumento delle aliquote d'IVA, perché in futuro il bilancio degli Stati dovrà essere finanziato in maggior misura mediante questa imposta.

Anche se la maggiore parte dei Paesi dell'OCSE conoscono l'IVA, esistono notevoli differenze quanto alle modalità di attuazione nei diversi Stati. Ciò concerne persino i Paesi dell'UE che sono membri dell'OCSE, sebbene grazie alla Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'IVA (Direttiva IVA)<sup>30</sup> detti Paesi abbiano una base legale unitaria di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto. Le differenze consistono in particolare nell'applicazione di diverse aliquote ridotte e in numerose eccezioni e normative speciali, sovente riconducibili a interessi estranei alla fiscalità. Anche il tasso dell'aliquota normale varia notevolmente da un Paese all'altro: in Giappone è del 5 per cento, mentre in Paesi come la Danimarca, l'Ungheria e la Svezia è del 25 per cento. Nella maggior parte degli Stati membri (23 su 29) l'aliquota d'imposta è compresa tra il 15 e il 25 per cento, ciò che corrisponde a un'aliquota media del 17,7 per cento per tutti gli Stati membri<sup>31</sup>.

Gli Stati membri dell'OCSE hanno riconosciuto che un sistema d'IVA uniforme, chiaramente strutturato e armonizzato è molto importante per il buon funzionamento dell'economia e del commercio internazionale. Per questo motivo, l'OCSE sviluppa le cosiddette «International VAT/GST Guidelines», destinate a fornire in futuro, in modo analogo a un modello di convenzione, un valido sostegno ai Paesi interessati alla strutturazione della loro IVA. L'OCSE considera inoltre i seguenti fattori come indispensabili a un'IVA efficiente e a basso costo sia per i contribuenti sia per le autorità fiscali<sup>32</sup>:

- un'ampia base di calcolo per l'aliquota normale;
- un numero possibilmente basso di eccezioni all'imposta e di aliquote ridotte;
- un limite minimo di cifra d'affari che consenta di liberare le piccole aziende dall'obbligo fiscale e di concentrarsi su quelle fiscalmente più importanti.

<sup>30</sup> GUCE L 347 dell'11.12.2006, pag. 1

<sup>31</sup> Consumption Tax Trends, OCSE 2006, pag. 39

<sup>32</sup> Consumption Tax Trends, OCSE 2006, pag. 24

**Imposizione del consumo in Paesi scelti dell'OCSE**

Paesi scelti dell'OCSE	Aliquota normale	Aliquota ridotta	Aliquota zero <sup>33</sup>
USA	nessuna IVA <sup>34</sup>		
Canada <sup>35</sup>	5 %	–	sì
Norvegia	25 %	8 % / 14 %	sì
Australia	10 %	–	sì
Giappone	5 %	–	no
Messico	15 %	10 %	sì
Corea del Sud	10 %	–	no
<b>Svizzera</b>	<b>7,6 %</b>	<b>2,4 % / 3,6 %</b>	<b>sì</b>

*Fonte:* Overview of General Turnover Taxes and Tax Rates, IBFD, International VAT Monitor, marzo/aprile 2008.

**1.7.2 UE – In generale**

Due direttive dell'11 aprile 1967<sup>36</sup> hanno permesso di compiere a livello europeo un primo passo verso l'armonizzazione delle imposte sulle cifre d'affari negli Stati membri della Comunità europea, nel senso che l'imposta onnifase con deduzione dell'imposta precedente (la cosiddetta imposta sul valore aggiunto) è stata definita come il tipo d'imposta sulla cifra d'affari vincolante per la Comunità.

Con l'adozione della Sesta Direttiva del 17 maggio 1977 (Sesta Direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme)<sup>37</sup>, il Consiglio della Comunità europea ha avviato la seconda fase d'armonizzazione dell'imposta sulla cifra d'affari. La Sesta Direttiva, che ha per oggetto l'istituzione di una base fiscale unitaria di calcolo per il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, persegue giocoforza un allineamento giuridico fin nei minimi particolari allo scopo di realizzare una base di calcolo uniforme per le entrate della CE e di impedire

<sup>33</sup> L'aliquota zero significa che talune prestazioni nel Paese non sono tassate, tuttavia viene concessa la deduzione totale dell'imposta precedente (esenzione propria). Qui in genere non figurano neppure le esportazioni propriamente esentate.

<sup>34</sup> Alcuni Stati membri riscuotono le cosiddette «sale tax» (imposte sulla vendita) secondo aliquote diverse.

<sup>35</sup> Alcune province del Canada applicano un'imposta provinciale compresa tra il 7 % e il 10,5 % a determinate forniture e prestazioni di servizi, che va versata in aggiunta all'imposta statale sulla cifra d'affari del 5 %.

<sup>36</sup> Prima Direttiva 67/227/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, GU 71 del 14 aprile 1967, pag. 1301 segg. e Seconda Direttiva 67/228/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulle cifre di affari, GU 71 del 14 aprile 1967, pag. 1303 segg.

<sup>37</sup> GU L 145 del 13.6.1977, pag. 1 segg., modificata l'ultima volta dalla Direttiva 2006/98/CE (GU L 221 del 12.8.2006, pag. 9).

deviazioni dalla chiave di riparto. Una volta entrata in vigore, questa direttiva, come d'altronde le direttive in genere, è vincolante per gli Stati membri solo per quanto concerne l'obiettivo da raggiungere, nel senso che ogni Stato membro conserva ancora la propria imposta sulla cifra d'affari; il rimanente margine di libertà degli Stati membri di decidere in merito a forma e strumenti per la realizzazione di questo obiettivo è però limitato in ampia misura dai numerosi dettagli dell'obiettivo prestabilito. La libertà residua di strutturazione è inoltre ridotta dagli obblighi di consultazione. La Sesta Direttiva CE è articolata come una legge tributaria. Essa è talvolta designata come modello di legge concernente l'imposta sulla cifra d'affari, rispettivamente come «codice dell'imposta sulla cifra d'affari».

La Sesta Direttiva CE e le direttive accessorie sono state infine riunite in un complesso normativo senza modifiche di contenuto nella Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (Direttiva IVA)<sup>38</sup>. La Direttiva IVA offre un compendio chiaro della legislazione comunitaria in materia d'imposta sul valore aggiunto attualmente vigente ed è in vigore dal 1° gennaio 2007. La Direttiva reca alla fine una tabella delle corrispondenze che presenta le relazioni tra le disposizioni della Sesta Direttiva e quelle della nuova Direttiva.

Quando anche in Svizzera si incominciò a riflettere al passaggio dall'ICA all'IVA, fu ovvio orientarsi verso questa Sesta Direttiva della CE. La maggior parte delle norme fondamentali dell'ordinanza del Consiglio federale del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA) era già conforme alla Sesta Direttiva CE. Anche successivamente, nell'ambito dei lavori relativi all'attuale legge concernente l'imposta sul valore aggiunto, la compatibilità con la legislazione dell'UE ha sempre costituito un importante fattore. Ciononostante, l'imposta svizzera sul valore aggiunto si differenzia in alcuni punti importanti dalla normativa dell'UE, come ad esempio nella definizione della nozione di «fornitura», nel trattamento fiscale delle donazioni e dei sussidi o anche per quanto riguarda la base di calcolo del consumo proprio.

Anche oggi esiste in linea di massima unanimità di consensi sulla necessità di mantenere la compatibilità col sistema d'imposta sul valore aggiunto applicato nell'UE. In questo contesto assume però maggiore rilievo il conseguimento della «compatibilità del risultato» piuttosto che la realizzazione della compatibilità nella tecnica normativa. Pertanto talune differenze di tecnica normativa rispetto all'UE possono senz'altro essere ammesse. Su alcuni punti il presente disegno di legge contempla volutamente scostamenti rispetto alla normativa dell'UE, quando questi si dimostrano necessari al raggiungimento degli obiettivi definiti nel numero 1.3. A questi scostamenti sono nondimeno posti limiti naturali:

1. occorre innanzitutto garantire che la nostra economia d'esportazione disponga nel traffico transfrontaliero dei medesimi vantaggi della concorrenza estera;
2. occorre inoltre evitare che gli offerenti esteri beneficino sul mercato svizzero di vantaggi in materia d'imposta sul valore aggiunto.

Dal momento che l'IVA colpisce normalmente tutte le transazioni commerciali e l'economia svizzera è strettamente legata all'economia europea, l'applicazione di questi principi rendono necessaria e importante un'ampia armonizzazione con la legislazione dell'UE, nonostante taluni intenti di allentamento. Nelle relazioni tran-

<sup>38</sup> GUL 347 dell'11.12.2006, pag. 1

sfrontaliere devono essere in ogni caso evitate le doppie imposizioni e le doppie non imposizioni.

Le cifre qui appresso illustrano in quale misura le singole disposizioni del presente disegno di legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto sono in sintonia o si scostano dalla legislazione europea, in particolare dalla Direttiva IVA.

La tabella 4 orienta sulle aliquote d'imposta vigenti nei Paesi limitrofi dell'UE e in Svizzera (stato: 1° gennaio 2008). Una panoramica delle aliquote d'imposta in tutti gli Stati dell'UE è presentata nell'allegato 1.

Tabella 4

#### Aliquote IVA nei Paesi limitrofi dell'UE

Paesi limitrofi	Aliquota normale	Aliquota ridotta <sup>39</sup>	Aliquota zero <sup>40</sup>
Germania	19	7	no
Francia	19,6	2,1 / 5,5	no
Italia	20	4 / 10	sì
Austria	20	10 / 12	no
<b>Svizzera</b>	<b>7,6</b>	<b>2,4 / 3,6</b>	<b>sì</b>

Fonte: Commissione europea, Imposte e Unione doganale, 1.1.2008, Le aliquote d'imposta sul valore aggiunto negli Stati della Comunità europea<sup>41</sup>.

### 1.7.3 Soggetto fiscale

#### 1.7.3.1 Limiti di cifra d'affari

Chiunque esercita, a titolo indipendente, un'attività destinata al conseguimento durevole di entrate provenienti da prestazioni ed esercita pertanto un'impresa è in linea di massima contribuente ai sensi dell'articolo 10 capoverso 1 D-LIVA. Conformemente all'articolo 10 capoverso 2 lettera a D-LIVA è invece esentato dall'obbligo fiscale chiunque realizza cifre d'affari annue inferiori a 100 000 franchi. In questo caso, in virtù dell'articolo 11 D-LIVA sussiste il diritto di rinunciare all'esenzione dall'obbligo fiscale.

Nell'UE tutte le persone che esercitano un'attività economica a titolo indipendente sono in linea di massima contribuenti. Per questo motivo la legislazione comunitaria non conosce l'opzione dell'obbligo fiscale soggettivo. Secondo gli articoli 281 e seguenti della Direttiva IVA gli Stati membri hanno però il diritto di prevedere un'esenzione a favore delle piccole imprese, a condizione che la loro cifra d'affari

<sup>39</sup> Possono essere assoggettati all'aliquota ridotta soltanto i beni e le prestazioni di servizi ai sensi dell'allegato 3 della Direttiva IVA. Si può trattare segnatamente dei generi alimentari e dei foraggi, delle forniture di acqua, dei medicinali, delle forniture di libri, delle autorizzazioni di entrata a manifestazioni, dell'alloggio in alberghi e installazioni analoghe.

<sup>40</sup> L'aliquota zero significa che talune prestazioni nel Paese non sono tassate, tuttavia viene concessa la deduzione totale dell'imposta precedente (esenzione propria). Qui in genere non figurano neppure le esportazioni propriamente esentate.

<sup>41</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_de.pdf)

annua non superi 5000 euro e la loro imposizione normale incontri difficoltà a causa della loro attività o struttura. A determinate condizioni sussiste inoltre la possibilità di spostare verso l'alto questi limiti di cifra d'affari.

Il disciplinamento dell'obbligo fiscale è stato adeguato al concetto europeo. Con un importo di 100 000 franchi il limite di cifra d'affari per l'esenzione fiscale è piuttosto elevato nel confronto europeo. Costituiscono un'eccezione la Francia, l'Inghilterra e l'Irlanda, i cui limiti rispettivi di cifra d'affari di 125 132 franchi, 142 841 franchi e 114 800 franchi si situano chiaramente al di sopra del limite proposto di 100 000 franchi. Il § 19 capoverso 1 D-USStG prevede la rinuncia alla riscossione dell'imposta sulla cifra d'affari delle imprese soltanto se la cifra d'affari, compresa la relativa imposta, non ha superato i 17 500 Euro nell'anno civile precedente e non supererà verosimilmente 50 000 euro nel corso dell'anno civile corrente<sup>42</sup>.

### **1.7.3.2 Imposizione di gruppo**

In virtù dell'articolo 13 D-LIVA le imprese con sede o stabilimento d'impresa in Svizzera che sono legate le une alle altre dalla direzione unica di un ente giuridico possono su richiesta riunirsi in un unico soggetto fiscale (cosiddetto gruppo). Adottando questa norma la legge sceglie una soluzione molto liberale rispetto alla legislazione comunitaria.

La Direttiva IVA non prescrive agli Stati membri l'introduzione dell'imposizione di gruppo (soggetto unico). Essa offre loro unicamente la possibilità, riservata la consultazione del Comitato per l'imposta sul valore aggiunto, di prevedere una simile imposizione di gruppo per le persone giuridicamente indipendenti con sede nel Paese, ma strettamente vincolate tra di loro da relazioni finanziarie, economiche e organizzative (art. 11 della Direttiva IVA). A livello di Stati membri dell'UE la Germania, la Gran Bretagna, l'Italia, i Paesi Bassi e l'Austria conoscono una simile riunione di imprese giuridicamente indipendenti in una sola unità ai fini dell'imposta sulla cifra d'affari. La legislazione germanica in particolare non prevede alcun margine di manovra per quanto concerne la composizione del gruppo. Anzi, purché siano adempite le condizioni del soggetto unico, le persone giuridiche subordinate (società controllate, società figlie) vanno senz'altro considerate dipendenti, analogamente agli impiegati dell'impresa controllante (entità controllante, società madre). L'imprenditore è l'ente controllante (§ 2 cpv. 2 n. 2 D-USStG).

### **1.7.4 Oggetto fiscale**

#### **1.7.4.1 Forniture**

Secondo la legislazione svizzera in materia d'imposta sul valore aggiunto, è data tra l'altro fornitura quando a un'altra persona è conferito il potere economico di disporre di un bene (art. 3 lett. d n. 1 D-LIVA). Questa disposizione corrisponde in ampia misura all'articolo 14 della Direttiva IVA (cfr. anche § 3 cpv. 1 D-USStG; art. 256 II n. 1 del Code Général des Impôts [F]).

<sup>42</sup> Cfr. in merito anche il compendio dell'allegato 1.

È d'altronde pure ampiamente eurocompatibile il concetto di fornitura, come definito dall'articolo 3 lettera d numero 2 D-LIVA. Secondo questa disposizione la consegna di un bene sul quale sono stati eseguiti lavori per conto di terzi è considerata fornitura anche se l'impresa non ha dovuto utilizzare materiale proprio. Diversamente dal diritto svizzero, la Corte di giustizia delle Comunità europee (CGCE)<sup>43</sup> esige nondimeno che dalla lavorazione risulti un nuovo bene. Meri lavori di riparazione e manutenzione, che non mutano l'identità del bene, costituiscono parimenti forniture secondo la concezione svizzera.

Conformemente all'articolo 14 capoverso 3 della Direttiva iva gli Stati membri possono considerare determinate prestazioni edilizie come fornitura di beni. Diversamente dal legislatore francese (art. 256 II n. 3 lett. b CGI), il legislatore germanico non si è avvalso di questa disposizione potestativa (§ 3 cpv. 4 D-USTG).

Il concetto di fornitura utilizzato dall'articolo 3 lettera d numero 3 D-LIVA differisce invece da quello utilizzato dalla legislazione comunitaria. Secondo la legislazione svizzera in materia d'imposta sul valore aggiunto anche la messa a disposizione di un bene per l'uso o il godimento, ad esempio in virtù di un contratto di locazione, di leasing o di affitto, è considerata fornitura. In assenza di una disposizione corrispondente nella Direttiva IVA, il leasing, la locazione e l'affitto sono considerati prestazioni di servizi negli Stati membri dell'UE. La prestazione è principalmente ravvisata nell'accettazione dell'uso. L'atto positivo (p. es. consegna dell'oggetto locato, eventuale manutenzione corrente) passa in secondo piano. Si presuppone una fornitura soltanto se il bene è consegnato in virtù di un contratto che preveda la locazione di un bene durante un determinato periodo di tempo oppure l'acquisto a rate di un bene con una clausola secondo la quale la proprietà è acquisita con il pagamento dell'ultima rata (art. 14 cpv. 2 lett. b della Direttiva IVA; cfr. anche art. 256 II n. 3 lett. c CGI).

La qualificazione della locazione o del leasing come fornitura o come prestazione di servizi si ripercuote anzitutto sul luogo dell'imposizione. Nelle fattispecie internazionali deve essere delimitata nell'uno e nell'altro caso la sovranità fiscale degli Stati partecipanti (compensazione alla frontiera) per evitare le doppie imposizioni e quindi distorsioni della concorrenza. Nel caso delle forniture, la compensazione alla frontiera avviene di norma mediante l'esenzione fiscale all'esportazione fisica di un bene e alla sua imposizione all'importazione; nel caso delle prestazioni di servizi, la compensazione alla frontiera è realizzata regolarmente mediante trasferimento del luogo della prestazione al luogo dell'utilizzazione effettiva o dello sfruttamento della prestazione di servizi (art. 58 della Direttiva IVA). La Germania, ad esempio, si è avvalsa di questa possibilità: in caso di locazione o di leasing di mezzi di trasporto essa si fonda sul luogo della prestazione principale (§ 1 cpv. 1 n. 3 UStDV). Questa normativa comporta notevoli difficoltà a livello delle prove e determina tra l'altro decisioni di utilizzazione dei mezzi di trasporto motivate da considerazioni fiscali. La compensazione alla frontiera è d'altronde effettuata in maniera approssimativa perché ci si fonda sul luogo dell'utilizzazione *prevalente*. Al passaggio della frontiera del bene locato o dato in leasing, invece di procedere all'imposizione unica come fornitura all'atto dell'importazione, si deve poter esibire un contratto di locazione o di leasing conforme alla legge affinché non venga prelevata l'imposta sull'importazione. D'altra parte, in caso di utilizzazione prevalente del bene in

<sup>43</sup> CGCE, sentenza del 14.5.1985, Van Dijk's Boekhuis BV c. Staatssecretaris van Financiën, Rs. 139/84, Slg. 1985, pag. 1405, marg. 21-24.

patria, il locatario o l'assuntore del leasing deve conteggiare per l'acquisizione della prestazione di servizi l'imposta a carico dell'acquisto. La situazione si è pertanto notevolmente complicata non soltanto per le dogane, ma soprattutto per i contribuenti.

Dal 2010 entreranno in vigore nell'UE nuove disposizioni sul luogo della prestazione di servizi<sup>44</sup> che operano una differenziazione coerente tra prestazioni ai contribuenti e ai non contribuenti e che, in caso di locazione o di leasing di mezzi di trasporto, operano un'ulteriore distinzione tra locazione e leasing a breve e a lungo termine. Per escludere efficacemente le doppie imposizioni tutte le differenziazioni previste dalla legislazione europea dovrebbero parimenti essere recepite nel diritto svizzero. Ciò è in contraddizione con l'obiettivo di semplificazione dell'imposta. Inoltre questo non proteggerebbe dalle diverse imposizioni nazionali, ammesse nel contesto della Direttiva IVA, e dalle doppie imposizioni che ne derivano.

Anche in caso di riscossione dell'imposta sulla locazione e sul leasing, considerati come prestazioni di servizi, sorgerebbero nuove difficoltà. Se il bene fosse locato o assunto in leasing all'estero da una persona privata domiciliata in Svizzera, tale persona diverrebbe contribuente soltanto se la controprestazione annua superasse 10 000 franchi. In considerazione del fatto che oltre la metà dei veicoli in Svizzera sono dati in leasing e anche il leasing di altri beni di consumo assume viepiù importanza, ciò potrebbe provocare una notevole emigrazione di simili affari verso offerenti esteri e quindi notevoli inconvenienti a livello di concorrenza in Svizzera. Infatti proprio nel caso del leasing di beni privati di consumo, la soglia annua di cifra d'affari di 10 000 franchi non verrebbe generalmente superata. In assenza di sufficienti possibilità di verifica, l'assoggettamento degli offerenti esteri all'obbligo fiscale soggettivo in Svizzera potrebbe contrastare solo in maniera insufficiente questa problematica.

La qualificazione della locazione e del leasing come prestazioni di servizi non consente, da un canto, di impedire sufficientemente i casi di doppia imposizione attualmente esistenti e, dall'altro, sorgerebbero nuovi problemi al passaggio della frontiera di beni locati o assunti in leasing. Non si può certo parlare di un miglioramento della situazione attuale, ma – se non addirittura di un suo peggioramento – piuttosto di un trasferimento del problema, ragione per la quale va mantenuto l'attuale concetto svizzero di fornitura.

#### **1.7.4.2 Prestazioni di servizi**

Come già conformemente all'articolo 24 della Direttiva IVA, anche secondo l'articolo 3 lettera e D-LIVA tutte le prestazioni che non sono forniture sono prestazioni di servizi, ragione per la quale ogni prestazione sottostà all'imposta. Qualora debbano essere esentate dall'imposta, le prestazioni pertinenti devono essere esplicitamente menzionate nella legge. In ragione di questa complementarità di entrambe le categorie di prestazioni, il concetto di prestazioni di servizi presente nel diritto svizzero è relativamente più ristretto di quello di prestazioni di servizi della Direttiva IVA a causa della sua definizione più ampia del concetto di fornitura (cfr. n. 1.7.4.1)

<sup>44</sup> Direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, GU L 44 del 20.2.2008, pag. 11.

### **1.7.4.3 Consumo proprio**

Il meccanismo di correzione del consumo proprio mediante prelievo è destinato a impedire che le imprese contribuenti che utilizzano beni per scopi non imprenditoriali siano fiscalmente avvantaggiate rispetto ai non contribuenti (art. 32 cpv. 2 D-LIVA). La Direttiva IVA non conosce il meccanismo di correzione del consumo proprio. Il consumo proprio è piuttosto equiparato a una fornitura o a una prestazione di servizi con controprestazione anche quando, come nel caso dell'imprenditore individuale, è coinvolta una sola persona (art. 16 risp. art. 26 della Direttiva IVA). In questo caso si finge una prestazione a sé stessi.

Il consumo proprio di prestazioni di servizi, che nell'UE è in linea di massima soggetto all'imposta conformemente all'articolo 26 della Direttiva IVA, è d'ora in poi imponibile secondo l'articolo 32 D-LIVA quando si tratta di prestazioni di servizi ottenute da terzi. Conformemente al disegno di legge rimangono pur sempre non imponibili le prestazioni di servizi che il contribuente fornisce personalmente per il proprio fabbisogno privato.

### **1.7.4.4 Luogo della prestazione**

Nella misura in cui il bene fornito non è trasportato o inviato dal fornitore, si considera luogo della fornitura quello nel quale il bene si trova al momento in cui è conferito il potere di disporne economicamente, il bene è consegnato o messo a disposizione per l'uso o il godimento (art. 7 cpv. 1 lett. a D-LIVA). Nei casi dell'articolo 7 capoverso 1 lettera b D-LIVA, casi nei quali l'oggetto della fornitura è trasportato o inviato dal fornitore stesso o da un terzo da esso incaricato, si considera luogo della prestazione quello a partire dal quale inizia il trasporto o l'invio del bene all'acquirente (a o un terzo da esso incaricato). Dal profilo materiale, le disposizioni relative al luogo della fornitura corrispondono agli articoli 31 e 32 della Direttiva IVA.

Conformemente all'articolo 8 capoverso 1 D-LIVA alle prestazioni di servizi si applica d'ora in poi il principio del luogo del destinatario. Ciò significa che, salvo disposizioni contrarie della legge, le prestazioni di servizi si considerano fornite nel luogo nel quale il destinatario ha la sua sede o il suo stabilimento d'impresa oppure, in loro assenza, il suo domicilio o il luogo dal quale esercita la sua attività. È quindi tralasciato il principio del luogo del prestatore, che fungeva finora da norma di base. In questo senso il disegno di legge si differenzia dalla legislazione comunitaria in vigore che, nell'articolo 43 della Direttiva IVA, designa come norma di base il principio del luogo del prestatore e tiene già conto delle nuove normative<sup>45</sup> sul luogo delle prestazioni di servizi che entreranno gradualmente in vigore nell'UE a contare dal 2010: nell'UE le prestazioni ai contribuenti (B2B, business to business) saranno in futuro di norma imponibili nel luogo del destinatario, mentre per le prestazioni ai non contribuenti (B2C, business to consumer) si applicherà come in precedenza il principio del luogo del prestatore. L'UE ha operato tra l'altro questa differenziazione per impedire che le imprese che forniscono prestazioni di servizi all'interno della

<sup>45</sup> Direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, GU L 44 del 20.2.2008, pag. 11.

Comunità diventino per questo motivo contribuenti in ogni singolo Stato UE di un destinatario della prestazione. Queste questioni e questi problemi non si pongono in Svizzera, ragione per la quale non è opportuna la ripresa della distinzione tra destinatari contribuenti e non contribuenti relativamente al luogo della prestazione di servizi, tanto più che comporta anche una notevole complicazione del sistema. Per impedire distorsioni della concorrenza è però necessario tassare in ampia misura le prestazioni di servizi nel medesimo luogo dell'UE. Tale modo di procedere è garantito dalla descrizione astratta delle prestazioni di servizi che sono imponibili nel luogo del fornitore. Soltanto se non adempie queste caratteristiche di fattispecie la prestazione di servizi rientra nell'ambito di applicazione del principio del luogo del destinatario ai sensi dell'articolo 8 capoverso 1 D-LIVA. Ciò concerne in ampia misura le prestazioni di servizi ai contribuenti che anche nell'UE sono considerate fornite nel luogo del destinatario (p. es. prestazioni pubblicitarie e di consulenza). Se queste prestazioni sono invece fornite a non contribuenti, esse sono imponibili soltanto all'interno dell'UE e, in caso di loro importazione nell'UE, nel luogo del prestatore. In caso di esportazione verso un Paese terzo si applica parimenti il principio del luogo del destinatario, ragione per la quale a questo riguardo non si verifica una doppia imposizione nella relazione Svizzera – UE.

L'articolo 8 capoverso 2 lettera b D-LIVA stabilisce che le prestazioni di servizi delle agenzie di viaggio e degli organizzatori di manifestazioni sono anch'esse imponibili nel luogo del prestatore. Questa norma corrisponde alla regolamentazione vigente nell'UE, dove le prestazioni di servizi rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 43 della Direttiva IVA. Nell'UE le prestazioni di servizi ai contribuenti saranno tuttavia imponibili a partire dal 2010 nel luogo del destinatario. Se si rinuncia a un trattamento differenziato dei contribuenti e dei non contribuenti non si potrà evitare il pericolo di una doppia imposizione potenziale.

Le prestazioni menzionate singolarmente nell'articolo 8 capoverso 2 lettere c–g D-LIVA sono imponibili nel medesimo luogo in cui sono imponibili secondo la legislazione attuale dell'UE. Si verificano differenze laddove il D-LIVA è già stato adeguato ai luoghi delle prestazioni di servizi validi nell'UE dal 2010. Ciò concerne, da un canto, le prestazioni della ristorazione per le quali sarà determinante in futuro il luogo di attività e non più il luogo del prestatore e, d'altro canto, le prestazioni alberghiere che, analogamente alla futura normativa UE, saranno imponibili nel luogo di situazione dell'immobile.

È stata parimenti mantenuta l'imposizione nel luogo di destinazione delle prestazioni nel settore della cooperazione internazionale allo sviluppo e dell'aiuto umanitario (art. 8 cpv. 2 lett. h D-LIVA). Nell'UE, conformemente all'articolo 146 capoverso 1 lettera c della Direttiva IVA, sono esentate dall'imposta soltanto le forniture a istituzioni riconosciute che le esportano fuori dalla Comunità nell'ambito della loro attività caritativa, umanitaria o educativa. Le prestazioni di servizi alle istituzioni corrispondenti non sono trattate in maniera particolare.

#### **1.7.4.5 Esclusioni dall'imposta**

Dal profilo materiale il catalogo delle esclusioni dall'imposta di cui all'articolo 21 D-LIVA corrisponde essenzialmente all'enumerazione degli articoli 132 e 135 della Direttiva IVA, nella quale si opera una distinzione tra esenzione di determinate

attività a favore del bene comune (art. 132) e altre esenzioni fiscali (art. 135) senza deduzione dell'imposta precedente.

Come già nel caso della legislazione in vigore esistono notevoli differenze rispetto al diritto europeo, dovute a un ampio ricorso alle esclusioni, soprattutto nel campo dell'educazione e dell'insegnamento (art. 21 cpv. 2 n. 11 D-LIVA).

L'articolo 21 capoverso 2 numero 14 D-LIVA stabilisce che un grande numero di prestazioni di servizi culturali sono escluse dall'imposta a condizione che esse siano fornite direttamente al pubblico. La legislazione comunitaria accorda l'esenzione fiscale alla condizione limitativa che le prestazioni di servizi culturali (che gli Stati membri dovranno descrivere più dettagliatamente) e le forniture di beni ad esse strettamente vincolate siano effettuate da istituzioni di diritto pubblico o da altre istituzioni riconosciute dai pertinenti Stati membri (art. 132 cpv. 1 lett. n della Direttiva IVA). Gli Stati membri possono inoltre subordinare la concessione dell'esenzione fiscale a istituzioni diverse da quelle di diritto pubblico a determinate condizioni menzionate nell'articolo 133 della Direttiva IVA, come ad esempio la gestione a titolo onorifico o l'assenza di scopo di lucro.<sup>46</sup>

La LIVA e il presente disegno di legge non contengono una disposizione secondo la quale le attività degli enti pubblici di radio e televisione, eccettuate quelle a carattere commerciale, sarebbero escluse dall'imposta (art. 132 cpv. 1 lett. q della Direttiva IVA).

Su richiesta i contribuenti possono optare a favore dell'imposizione volontaria delle prestazioni escluse dall'imposta. Costituiscono un'eccezione le prestazioni di servizi finanziari e assicurativi (art. 22 D-LIVA). In questo senso è stata adottata una normativa che va ben oltre quella della Direttiva IVA. Per quanto concerne l'opzione relativa alle prestazioni escluse dall'imposta, conformemente all'articolo 137 della Direttiva IVA gli Stati membri hanno la possibilità di accordare il diritto di opzione ai contribuenti soltanto per un numero ridotto di operazioni. Si tratta nella fattispecie delle operazioni nel settore della circolazione di denaro e di capitali (lett. a), della fornitura di edifici e di parti di edifici e del relativo terreno, ad eccezione delle costruzioni nuove prima della prima acquisizione (lett. b), di forniture di fondi non edificati che non sono stati separati come fondi edificabili (lett. c), nonché di operazioni nel contesto della locazione e dell'affitto di fondi (lett. d). Gli Stati membri sono comunque liberi di limitare il volume dell'opzione o di prescindere integralmente dalla concessione del diritto di opzione. La Germania in particolare ha fatto uso di questo diritto. In questo senso un imprenditore può rinunciare all'esenzione fiscale se la cifra d'affari con un altro imprenditore è realizzata per l'impresa di quest'ultimo (§ 9 cpv. 1 D-USStG).

#### **1.7.4.6 Esenzioni dall'imposta**

Le disposizioni relative alla cosiddetta esenzione propria dall'imposta (art. 23 D-LIVA) sono in particolare destinate all'attuazione del principio del Paese del destinatario. Le disposizioni corrispondenti della Direttiva IVA figurano nei suoi articoli 138–166. In conformità con l'articolo 146 numero 1 lettera a della Direttiva

<sup>46</sup> Le entrate a manifestazioni sportive o culturali sono p. es. imponibili in molti paesi dell'UE; cfr. allegato 2.

IVA le forniture di beni trasportate o inviate direttamente all'esterno dell'UE sono esentate dall'imposta (art. 23 cpv. 2 n. 1 D-LIVA). È inoltre data esenzione dall'imposta a condizione che i beni mobili e in particolare i mezzi di trasporto siano messi a disposizione all'estero prevalentemente per l'uso o il godimento.

## **1.7.5 Calcolo dell'imposta e aliquota d'imposta**

### **1.7.5.1 Controprestazione**

La base di calcolo dell'imposta è costituita in linea di massima dalla controprestazione effettivamente versata (art. 24 cpv. 1 e art. 3 lett. f D-LIVA). Fa parte della controprestazione tutto ciò che il destinatario o il terzo in sua vece dà in contropartita per la fornitura o la prestazione di servizi. Nel caso della fornitura o della prestazione di servizi a una persona prossima si considera controprestazione il valore che sarebbe stato convenuto fra terzi indipendenti (art. 24 cpv. 2 D-LIVA). A prescindere dalle osservazioni del numero 1.7.5.2, questa disposizione è eurocompatibile e non necessita di ulteriori spiegazioni (art. 72 segg. della Direttiva IVA).

### **1.7.5.2 Sussidi**

Conformemente all'articolo 34 capoverso 2 D-LIVA i sussidi e le donazioni determinano una riduzione proporzionale della deduzione dell'imposta precedente presso il contribuente.

La legislazione comunitaria applica in merito un approccio differenziato. Secondo tale approccio, nel caso di forniture di beni e prestazioni di servizi anche i sussidi in relazione diretta con il prezzo di queste cifre d'affari sono calcolati nella controprestazione e sono imponibili (art. 73 della Direttiva IVA). La legge tedesca sulla cifra d'affari opera di conseguenza una distinzione tra i cosiddetti sussidi propri e impropri. Si è in presenza di un sussidio improprio, imponibile ai fini dell'imposta sulla cifra d'affari, se tra la prestazione dell'impresa che effettua la prestazione (destinatario del pagamento) e il pagatore (datore del sussidio) si verifica uno scambio di prestazioni perché il destinatario del pagamento fornisce visibilmente la propria prestazione nell'aspettativa della controprestazione. Si è parimenti in presenza di un sussidio improprio quando si tratta della controprestazione supplementare di un terzo, ossia di pagamenti effettuati da una persona diversa dal destinatario della prestazione per la prestazione dell'impresa che la effettua. Si considerano invece sussidi propri non imponibili i contributi che non sono erogati in base a uno scambio di prestazioni, ma sono concessi a prescindere da una determinata prestazione, per procurare ad esempio al destinatario la prestazione necessaria per adempiere compiti di interesse pubblico generale. Rientrano nei sussidi propri anche i contributi concessi per porre in generale il destinatario della prestazione nella condizione di svolgere un'attività imprenditoriale o di adempiere i compiti che gli incombono secondo lo scopo sociale.

Per quanto concerne i sussidi che non hanno carattere di controprestazione, gli Stati membri sono liberi di prevedere una riduzione della deduzione dell'imposta precedente (art. 174 della Direttiva IVA). Contrariamente alla Germania e all'Austria, che concedono la deduzione dell'imposta precedente, la Francia ammette a determinate

condizioni una simile riduzione della deduzione dell'imposta precedente (art. 212 dell'allegato II al CGI; cfr. n. 12).

### **1.7.5.3 Aliquote d'imposta**

Esiste una notevole differenza rispetto alla legislazione comunitaria anche per quanto concerne le aliquote d'imposta. In questa parte del messaggio sono mantenute senza cambiamenti l'aliquota normale del 7,6 per cento, l'aliquota ridotta del 2,4 per cento e l'aliquota speciale per le prestazioni alberghiere del 3,6 per cento.

Nell'UE le aliquote d'imposta, ossia il numero e il livello delle aliquote, nonché le delimitazioni dei beni e delle prestazioni di servizi forniti, soggetti alle singole aliquote, non sono ancora armonizzate. Gli Stati membri sono nondimeno tenuti ad applicare un'aliquota generale d'imposta sulla cifra d'affari di almeno il 15 per cento (art. 97 della Direttiva IVA). Oltre a questa aliquota normale l'allegato III della Direttiva IVA elenca determinate categorie di prestazioni per le quali gli Stati membri possono prevedere una o due aliquote ridotte di almeno il 5 per cento. Rientrano in particolare in questo ambito le forniture di beni di prima necessità, nonché le prestazioni che adempiono uno scopo di politica sociale o culturale. D'altra parte l'importazione di beni deve sempre sottostare alla medesima aliquota d'imposta valida a livello nazionale per la fornitura del medesimo bene (art. 94 cpv. 2 Direttiva IVA). Si garantisce in tal modo che le merci di origine nazionale o estera siano gravate nella medesima misura dal profilo dell'imposta sulla cifra d'affari. Non sussiste più la possibilità di prevedere un'aliquota più elevata per determinati gruppi di merci ricercate (cosiddetti beni di lusso).

Praticamente in tutti i Paesi membri dell'UE si applicano diverse aliquote d'imposta. La sola Danimarca applica un'aliquota unica del 25 per cento. Il 1° gennaio 2007 la Slovacchia ha completato la propria aliquota unica del 19 per cento con un'aliquota ridotta del 10 per cento sui prodotti farmaceutici e sui mezzi ausiliari per i disabili<sup>47</sup>.

### **1.7.6 Deduzione dell'imposta precedente**

Conformemente all'articolo 29 capoverso 1 D-LIVA il contribuente ha in linea di massima diritto alla deduzione di tutte le imposte precedenti sulle prestazioni che sono in relazione con la sua attività imprenditoriale, a condizione che ciò non sia vietato da un'eccezione legale esplicita. Si realizza in tal modo un allineamento alla legislazione europea e alla giurisprudenza della CGCE<sup>48</sup>, secondo la quale il contribuente ha diritto alla deduzione dell'imposta precedente in una misura superiore a quanto concesso dalla prassi vigente in Svizzera.

<sup>47</sup> Cfr. il compendio delle aliquote d'imposta sulla cifra d'affari nell'Unione europea nell'allegato I.

<sup>48</sup> Cfr. la sentenza della CGCE del 27.9.2001, *Cibo Participations*, Rs. C-16/00, Slg. 2001, S. I-6663, marg. 27–35, secondo la quale una relazione diretta e immediata della prestazione ottenuta con l'attività economica generale del contribuente basta per dedurre le imposte precedenti. Non è di conseguenza necessaria una relazione diretta e immediata con gli elementi di costo delle operazioni in uscita.

## **1.7.7 Procedura di tassazione**

### **1.7.7.1 In generale**

Conformemente all'articolo 36 capoverso 1 D-LIVA ogni trimestre, e ogni semestre in caso di aliquote saldo, i contribuenti devono in linea di massima allestire il rendiconto delle cifre d'affari realizzate e delle imposte precedenti deducibili. In casi motivati possono anche essere autorizzati altri periodi di rendiconto nel quadro delle condizioni che devono essere stabilite dall'AFC (art. 36 cpv. 2 D-LIVA). Il rendiconto deve essere inoltrato spontaneamente all'AFC entro 60 giorni dal termine del periodo di rendiconto e l'imposta dovuta deve essere pagata (art. 70 cpv. 1 D-LIVA). Una volta all'anno il contribuente deve procedere a una verifica della cifra d'affari e inoltrare entro 180 giorni dalla fine dell'esercizio commerciale un rendiconto rettificato per tutto il periodo fiscale annuale (art. 71 cpv. 1 D-LIVA).

Queste disposizioni sulla procedura di tassazione sono in sintonia con la Direttiva IVA (art. 250 segg.) che accorda in merito un ampio margine di strutturazione agli Stati membri, perché la procedura di tassazione compete in linea di massima agli Stati membri ed è stata solo puntualmente oggetto di normative nel quadro della Direttiva IVA. All'atto dell'attuazione della Direttiva il legislatore tedesco ha scelto l'anno civile come periodo di tassazione (§ 16 cpv. 1 D-UStG); sono fatti salvi i casi in cui è applicata la cosiddetta tassazione singola (§ 16 cpv. 5 e § 21 D-UStG). La dichiarazione annuale è in genere preceduta da preavvisi, da consegnare ogni mese, sui quali l'impresa deve calcolare l'imposta per il periodo di preavviso (pagamento anticipato). Simultaneamente alla loro consegna l'impresa deve effettuare il pagamento anticipato all'Intendenza delle finanze. Se tra la somma della cifra d'affari calcolata nel preavviso e il debito annuale d'imposta sulla cifra d'affari risulta una differenza, il suo importo deve essere versato all'Intendenza delle finanze oppure restituito dalla stessa. La nuova normativa del disegno di legge si avvicina pertanto a un rendiconto provvisorio come quello previsto ad esempio dalla legislazione tedesca.

### **1.7.7.2 Fatturazione**

Le esigenze relative alle indicazioni contenute nelle fatture sono disciplinate dall'articolo 27 capoverso 2 D-LIVA. Diversamente dall'articolo 226 della Direttiva IVA anche in futuro si rinuncerà segnatamente alla numerazione continua di ogni fattura, al numero d'imposta sul valore aggiunto del destinatario della prestazione e al rinvio alle basi legali delle prestazioni esenti da imposta, ciò che riduce notevolmente la possibilità di errori nella fattura.

Diversamente dalle ampie prescrizioni di forma della fatturazione previste dal capitolo 3 della Direttiva IVA (art. 217–240 della Direttiva IVA), che secondo il suo articolo 178 costituiscono la condizione di validità per effettuare la deduzione dell'imposta precedente, conformemente all'articolo 29 capoverso 4 D-LIVA il diritto alla deduzione dell'imposta precedente è vincolato unicamente alla comprova che il destinatario della prestazione ha effettuato correttamente il pagamento dell'imposta precedente al fornitore della prestazione. La presenza di una fattura non costituisce pertanto più la condizione imprescindibile per far valere la deduzione dell'imposta precedente.

### **1.7.7.3 Aliquote saldo**

Per facilitare l'allestimento del rendiconto ai contribuenti con una cifra d'affari annua che non supera i 5 milioni di franchi e il cui debito fiscale netto non supera simultaneamente 100 000 franchi, l'articolo 38 D-LIVA prevede la possibilità di allestire il rendiconto secondo il metodo dell'aliquota saldo.

Anche la legislazione comunitaria europea prevede a determinate condizioni che gli Stati membri possano applicare modalità semplificate purché non siano abbinate riduzioni d'imposta (art. 281 della Direttiva IVA).

### **1.7.8 Acquisizione di prestazioni di servizi di imprese con sede all'estero**

L'articolo 44 capoverso 1 lettera a D-LIVA stabilisce che in caso di acquisizione di prestazioni di servizi di imprese con sede all'estero l'imposta deve eccezionalmente essere versata dal destinatario della prestazione di servizi e non dal suo prestatore di servizi.

Anche la Direttiva IVA prevede che per quanto riguarda il campo di applicazione interno alla Comunità il destinatario di determinate prestazioni di servizi fornite da contribuenti di un altro Stato della Comunità versi l'imposta sul valore aggiunto (art. 196 della Direttiva IVA). Diversamente dalla normativa svizzera, il destinatario deve però essere assoggettato in patria ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Se il destinatario non è contribuente, l'imposta deve essere versata in linea di massima dal prestatore di servizi nel luogo di fornitura del suo Stato di sede. Gli Stati membri possono inoltre prevedere che il fornitore della prestazione di servizi versi l'imposta come debitore collettivo. La Francia ha, ad esempio, applicato questa possibilità (art. 283 n. 2 CGI).

### **1.7.9 Importazione**

Sottostà infine all'imposta l'importazione di beni (art. 49–63 D-LIVA), ossia il mero passaggio di un bene attraverso la frontiera doganale svizzera. In merito la legislazione comunitaria opera una distinzione tra il cosiddetto acquisto all'interno della Comunità (relazione tra gli Stati membri) e l'importazione (relazione tra gli Stati membri e uno Stato terzo).

#### **1.7.9.1 Acquisto all'interno della Comunità**

In seguito alla soppressione dei controlli alla frontiera all'interno della Comunità la fattispecie fiscale dell'importazione è stata sostituita da quella dell'acquisto all'interno della Comunità. Se la fornitura ha luogo da un Paese dell'UE a un altro Paese dell'UE e se l'acquirente della fornitura è un'impresa o una persona giuridica di diritto pubblico, l'acquirente deve pagare l'imposta sull'acquisto e la può nuovamente dedurre come imposta precedente conformemente al suo diritto alla deduzione dell'imposta precedente. L'imposta deve in linea di massima essere pagata dal

fornitore della prestazione soltanto nel caso della fornitura a non contribuenti. Il destinatario della prestazione si legittima come contribuente nei confronti del fornitore della prestazione grazie al numero di identificazione dell'imposta sulla cifra d'affari; su questa base il fornitore della prestazione effettua la fornitura in esenzione d'imposta.

### **1.7.9.2 L'importazione da un Paese terzo**

Sottostanno invece come sempre alle disposizioni della legislazione doganale e, in caso di importazione, all'imposta sul valore aggiunto, i beni che sono importati da Paesi terzi. Le merci esportate verso Paesi terzi sono esentate dall'imposta sul valore aggiunto.

### **1.7.10 Diritto penale**

Il D-LIVA reca tre fattispecie penali: la sottrazione d'imposta (art. 98 D-LIVA) e la violazione di obblighi procedurali (art. 99 D-LIVA), che entrambi possono essere commessi per negligenza, e la ricettazione fiscale (art. 100 D-LIVA). La legislazione comunitaria non prevede un'armonizzazione delle fattispecie penali; il diritto penale compete agli Stati membri. Per meglio garantire gli obblighi di informazione nei confronti degli altri Stati membri, la Germania punisce con la multa la violazione degli obblighi procedurali (§ 26a D-UStG) e il mancato versamento di imposte fatturate e dichiarate (§ 26b e § 26c D-UStG). Se l'imposta non è versata né dichiarata, si è in presenza di una sottrazione d'imposta ai sensi del § 370 del pertinente regolamento (Abgabenordnung, AO). Oltre ad altre fattispecie penali, la Abgabenordnung punisce anche la repressione della ricettazione fiscale (§ 374 AO).

A livello europeo le misure di lotta contro le frodi in materia d'imposta sul valore aggiunto si limitano al miglioramento dei meccanismi di controllo. Le perdite d'imposta sul valore aggiunto, stimate a livello europeo in centinaia di miliardi, sono soprattutto riconducibili all'assenza di controlli dell'effettivo versamento al fisco, da parte dei contribuenti, delle imposte precedenti pagate. A questo riguardo sono in atto a livello europeo sforzi volti a un ulteriore ampliamento dei sistemi d'informazione e a un'intensificazione della collaborazione tra autorità<sup>49</sup>.

## **1.8 Disbrigo di interventi parlamentari**

A prescindere dai numerosi interventi parlamentari pendenti (cfr. n. 1.1.6), sette interventi sono stati trasmessi e sono attuati integralmente o parzialmente nel quadro del presente messaggio. La mozione [Merz]-Büttiker<sup>50</sup> concerne il segreto bancario

<sup>49</sup> Cfr. in merito la proposta di Direttiva del Consiglio, del 17.3.2008, recante modifica della Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie e la proposta di Regolamento del Consiglio, del 17.3.2008, recante modifica del regolamento (CE) n. 1798/2003 per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie, COM(2008) 147 def.

<sup>50</sup> 03.3481 Mo. [Merz]-Büttiker. Segreto bancario dei commercianti di valori mobiliari.

dei commercianti di valori mobiliari. Il Consiglio federale considera opportuno e conforme ai principi dell'uguaglianza giuridica ampliare la legge concernente l'imposta sul valore aggiunto nel senso che anche i commercianti di valori mobiliari siano al beneficio di una protezione paragonabile al segreto bancario delle banche e delle casse di risparmio. La mozione è attuata corrispondentemente nell'articolo 78 capoverso 6 D-LIVA. La mozione del gruppo popolare democratico<sup>51</sup> esige una revisione della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto che persegua essenzialmente una semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto e pertanto una maggiore comprensibilità per gli utenti, una regolamentazione e un'attuazione sistematiche e consistenti dell'imposta sul valore aggiunto e la soppressione dell'onere burocratico. Le oltre 50 misure previste dal presente messaggio adempiono le richieste di entrambe queste mozioni (cfr. n. 1.3.3).

La mozione Lustenberger<sup>52</sup> esige l'introduzione della possibilità del rendiconto annuale per sgravare dagli obblighi amministrativi le piccole e medie imprese. Il Consiglio federale ha effettuato nel 2004 una consultazione presso le cerchie interessate. Ne è emerso che il rendiconto annuale non avrebbe apportato le semplificazioni auspiccate perché l'onere amministrativo non è riconducibile alla compilazione dei formulari di rendiconto, bensì alla complessità del sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Nel quadro del presente messaggio è realizzata un'ampia semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto. Inoltre la proposta del Consiglio federale di «finalizzare» una volta all'anno i rendiconti trimestrali e di non più fondare determinate conseguenze giuridiche sul rendiconto trimestrale, bensì sul rendiconto annuale, va nella direzione auspicata dall'autore della mozione (cfr. art. 66 D-LIVA). Per questo motivo il Consiglio federale considera adempiuta la mozione.

Quattro ulteriori interventi sono adempiuti dalle modifiche di legge previste dalla parte B del presente messaggio (cfr. n. 6.7).

## **2 Spiegazioni dei singoli articoli**

### **Titolo primo: Disposizioni generali**

#### *Art. 1*            Oggetto e principi

Il capoverso 1 espone quanto discende dall'articolo 130 Cost. L'imposta sul valore aggiunto è primariamente un'imposta generale sul consumo e secondariamente un'imposta sulle transazioni economiche. Lo scopo dell'imposta è quello di tassare l'utilizzazione dei mezzi finanziari da parte del consumatore finale (consumo di beni e servizi sul territorio nazionale), fattispecie che è ora espressamente menzionata come obiettivo d'imposizione. Per motivi di praticabilità, il consumatore non è direttamente assoggettato, bensì l'imposta è prelevata sulle forniture di beni e le prestazioni di servizi effettuati dall'impresa, che potrà però ripercuoterla sul prezzo. L'impresa contribuente recupera l'imposta che gli è stata trasferita deducendola a titolo d'imposta precedente. La strutturazione coerente dell'imposta sulla cifra

<sup>51</sup> 04.3495 Mo. Gruppo democratico popolare. Revisione della legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto.

<sup>52</sup> 00.3154 Mo. Lustenberger. Imposta sul valore aggiunto. Rendiconto annuale.

d'affari concepita come imposta onnifase con deduzione dell'imposta precedente comporta in generale l'imposizione delle sole cifre d'affari realizzate a livello di consumatori finali, mentre l'impresa non deve versare nessuna imposta (cfr. in merito anche il n. 1.3.2).

*Capoverso 2:* per delimitare in maniera chiara e completa il campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, tutte le fattispecie fiscali sono d'ora in poi enumerate singolarmente, in modo esaustivo. L'oggetto dell'imposta sul territorio svizzero è una prestazione fornita sul territorio svizzero dietro controprestazione da un'impresa contribuente. Il concetto di prestazione comprende sia le forniture che le prestazioni di servizi. L'imposta a carico dell'acquisto è una fattispecie fiscale propria perché, per garantire l'imposizione, essa determina il passaggio dell'assoggettamento da un'impresa con sede all'estero all'acquirente in Svizzera di prestazioni di servizi il cui luogo di prestazione è parimenti sul territorio svizzero. Il consumo proprio non costituisce più una fattispecie fiscale perché si rinuncia all'imposizione del consumo proprio per lavori edilizi. Il concetto di consumo proprio è utilizzato esclusivamente per la rettifica a posteriori della deduzione dell'imposta precedente (art. 32 D-LIVA).

Il *capoverso 3* è stato riformulato. Viene menzionato esplicitamente il principio dell'economicità della riscossione. In questo modo è pertanto chiaramente indicato che al momento della riscossione dell'imposta sul valore aggiunto devono essere prese in considerazione, con particolare attenzione, le esigenze e le richieste delle imprese assoggettate. Il legislatore ha disposto la riscossione dell'imposta in modo tale che le persone assoggettate possano adempiere i loro obblighi con un dispendio minimo di tempo e di costi. Inoltre, l'Amministrazione federale delle contribuzioni, cui spetta riscuotere l'imposta, è tenuta ad adottare i provvedimenti e la prassi in modo che la riscossione dell'imposta cagioni il minor dispendio possibile ai contribuenti. Entrambi, legislatore e amministrazione, devono quindi fare in modo che la riscossione dell'imposta si fondi su principi possibilmente semplici. Questi principi costituiscono direttive per il legislatore e l'amministrazione e servono all'interpretazione. Da essi non si possono dedurre diritti soggettivi immediati dei contribuenti, tanto più che detti principi sono a volte difficili da conciliare. Possono entrare in particolare in conflitto il principio della neutralità concorrenziale e quello dell'economicità della riscossione e del pagamento. Al legislatore incombe quindi il compito di renderli compatibili. Il principio della messa in conto dell'imposta precedente non viene più menzionato in quanto fondamentale e insito nell'essenza stessa dell'imposta sul valore aggiunto intesa quale imposta onnifase con deduzione dell'imposta precedente, come risulta esplicitamente dal *capoverso 1*.

## *Art. 2* Rapporto con il diritto cantonale

Si rinuncia alla riproduzione dichiaratoria del contenuto normativo dell'articolo 134 Cost. Per motivi di certezza del diritto e nell'intento di continuare la prassi del Tribunale federale relativa alla legislazione in vigore, si ribadisce espressamente che le imposte sui diritti di entrata e i diritti di mutazione riscossi dai Cantoni non rientrano segnatamente nel campo di applicazione dell'articolo 134 Cost. I diritti di entrata e le tasse di mutazione possono essere riscossi a condizione che non includano l'IVA nella loro base di calcolo. Per evitare che venga riscossa un'imposta sull'imposta, la legge prevede al contrario che nessuna IVA sia riscossa su queste imposte e quindi queste imposte non rientrano nella base di calcolo ai fini della riscossione dell'IVA; è quanto stabilisce l'articolo 24 *capoverso 6* lettera a D-LIVA.

### Art. 3 Definizioni

Il presente articolo compendia e definisce i più importanti concetti della legislazione in materia d'imposta sul valore aggiunto. Finora questi concetti, non chiaramente definiti, erano disseminati qua e là nella legge.

La *lettera a* definisce il concetto di *territorio svizzero* ai sensi dell'imposta sul valore aggiunto. Per garantire una prassi uniforme tra la legislazione in materia d'imposta sul valore aggiunto e la legislazione doganale ci si fonda sulla descrizione formulata nella legge sulle dogane<sup>53</sup>. Dal profilo materiale, tale definizione coincide con quella dell'articolo 3 capoversi 1 e 2 LIVA.

La *lettera b* riunisce le definizioni di beni attualmente formulate negli articoli 6 capoverso 3 e 73 capoverso 2 LIVA. Questa definizione corrisponde al concetto svizzero di diritti reali, che esclude dalla nozione di diritti reali valori e diritti immateriali, ma equipara alle cose corporee le forze naturali che sono suscettibili di diritti (art. 713 CC). Dato che la fornitura può essere effettuata soltanto in relazione a beni, questa definizione serve a delimitare le forniture e le prestazioni di servizi.

La *lettera c* definisce la *prestazione*, un concetto di importanza centrale nella legislazione in materia d'imposta sul valore aggiunto. La prestazione imponibile sul territorio svizzero è l'oggetto fiscale della LIVA e quindi il concetto generale di beni e di prestazioni di servizi sottoposti all'imposta sul valore aggiunto.

Oltre alla controprestazione, la prestazione è la caratteristica principale dell'oggetto dell'imposta sul territorio svizzero e dell'imposta a carico dell'acquisto. I criteri di delimitazione applicati alla definizione della prestazione rappresentano simultaneamente i limiti della capacità di prelievo fiscale dello Stato nei confronti del singolo. Pertanto questo concetto deve perlomeno essere definito nei suoi tratti fondamentali. Il concetto di prestazione comprende i seguenti elementi centrali:

- *La concessione a terzi* ... intende esprimere che questo valore economico può essere consegnato dal fornitore della prestazione al destinatario della prestazione o a un terzo incaricato da quest'ultimo nei modi più diversi. Dev'essere data una trasmissione. La «concessione» deve adempiere determinate esigenze: in questo senso costituisce una concessione soltanto il processo attivo e volontario presso il fornitore della prestazione. In caso di successione legale nel quadro di un'eredità non si è in presenza di una prestazione ai sensi dell'IVA;
- *... di un valore economico destinato al consumo* comprende tutto ciò che serve a soddisfare in qualsiasi forma un fabbisogno o una domanda. Oltre alle forniture di merci e alle prestazioni usuali di servizi rientra nel concetto di valore economico anche la trasmissione di beni astratti come il goodwill e il knowhow. Fa parimenti parte del valore economico l'obbligo di tolleranza o di omissione. Il vantaggio economico non deve determinare un vantaggio patrimoniale. A titolo di esempio, il contenuto del contratto di mandato ai sensi degli articoli 394 segg. del Codice delle obbligazioni<sup>54</sup> è il fatto stesso di attivarsi nell'interesse del mandante. Pur procedendo *lege artis*, si può provocare una riduzione del patrimonio (sconfitta in un processo per crediti), e ciononostante l'attività del mandatario contiene un valore economico. Il

<sup>53</sup> Legge sulle dogane del 18 marzo 2005 (LD; RS **631.0**).

<sup>54</sup> Legge federale del 30 marzo 1991 di complemento del Codice civile (Libro quinto: Diritto delle obbligazioni; CO; RS **220**).

criterio del consumo deve essere inteso in senso lato. Non possono essere consumati, ai sensi della legislazione in materia d'imposta sul valore aggiunto, il suolo e il denaro<sup>55</sup>. Entrambi questi beni non subiscono riduzioni della loro sostanza in caso di sfruttamento. Le opere e i tesori d'arte, ad esempio, il cui valore monetario sovente aumenta col passare del tempo, patiscono una riduzione di sostanza in seguito al processo di invecchiamento e devono essere restaurati di tanto in tanto. Da ciò traspare la loro «consumabilità». Il valore va qualificato come economico se può essere espresso in un modo o nell'altro in denaro. Con l'introduzione dell'aspettativa di una controprestazione nella definizione della prestazione il criterio dell'aspettativa si sovrappone però a quello della redditività del valore: la mera aspettativa di una controprestazione fa del valore un valore economico;

- ... *a titolo oneroso*: il carattere oneroso è la peculiarità centrale della prestazione ai sensi della legislazione in materia d'imposta sul valore aggiunto. La prestazione è incontestabilmente l'oggetto dell'imposta sul valore aggiunto. Questa affermazione è nondimeno esatta alla sola condizione che si tratti di una prestazione a titolo oneroso; le prestazioni a titolo gratuito non sottostanno infatti all'imposta. In questo senso, non è concettualmente pensabile definire una prestazione ai sensi della legislazione in materia d'imposta sul valore aggiunto senza la caratteristica del titolo oneroso. In caso contrario, il concetto di prestazione non sarebbe più specifico all'imposta sul valore aggiunto e sarebbe svuotato del suo carattere dichiaratorio. Si potrebbe eventualmente intravedere una definizione specifica all'imposta sul valore aggiunto nel fatto che dal concetto di prestazione, su cui si fonda pure il Codice delle obbligazioni, sarebbero esclusi i mezzi di pagamento perché, in quanto controprestazione, essi non sono considerati come prestazione propria, ma costituiscono la base di calcolo. In considerazione della diversità dell'oggetto dell'imposta e della base di calcolo in ambito d'imposta sul valore aggiunto, la definizione della prestazione ai fini dell'IVA deve fissare questo parametro affinché la prestazione assurga concettualmente a oggetto dell'imposta. Ne consegue che non tutte le concessioni mirate a un vantaggio economico *gratuito* possono costituire una prestazione ai sensi della legislazione in materia d'imposta sul valore aggiunto. Per valutare se una prestazione è effettuata o no a titolo oneroso, poco importa quindi se nel singolo caso ha potuto essere incassata o no una controprestazione. Si considerano effettuate a titolo oneroso, e pertanto come prestazioni ai sensi della legislazione in materia d'imposta sul valore aggiunto, tutte le prestazioni che sono fornite nell'aspettativa di una controprestazione. Soltanto nei casi in cui l'aspettativa della controprestazione viene a mancare fin dall'inizio si tratta di una prestazione gratuita e quindi non di una prestazione ai sensi della legislazione in materia d'imposta sul valore aggiunto. La consegna di un giornale gratuito non è pertanto una prestazione ai lettori ai sensi della legislazione in materia d'imposta sul valore aggiunto, perché non ne deriva una controprestazione. Si tratta nella fattispecie di una prestazione (parziale) alla clientela pubblicitaria. L'invio di biglietti «gratuiti» o la presentazione di uno spettacolo teatrale seguito da una colletta costituiscono almeno in una certa misura prestazioni ai sensi della legislazione in materia d'imposta sul

<sup>55</sup> Cfr. in merito al nesso tra proprietà fondiaria e denaro anche: Heinsohn/Steiger, Eigentum, Zins und Geld, Marburg 2006.

valore aggiunto, dato che sono effettuate nell'aspettativa di una controprestazione. In caso contrario, la fornitura della prestazione sarebbe interamente a carico del fornitore della prestazione, ciò che provocherebbe certamente nella maggior parte dei casi la rinuncia immediata a questa attività.

La lettera *d* definisce il concetto di *fornitura* e riprende in merito il testo consacrato dall'attuale articolo 6 capoversi 1 e 2 LIVA. È mantenuta la qualificazione di fornitura per la messa a disposizione a scopo di uso (locazione, leasing e affitto; cfr. n. 1.7.4.1).

Lettera *e*: per garantire un'imposizione senza lacune di tutte le prestazioni, il concetto di *prestazioni di servizi* deve essere definito a titolo complementare rispetto a quello di *fornitura*. Dal profilo materiale, questa disposizione corrisponde all'articolo 7 LIVA. Il numero 1 abbandona unicamente il periodo concessivo. Dato che la mancata mobiliarizzazione dei diritti trasferiti non ha alcuna relazione con la qualificazione della prestazione di servizi, questa concessione è unicamente fonte di incertezze.

La lettera *f* si limita alla definizione dell'aspetto qualitativo della controprestazione: essa corrisponde al valore patrimoniale che viene versato per l'ottenimento di una prestazione. La controprestazione può provenire dal destinatario della prestazione o da un terzo *in sua vece*. Si intende così esprimere che i pagamenti di terzi vanno conteggiati nella controprestazione esclusivamente quando presentano un nesso economico interno con la prestazione ricevuta. Si è in presenza di un simile nesso economico interno quando i pagamenti dei terzi sono effettuati nell'interesse preponderante del destinatario della prestazione. L'interesse del destinatario della prestazione è preponderante se può ottenere un determinato tipo di prestazione a un prezzo generalmente più favorevole oppure se un determinato tipo di prestazione può per l'appunto essere offerto per questo motivo. È invece preponderante l'interesse del fornitore della prestazione al pagamento, quando per questo motivo è in grado di offrire a prezzi negoziabili un determinato tipo di prestazione che il consumatore avrebbe in linea di massima potuto ottenere altrove ai medesimi prezzi di mercato, anche senza i pagamenti del terzo. In questo caso manca il nesso economico interno del pagamento con il rapporto concreto di scambio di prestazioni, ragione per la quale non si tratta di controprestazioni ai sensi della presente definizione, bensì di sussidi o di donazioni che non possono pertanto costituire una parte della base di calcolo. Per accertare la presenza di un nesso economico interno è irrilevante se il pagamento del terzo sia stato effettuato al fornitore della prestazione o al destinatario della prestazione<sup>56</sup>.

La definizione quantitativa della controprestazione che stabilisce il volume della base di calcolo è disciplinata dall'articolo 24 D-LIVA.

La disposizione secondo la quale le donazioni sono assimilate a una controprestazione quando possono essere attribuite direttamente alle singole operazioni del destinatario non è stata ripresa, perché questa formulazione è di per sé errata. Una donazione è precisamente caratterizzata dal fatto che ha luogo senza una controprestazione concreta e diretta. La controprestazione può essere data nell'ambito di uno scambio di prestazioni. Si può e si deve parlare di controprestazione soltanto se il

<sup>56</sup> Cfr. in merito all'intera problematica della delimitazione di controprestazione e non controprestazione: J. Streng, *Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht*, Köln 1999.

«donatore» effettua palesemente la sua donazione per ottenere una prestazione (cfr. decisione del Tribunale federale 2C.506/2007, Air-Glacières SA). In questo caso non si tratta per definizione di una donazione. A queste condizioni costituiscono, ad esempio, una controprestazione imponibile i contributi degli sponsor per prestazioni pubblicitarie. Una donazione è in linea di massima caratterizzata dal fatto che il donatore non si aspetta alcuna controprestazione come corrispettivo della sua donazione, ossia che il motivo della donazione è il cosiddetto *animus donandi* (volontà di donare) del donatore.

La lettera g definisce le attività in virtù della sovranità in maniera negativa come attività degli enti pubblici che, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, non hanno carattere imprenditoriale né commerciale. In considerazione della loro natura, tutte queste attività non rientrano nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Queste attività non costituiscono prestazioni ai sensi dell'imposta sul valore aggiunto, né tantomeno costituiscono controprestazioni nel senso di un corrispettivo in caso di contributi, tasse ed emolumenti che sono loro correlati. Non è pertanto possibile effettuare la deduzione dell'imposta precedente dalle spese che gli enti pubblici sostengono per adempiere le loro attività in virtù della sovranità.

Una descrizione positiva delle attività e dei settori di attività relativi alla sovranità risulta estremamente difficile a causa della loro molteplicità e dei continui mutamenti riguardo alla percezione dello Stato. Per quanto concerne le attività degli enti pubblici, il concetto deve inoltre essere complementare a quello delle attività imprenditoriali imponibili se non si vuole istituire una categoria supplementare di attività degli enti pubblici. L'enumerazione non esauriente, nell'articolo 23 LIVA, delle attività degli enti pubblici che non sono considerate relative alla sovranità ma imprenditoriali, è trasferita nell'ordinanza e completata con le ultime modifiche della prassi.

Nel caso di questa definizione si tratta di una definizione delle attività in virtù della sovranità specifica all'imposta sul valore aggiunto, che non è segnatamente identica a quella delle attività relative alla sovranità data dal diritto privato e dal diritto pubblico. Se sono di natura imprenditoriale, le attività esercitate in virtù di un monopolio vanno ad esempio considerate come attività non sovrane dal profilo dell'imposta sul valore aggiunto. Fra le attività escluse oggettivamente dall'imposta figura d'ora in poi l'arbitrato (art. 21 cpv. 2 n. 29 D-LIVA), poiché si tratta di una pura questione di diritto civile nella quale non si può intravedere alcun riferimento alle attività svolte in virtù della sovranità.

La lettera h definisce il concetto di persona prossima ai sensi dell'imposta sul valore aggiunto, concetto che, per quanto concerne le imprese associate, si scosta dalla definizione a livello di imposte dirette. Si tratta nella fattispecie di un precetto della prassi in vigore che è stato trasposto nella legge. In futuro infatti saranno considerati persone prossime al fornitore della prestazione non soltanto i titolari di diritti di partecipazione, ma anche le persone che sono loro prossime.

#### Art. 4 Samnaun e Sampoair

Questo articolo corrisponde all'articolo 3 capoverso 3 LIVA ed è immutato dal profilo materiale. L'inclusione delle «prestazioni del settore alberghiero e della ristorazione» non è necessaria perché esse sono generalmente considerate prestazioni di servizi. Il terzo periodo è stato migliorato dal profilo linguistico.

#### *Art. 5*                   Indicizzazione

Il presente articolo corrisponde essenzialmente all'attuale articolo 4 LIVA. Le disposizioni di legge contenenti importi in franchi sono espressamente enumerate. Si evita così che i prezzi soglia menzionati in valore assoluto si discostino troppo dai valori attuali in termini di potere d'acquisto. Questo adeguamento non è valido ad esempio per il limite di cifra d'affari di 100 000 franchi disposto dall'articolo 10 capoverso 2 lettera a D-LIVA, il cui superamento implica l'assoggettamento. Il limite di 100 000 franchi è armonizzato con quello che comporta l'iscrizione al registro di commercio. Non sarebbe infatti opportuno modificare tali limiti fondandosi sull'obbligo d'indicizzazione previsto da questo articolo, in quanto questi limiti non sarebbero poi più uniformi. Per motivi di neutralità concorrenziale, occorrerà inoltre prendere in considerazione non solo il rincaro, bensì anche le aliquote d'imposta. Aliquote d'imposta più elevate possono in effetti accentuare le distorsioni della concorrenza risultanti da questi valori limite. L'ammontare delle multe è pure escluso dall'indicizzazione. Le multe dovrebbero essere adattate dal legislatore nel contesto del diritto penale in materia fiscale e del diritto penale amministrativo.

#### *Art. 6*                   Trasferimento d'imposta

Il trasferimento dell'imposta rientra nel settore dell'autonomia privata e non deve più essere disciplinato nel quadro della fatturazione, bensì in quello delle disposizioni generali.

Il *capoverso 1* è nuovo. La modifica è stata introdotta riprendendo la giurisprudenza del Tribunale federale e la prassi e pertanto le rispecchia (decisione del Tribunale federale 2A.326/2002 del 2 giugno 2003 e comunicazione della prassi dell'AFC del 30 gennaio 2004).

Il *capoverso 2* corrisponde all'attuale articolo 37 capoverso 6 LIVA.

#### *Art. 7*                   Luogo di fornitura

Le disposizioni sul luogo di fornitura di cui agli articoli 7 e 8 D-LIVA sono destinate alla delimitazione territoriale del campo di applicazione della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto e limitano pertanto la sovranità fiscale. Esse rientrano quindi nelle disposizioni generali.

Il luogo della fornitura di beni corrisponde completamente all'articolo 13 LIVA.

#### *Art. 8*                   Luogo della prestazione di servizio

*Capoverso 1:* diversamente dalla legislazione in vigore, secondo la nuova norma di base (la cosiddetta norma collettrice) si applica il principio del luogo del destinatario. Le prestazioni di servizi che non sono espressamente disciplinate altrimenti dalla legge sono considerate eseguite nel luogo dove il destinatario esercita la sua attività economica o uno stabilimento d'impresa a favore dei quali le prestazioni di servizi sono eseguite oppure, se non dispone di una simile sede o di un simile stabilimento d'impresa, al suo domicilio o nel luogo dove svolge la sua attività. La legislazione in materia d'imposta sul valore aggiunto conosce un vero e proprio processo evolutivo su tale questione che trae origine dall'allontanamento progressivo dal principio del luogo del prestatore (inteso attualmente come norma collettrice, cfr. art. 14 cpv. 1 LIVA). In questo senso le prestazioni nell'ambito dell'aircraft management sono ad

esempio state sottoposte per via di ordinanza al principio del luogo del destinatario<sup>57</sup>. Secondo la modifica di prassi intervenuta il 1° gennaio 2007 sono inoltre imponibili nel luogo del destinatario le prestazioni di analisi<sup>58</sup>. Questa esigenza è posta anche per le prestazioni nell'ambito della sicurezza di volo<sup>59</sup>. A partire dal 2010 anche nell'UE si applicherà, come norma collettrice per le prestazioni tra contribuenti, il principio del luogo del destinatario. In considerazione del fatto che già oggi la norma di base è ampiamente elusa dal disposto che enumera le eccezioni (in ulteriore estensione) a favore del luogo del destinatario (art. 14 cpv. 3 LIVA), questo passaggio assume piuttosto un valore di segnale che non un significato economico drammatico. La modifica ha per effetto una migliore applicazione del principio del Paese di destinazione, al base del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, in modo che l'imposizione si situa nel sul luogo del consumo.

*Capoverso 2 lettera a:* dato che il luogo del destinatario fungerà in futuro da norma collettrice, si devono d'ora in poi definire le prestazioni di servizi che devono essere tassate nel luogo del fornitore. La lettera a descrive astrattamente queste prestazioni di servizi come prestazioni di servizi che sono *in linea di massima effettuate direttamente a persone fisiche fisicamente presenti*. Occorre partire dalla constatazione che determinate prestazioni di servizi (p. es. taglio dei capelli, prestazioni di cura) possono unicamente essere effettuate in presenza di persone fisiche che ottengono tali prestazioni. Il consumo della prestazione di servizio ha luogo quindi dove chi la fornisce è attivo. A causa del principio dell'imposizione nel luogo del consumo, la prestazione di servizi è pertanto imponibile nel luogo dove essa è effettuata. Affinché le prestazioni di servizi di medesimo contenuto siano imponibili nel medesimo luogo occorre una certa schematizzazione. Tale schematizzazione è espressa dal complemento *tipicamente* e dal periodo concessivo *anche se dette prestazioni di servizio sono fornite eccezionalmente da lontano*. Rientrano nel campo di applicazione di questa disposizione le prestazioni di servizi che in linea di massima, ossia nel caso tipico o ideale, esigono la presenza fisica del destinatario della prestazione, anche quando in singoli casi esse possono per l'appunto essere fornite da lontano, e non invece le prestazioni di servizi effettuate concretamente nel singolo caso per un determinato destinatario della prestazione. In questo modo si attenua in parte la differenziazione netta del criterio di delimitazione, con il risultato però di un collegamento locale indipendente dalle modalità della fornitura della prestazione di servizi.

Un'ulteriore difficoltà può risultare dal fatto che nella stragrande maggioranza dei casi il fornitore della prestazione svolge la sua attività nella sua sede o al suo domicilio e fornisce solo occasionalmente in maniera mobile le sue prestazioni di servizi al destinatario in un altro luogo, dove tale destinatario risiede. Si pensi, ad esempio, al medico che effettua sporadicamente visite a domicilio. Il problema è risolto tassando schematicamente la prestazione di servizi alla sede o al domicilio del fornitore e non nel luogo dell'effettiva esecuzione.

Per motivi di certezza del diritto e di chiarezza sono elencate diverse categorie di prestazioni di servizi che, in quanto idealmente tipiche, esigono regolarmente la presenza del destinatario della prestazione. Si rinuncia a un'enumerazione esauriente perché in caso contrario insorgerebbe il pericolo che le prestazioni di servizi, che in

<sup>57</sup> Art. 1a OLIVA, in vigore dal 1° luglio 2006.

<sup>58</sup> Modifica di prassi del 1° gennaio 2007, numero 3.

<sup>59</sup> Cfr. in merito il rapporto «10 anni di IVA», n. 5.2.2.4, 5.2.2.7 e 5.2.2.8.

base al criterio dell'imposizione nel luogo del loro consumo non dovrebbero palesemente essere tassate nel luogo del destinatario, sarebbero associate unicamente a causa del carattere di norma collettiva del luogo del destinatario. Questa problematica si è segnatamente manifestata con tratti opposti nella legislazione in vigore per quanto concerne le prestazioni di aircraft management, le prestazioni di analisi e le prestazioni nell'ambito della sicurezza di volo, fermo restando che con l'eccezione delle prestazioni di sicurezza di volo queste prestazioni sono state assoggettate al principio del luogo del destinatario per via di ordinanza o mediante una modifica della prassi.

Le prestazioni di servizi rientrano pertanto nella norma collettiva del capoverso 1 soltanto se non possono rientrare in alcuna lettera del capoverso 2.

*Capoverso 2 lettera b:* le prestazioni di servizi delle agenzie di viaggio e degli organizzatori di manifestazioni sono imponibili nel luogo del fornitore per le loro proprie prestazioni di servizi e per le prestazioni ottenute da terzi sul territorio svizzero, ma essi possono anche fatturare, in nome proprio e senza imposta, ai loro clienti le prestazioni svolte da terzi all'estero (art. 23 cpv. 2 n. 10 D-LIVA). Ciò corrisponde alla normativa attuale. Viene inoltre ancorata nella legge la prassi dell'AFC secondo la quale la normativa per le agenzie di viaggio è applicata anche a livello di organizzatori di manifestazioni. Queste prestazioni di servizi non hanno potuto essere inserite nella lettera a ma sono oggetto di una lettera distinta, perché nel loro caso non si tratta di prestazioni che esigono tipicamente la presenza del destinatario della prestazione.

Gli altri luoghi di prestazione subiscono solo lievi modifiche rispetto alla legislazione attuale: il *capoverso 2 lettere c-h* corrisponde in ampia misura all'articolo 14 capoverso 2 lettere a-e LIVA.

Al *capoverso 2 lettera c* è stato aggiunto il settore della cultura (complemento grammaticale). Le prestazioni scientifiche sottostanno d'ora in poi alla norma di base (principio del luogo del destinatario), affinché anche in questo caso non insorgano problemi di delimitazione con la consulenza e l'analisi. Il nuovo disciplinamento del luogo della prestazione di servizi che entrerà in vigore nel 2010 nell'UE prevede anch'esso il principio del luogo del destinatario nelle relazioni tra contribuenti. Le prestazioni di insegnamento sono in linea di massima escluse dall'imposta. In caso di opzione a favore della loro imposizione, esse sottostanno come finora al principio dell'imposizione nel luogo dove il prestatore svolge l'attività (principio del luogo dell'attività). Un'eccezione in questo campo è costituita dall'insegnamento a distanza. In sintonia con il diritto comunitario tale luogo verrà considerato in futuro il luogo di sede del destinatario. Dato che si tratta di una prestazione elettronica di servizi, essa rientra anche senza eccezioni esplicite nella norma collettiva del principio del luogo del destinatario.

*Capoverso 2 lettera d:* a partire dal 2010 anche l'UE assoggetterà le prestazioni della ristorazione nel luogo dell'attività e non più in quello del fornitore. Ciò si ripercuote in particolare sulla gastronomia mobile (servizio party, catering), dove luogo del fornitore e luogo dell'attività divergono regolarmente. Per evitare potenziali doppie imposizioni nel caso delle prestazioni transfrontaliere di servizi, questo punto di riferimento è stato ripreso dalla futura legislazione comunitaria.

*Capoverso 2 lettera e:* per la definizione di luogo delle prestazioni di trasporto enunciata nella *lettera b* è stato ripreso il testo dell'articolo 46 della Direttiva IVA. Sebbene non vi siano modifiche materiali, questa nuova formulazione mette in

risalto la compatibilità con il diritto comunitario e permette di evitare l'attuale formulazione, poco elegante ed errata, che si riallaccia alla nozione di «Paese». Come nella legislazione in vigore, per luogo di un trasporto di persone e merci s'intende il luogo dove giunge il tragitto percorso. In caso di trasporti transfrontalieri, occorre pertanto operare una distinzione fra la parte di prestazione imponibile e quella non imponibile.

*Capoverso 2 lettera f*: le attività accessorie nel settore della logistica non devono comprendere unicamente le attività legate al trasporto di merci, bensì pure quelle in relazione con il trasporto di persone. Per questa ragione, tale disposizione è stata completata con il disbrigo di determinate operazioni. Ciò concerne in particolare le prestazioni di «ground handling» negli aeroporti, cioè la registrazione di passeggeri di volo (chek-in, ecc.) e degli aeromobili. Nella misura in cui rappresentano prestazioni accessorie a un trasporto di merci o di persone, queste prestazioni seguono la stessa sorte fiscale di detta prestazione di trasporto.

Il *capoverso 2 lettera g* è completato con l'aggiunta della mediazione e della perizia di beni immobiliari. Occorre precisare ai fini di una maggiore chiarezza che è considerato luogo di queste attività quello in cui si trova il fondo. Le prestazioni di sorveglianza delle costruzioni sono ora esplicitamente menzionate. Ciò corrisponde alla prassi attuale. D'ora in poi però le prestazioni di sorveglianza dei fondi e degli edifici e le prestazioni di alloggio sono anch'esse tassate nel luogo in cui si trovano. L'associazione delle prestazioni di alloggio al fondo costituisce un adeguamento alla modifica del luogo delle prestazioni di servizi in vigore dal 2010 nell'UE e non ha pressoché ripercussioni nella prassi.

#### *Art. 9* Derghe alle disposizioni

Il presente articolo riunisce le competenze del Consiglio federale, attualmente disseminate negli articoli 12 e 16 LIVA, di modificare per via di ordinanza la delimitazione tra prestazioni di servizi e forniture, nonché il luogo dell'esecuzione della prestazione, per evitare le doppie imposizioni, le non imposizioni o le distorsioni della concorrenza.

## **Titolo secondo: Imposta sul territorio svizzero**

### **Capitolo 1: Soggetto fiscale**

#### *Art. 10* Principio

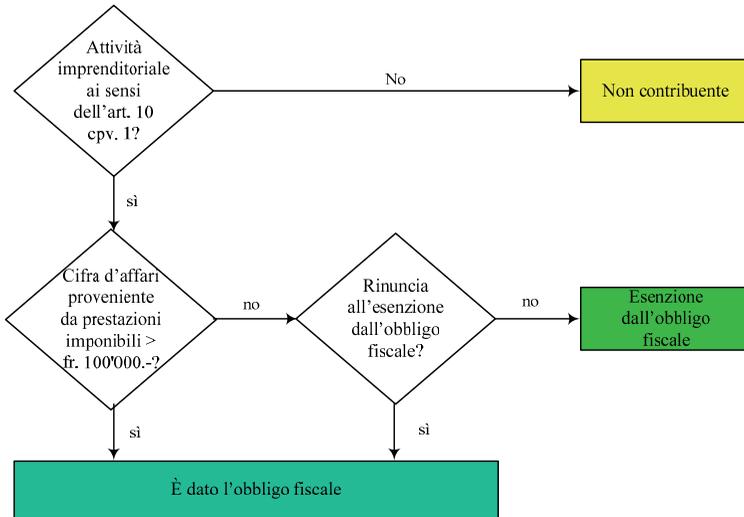
*Capoverso 1*: è assoggettato in linea di massima all'imposta chiunque esercita un'impresa. L'obbligo fiscale non si riferisce all'impresa, bensì al soggetto giuridico ovvero all'imprenditore. Ciò significa, da un canto, che le persone che gestiscono più imprese possono essere trattate come un unico soggetto fiscale e, dall'altro, che le comunità di persone (ad es. le società semplici) possono pure essere considerate come un soggetto fiscale. La forma giuridica e lo scopo dell'impresa non sono rilevanti. Possono così essere assoggettate all'imposta segnatamente le persone che la legislazione in vigore menziona nell'articolo 21 capoverso 2 LIVA (persone fisiche, società di persone, persone giuridiche di diritto privato e pubblico, stabilimenti pubblici non autonomi e collettività di persone senza capacità giuridica).

È imprenditore chiunque esercita un'impresa, ossia svolge a titolo indipendente un'attività professionale o commerciale durevole volta al conseguimento di entrate provenienti da prestazioni e agisce in nome proprio verso l'esterno. Ai fini della definizione d'impresa poco importa che siano effettivamente conseguite delle entrate; in questo senso anche la preparazione o la conclusione dell'attività economica rientrano nel ciclo di vita di un'impresa. Le disposizioni degli articoli 27 capoverso 2 e 29<sup>bis</sup> LIVA divengono pertanto superflue. L'attività dell'imprenditore deve essere, da un canto, durevole, ossia orientata al conseguimento di entrate sull'arco di una certa durata in base a una determinata pianificazione e, d'altro canto, deve essere di natura professionale o commerciale. In questo senso la vendita di un'automobile da parte di una persona privata non costituisce un'attività imprenditoriale, perché questa vendita unica non è un'attività volta al conseguimento durevole di entrate e non è di natura professionale o commerciale, come tutte le altre attività in ambito privato (hobby, gestione patrimoniale privata ecc.). Si è invece in presenza di un'attività di questo genere quando un'impresa estera effettua una prestazione imponibile anche solo unica in Svizzera. Secondo la dottrina e la giurisprudenza (tedesche) la mera detenzione, compera e vendita di partecipazioni ad altre società non costituisce un'attività di natura professionale o commerciale volta al conseguimento durevole di entrate<sup>60</sup>. Deve quindi trattarsi di un'attività economica, ossia di produzione o di commercio di beni oppure di fornitura di prestazioni di servizi destinati allo scambio sul mercato o al consumo personale. L'attività deve peraltro essere svolta a titolo indipendente. I beneficiari di salari e stipendi che sono vincolati per contratto a un datore di lavoro e si trovano in un rapporto di subordinazione con quest'ultimo non possono essere contribuenti nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto per la loro attività. Le indennità come gli onorari dei consigli di amministrazione e di fondazione, le indennità delle autorità o il soldo non rientrano pertanto nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. L'unità economica svolge l'attività in nome proprio. Ne risulta ad esempio chiaramente che un gruppo di imprese non costituisce un'impresa, ma che il gruppo è composto da diverse imprese. Le spiegazioni evidenziano che nella legislazione in materia d'imposta sul valore aggiunto i concetti di imprenditore e di impresa vanno ben oltre l'uso linguistico. Anche la definizione dal profilo economico-aziendale di imprenditore o impresa è molto più ristretta di quella data dall'IVA.

*Capoverso 2 lettera a:* è esentato dall'obbligo fiscale chiunque nel corso di un anno realizza sul territorio svizzero una cifra d'affari proveniente da prestazioni imponibili inferiore a 100 000 franchi. Conformemente a questo concetto proposto da eminenti partecipanti alla consultazione, il superamento di questo limite non fonda più l'obbligo fiscale, ma il fatto di non superarlo esenta dall'assoggettamento. La persona esentata dall'obbligo fiscale non può però in nessun caso essere equiparata al contribuente. Diversamente dalla persona esentata dall'assoggettamento, chi non è contribuente non esercita un'impresa. Il limite di cifra d'affari persegue l'obiettivo di liberare le piccole imprese dall'onere amministrativo dell'imposta sul valore aggiunto e di migliorare l'economicità della riscossione a livello di amministrazione. Esso lede però il principio centrale della neutralità concorrenziale, soprattutto nei rami settoriali nei quali sono prevalentemente attive le piccole imprese e quelle piccolissime, come il settore dei parrucchieri e quello dei tassisti. L'allegato 1 presenta un compendio dei limiti di cifra d'affari applicati nell'UE.

<sup>60</sup> Cfr. Stadie in Rau/Dürrwächter, D-UStG, § 2 nota 57, 205 segg. 235, 263 segg.

**Obbligo fiscale**



Invece dei tre limiti di cifra d'affari presenti nella legislazione in vigore, la lettera a prevede soltanto un limite di 100 000 franchi fino al raggiungimento del quale è data esenzione dall'obbligo fiscale. Le attuali norme speciali dell'articolo 25 capoverso 1 lettere a e d LIVA sono soppresse. Come dimostrato dalla prassi, soprattutto il calcolo «del saldo d'imposta» in vista della determinazione del cosiddetto debito fiscale netto, comporta un dispendio amministrativo e, specie in caso di costituzione di piccole e medie imprese, provoca incertezze fiscali sia per le imprese interessate, sia per l'AFC. Per semplificare l'ambito di esenzione dall'obbligo fiscale soggettivo e garantire la certezza del diritto, questo limite minimo aumentato, legato al debito fiscale netto, è pertanto soppresso. A titolo di compensazione e per sgravare il più possibile le piccole imprese toccate da un dispendio amministrativo sproporzionato il limite fino al quale è data l'esenzione dall'obbligo fiscale è aumentato a 100 000 franchi di cifra d'affari. Di conseguenza, circa 13 000 piccole imprese oggi contribuenti saranno radiate dal registro dei contribuenti e potranno approfittare al massimo di un'agevolazione e semplificazione a livello amministrativo.

La soppressione del limite minimo superiore di cifra d'affari per le associazioni sportive e le istituzioni culturali, nonché del criterio del debito fiscale netto, provocano invero un maggiore onere alle persone interessate perché esse diventano contribuenti. Tale maggiore onere è però in parte compensato dall'innalzamento del limite inferiore. Spesso le cifre d'affari delle associazioni sportive e delle istituzioni culturali di piccole dimensioni, e quindi sovente gestite a titolo onorario, non superano l'importo di 100 000 franchi l'anno. In seguito alla soppressione del limite minimo speciale di cui all'articolo 25 capoverso 1 lettere a e d LIVA, vi saranno circa 14 000 nuovi contribuenti. In conclusione, la nuova normativa dell'assoggettamento obbligatorio comporterà circa 1000 contribuenti supplementari.

L'aumento del limite di cifra d'affari presenta peraltro il vantaggio di un'«armonizzazione» con il limite di iscrizione al registro di commercio, con conseguente ulteriore semplificazione per le imprese. Il fatto che questi limiti siano stati armonizzati nell'ambito della revisione della legge non significa tuttavia che le condizioni d'assoggettamento all'IVA e di iscrizione al registro di commercio coincidano.

Diversamente dalla regolamentazione in vigore, d'ora in poi sarà tenuto conto delle controprestazioni convenute e non più di quelle incassate. Di conseguenza, per calcolare la cifra d'affari determinante, si prenderanno in considerazione le controprestazioni fatturate per prestazioni imponibili sul territorio svizzero, ma senza l'IVA riscossa per queste prestazioni. Già oggi, per motivi di semplificazione, non sono sempre le controprestazioni ricevute a servire da base di calcolo, e ciò specialmente nei seguenti casi:

- a. all'inizio dell'attività, la cifra d'affari determinante si compone di una forma mista di controprestazioni ricevute e di controprestazioni convenute (n. 3.2.2 dell'opuscolo speciale «Assoggettamento all'IVA»);
- b. in occasione della verifica retroattiva dell'obbligo fiscale (su più anni), e per motivi puramente pratici, sono invece prese in considerazione le cifre (d'affari) che emergono dal conto economico. Da un punto di vista contabile, in questo caso non si tratta di regola di controprestazioni ricevute.

Soltanto quando l'esame dell'obbligo fiscale avviene nel corso dell'anno in cui è iniziata l'attività (annuncio tardivo) occorre presumere che le cifre d'affari annunciate costituiscano sovente le «entrate». Il passaggio al sistema delle controprestazioni convenute non apporta né vantaggi né svantaggi all'amministrazione, ma presenta semplificazioni per i contribuenti poiché di norma spariscono tutti i calcoli complicati. Per motivi di parità di trattamento dei contribuenti, l'AFC dovrebbe tuttavia fondarsi anche in futuro su una forma mista ai sensi della lettera a per quanto concerne le operazioni realizzate in contanti e quelle a credito.

Il *capoverso 2 lettera b* contiene un'importante normativa per evitare la doppia imposizione di prestazioni eseguite da un'impresa con sede all'estero e sottoposte all'imposta a carico dell'acquisto. Il fatto che il destinatario della prestazione sia assoggettato all'imposta a carico dell'acquisto (raggiungimento del limite di 10 000 franchi) o, se del caso, la dichiara effettivamente non ha alcun influsso sull'obbligo fiscale del fornitore. Le prestazioni effettuate secondo il principio del luogo del destinatario e che soggiacciono quindi all'imposta a carico dell'acquisto (art. 44 segg. D-LIVA non sono prese in considerazione per determinare l'inizio dell'assoggettamento obbligatorio di un'impresa estera. Pertanto, l'impresa estera che esegue esclusivamente questo tipo di prestazioni non sarà assoggettata in territorio svizzero. Se, invece, l'impresa estera esegue in territorio svizzero forniture di beni o prestazioni di servizi ai sensi dell'articolo 8 capoverso 2 D-LIVA, le cifre d'affari che ne risultano sono determinanti per valutarne l'assoggettamento obbligatorio e l'esenzione dall'obbligo fiscale termina quando viene superato il limite determinante di 100 000 franchi. In questo caso l'impresa è altresì imponibile sulle prestazioni recate nella lettera b.

Questa eccezione non si applica alle imprese estere di telecomunicazione e di prestazioni elettroniche di servizi. Dal profilo del contenuto ciò corrisponde esattamente all'attuale norma già sperimentata con successo (art. 25 cpv. 1 lett. c LIVA).

*Capoverso 3:* per quanto riguarda il trattamento delle prestazioni (transfrontaliere) tra la sede (principale) e gli stabilimenti d'impresa esistono diversi approcci di soluzione a livello di IVA. Per chiarire la questione il capoverso 3 stabilisce che la sede di un'impresa situata sul territorio svizzero, come pure tutti gli stabilimenti d'impresa, costituiscono un unico soggetto fiscale. In tal modo è creata la base legale per la prassi attualmente applicata. Viceversa, gli stabilimenti d'impresa esteri di un'impresa svizzera costituiscono un diverso soggetto fiscale, ragione per la quale occorre allestire un rendiconto degli scambi di prestazioni tra le singole unità imprenditoriali.

#### *Art. 11* Rinuncia all'esenzione dall'obbligo fiscale

L'assoggettamento volontario, attualmente disciplinato dall'articolo 27 LIVA, è stato interamente ristrutturato e semplificato. In linea di massima ogni impresa deve avere la possibilità di rinunciare volontariamente all'esenzione dall'obbligo fiscale. Ciò consente di ridurre al minimo la tassa occulta e di eliminare gli svantaggi in termini di concorrenza. Per questa ragione si rinuncia completamente a un limite minimo di cifra d'affari. La rinuncia all'esenzione è possibile già quando non è ancora stata realizzata alcuna cifra d'affari, in particolare nel caso delle cosiddette imprese start-up, ossia imprese di nuova creazione che nel corso della prima fase non fanno altro che investire, senza ancora realizzare utili. È soppressa la presentazione dispendiosa e poco sensata dei piani imprenditoriali conformemente all'articolo 27 capoverso 2 LIVA. La condizione è che l'impresa eserciti a titolo indipendente un'attività professionale o commerciale volta al conseguimento durevole di entrate da prestazioni e agisca a proprio nome verso l'esterno. La nuova regolamentazione permette altresì alle imprese svizzere di rimanere assoggettate per un periodo liberamente lungo durante la fase di liquidazione. In questo modo la regolamentazione speciale dell'articolo 29<sup>bis</sup> LIVA valida per gli impianti nucleari può essere applicata a tutte le altre imprese (ciò che corrisponde all'attuale prassi) e la disposizione speciale diviene come tale superflua.

*Capoverso 2:* la liberalizzazione dell'assoggettamento volontario rappresenta un'enorme semplificazione per le imprese. Essa estende tuttavia anche le possibilità di frode, specie quando al contribuente volontario vengono versate in parte, e talvolta sull'arco di diversi anni, importanti eccedenze d'imposta precedente (come in caso di sgravio fiscale successivo). Se, col tempo, si constata che tali eccedenze non erano giustificate, la restituzione successiva delle imposte è praticamente impossibile. Pertanto, l'AFC deve potere subordinare l'assoggettamento volontario dalla prestazione di garanzie. Poiché le imprese devono prestare garanzie in numerosi altri casi (ad es. per ottenere crediti bancari), si può ragionevolmente pretendere che esse le prestino anche nel quadro dell'assoggettamento volontario.

*Capoverso 3:* la rinuncia all'esenzione dall'obbligo fiscale deve essere mantenuta per almeno un anno; in altri termini l'annuncio di fine dell'assoggettamento deve essere possibile alla fine di ogni futuro periodo fiscale. Ciò conferisce una notevole flessibilità rispetto alla prassi attuale, secondo la quale l'assoggettamento volontario deve essere mantenuto durante almeno cinque anni. Se non rinuncia già all'inizio della sua attività all'esenzione dall'obbligo fiscale, al momento del superamento del limite di cifra d'affari ai fini dell'esenzione dall'obbligo fiscale l'impresa può far valere lo sgravio fiscale successivo (art. 33 D-LIVA) per l'IVA che grava i suoi investimenti e il suo stock di merci ed evitare in tal modo la tassa occulta. Al termine dell'assoggettamento volontario si è nondimeno in presenza di un consumo

proprio che determina la rettifica a posteriori dell'imposta precedente che è stata fatta valere.

## Art. 12 Enti pubblici

*Capoverso 1:* come già nel quadro della legislazione in vigore, la Confederazione, i Cantoni e i Comuni in quanto corporazioni di diritto pubblico non sono in linea di massima soggetti fiscali, ma lo sono invece i loro singoli servizi. Questo modo di procedere facilita notevolmente il rendiconto dell'imposta. Da un canto, è intaccato il principio dell'unità dell'impresa che vale per tutti gli altri contribuenti, ragione per la quale sono necessarie normative speciali per gli enti pubblici. D'altro canto, non sono però ulteriormente suddivisi in servizi gli istituti giuridicamente autonomi della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni (p. es. officine comunali, trasporti pubblici cittadini, aziende industriali), come pure le altre istituzioni di diritto pubblico (p. es. enti giuridicamente autonomi o fondazioni, consorzi). I capoversi qui appresso si applicano anche a queste unità che rientrano nel concetto di enti pubblici, sempre che non ne sia presupposta la suddivisione in unità minori (p. es. servizi).

*Capoverso 2:* la Confederazione, i Cantoni e i Comuni hanno la possibilità riunire più servizi in un singolo soggetto fiscale per semplificare il rendiconto ed evitare segnatamente l'imposizione delle cifre d'affari interne. Un determinato servizio può appartenere a un solo soggetto fiscale. Anche i servizi che presentano un'eccedenza d'imposta precedente possono essere integrati nel soggetto fiscale. La sola condizione è che questa eccedenza d'imposta precedente provenga dall'attività imprenditoriale del servizio e non da attività in virtù della sovranità, perché queste ultime non rientrano nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e la deduzione dell'imposta precedente è pertanto esclusa. Contrariamente all'attuale tenore della legge, si è rinunciato a utilizzare il termine «gruppo» per operare una netta distinzione fra questa possibilità e quella prevista dall'articolo 13 D-LIVA in materia d'imposizione di gruppo.

*Capoverso 3:* secondo l'articolo 23 LIVA le prestazioni all'interno e tra gli enti pubblici sono attualmente escluse a determinate condizioni dall'imposta, in mancanza di un assoggettamento soggettivo. L'obbligo fiscale di un'unità di un ente pubblico è vincolato alla condizione che oltre 25 000 franchi di cifra d'affari provengano da prestazioni imponibili a enti non pubblici e la cifra d'affari imponibile complessiva di ogni pertinente unità di un ente pubblico superi i limiti di cifra d'affari di cui agli articoli 21 e 25 LIVA. In tal caso, sono imponibili le prestazioni a enti non pubblici e le prestazioni analoghe e corrispondenti ad altri enti pubblici e istituzioni di diritto pubblico (p. es. consorzi). Le corrispondenti prestazioni analoghe ad altre unità del medesimo ente pubblico sono invece imponibili esclusivamente se l'unità interessata fornisce prevalentemente a enti non pubblici le corrispondenti prestazioni analoghe<sup>61</sup>. Nel quadro della procedura di consultazione questa normativa molto

<sup>61</sup> Esempio: la società elettrica SE, in quanto soggetto fiscale di un ente pubblico, fornisce corrente elettrica prevalentemente a enti non pubblici. In questo senso, sono imponibili anche le forniture di corrente elettrica alle altre unità del proprio ente pubblico. Un'officina, in quanto soggetto fiscale, effettua lavori di sgombero della neve per il proprio Comune, per i Comuni circostanti e sporadicamente su strade private anche per enti non pubblici. Le prestazioni analoghe fornite a enti non pubblici (sgombero della neve) non sono prevalenti. Pertanto le prestazioni fornite al proprio Comune non sono imponibili.

differenziata e complicata è stata in maggioranza criticata come rischio fiscale incalcolabile degli enti pubblici.

Come finora, il *capoverso 3* vincola l'esenzione dall'assoggettamento obbligatorio alle condizioni che, da un canto, non oltre 25 000 franchi di cifra d'affari provengano da prestazioni a enti non pubblici e, d'altro canto, che la cifra d'affari complessiva del soggetto fiscale interessato superi il limite di 100 000 franchi. Per determinare la cifra d'affari complessiva ci si basa d'ora in poi unicamente sulle cifre d'affari che provengono da prestazioni a enti non pubblici e ad altri enti pubblici. Non hanno quindi più alcun influsso sulla cifra d'affari e pertanto sul raggiungimento del limite tutte le cifre d'affari che l'unità interessata di un ente pubblico realizza all'interno della propria corporazione di diritto pubblico. Dato che, diversamente da tutti gli altri contribuenti, l'obbligo fiscale di singole unità incrina il principio dell'unità dell'impresa che, nel caso degli enti pubblici, impedisce l'imposizione delle cifre d'affari interne, grazie a questo meccanismo correttivo si può realizzare la non imposizione delle cifre d'affari interne dei singoli enti pubblici. Il limite più basso di 25 000 franchi è giustificato dal fatto che gli enti pubblici hanno una struttura dei costi diversa, ad esempio, da quella delle piccole imprese alle quali si applica il limite di 100 000 franchi.

Il *capoverso 4* delega a livello di ordinanza l'enumerazione delle attività degli enti pubblici che sono considerate imprenditoriali. Le attività imponibili attualmente, enumerate dall'articolo 23 LIVA, sono riprese senza modifiche nell'ordinanza e completate con quelle che la prassi in vigore considera imprenditoriali. Si tratta segnatamente dei controlli dei gas di combustione, del controllo degli ascensori e delle funivie, nonché della taratura e della calibratura.

#### *Art. 13* Imposizione di gruppo

È stato fortemente rielaborato e semplificato l'istituto dell'imposizione di gruppo, attualmente disciplinato dall'articolo 22 LIVA. Le condizioni e la cerchia delle imprese che possono farne parte corrispondono alla regolamentazione attuale. Tutte le persone, quindi anche le persone fisiche che gestiscono un'impresa, possono riunirsi in un gruppo. Occorre tuttavia che queste persone siano effettivamente sottoposte a una direzione unica, ossia che possano essere dominate sia mediante diritti di partecipazione (a livello di capitale, ma soprattutto a livello di diritti di voto), sia mediante un contratto di dominio da parte del titolare della direzione unica (capogruppo). Nella fattispecie ci si può chiedere se le persone fisiche possano essere sottoposte a una direzione unica mediante un contratto di dominio, perché in genere esse agiscono autonomamente. Da questo punto di vista la partecipazione di persone fisiche e di altri titolari di diritti potrebbe come sinora essere possibile soltanto entro stretti limiti. È possibile ipotizzare, ad esempio, l'integrazione nel gruppo di un agente generale che opera per conto di una compagnia di assicurazione oppure di una cassa pensioni. Non è necessario che il titolare della direzione unica sia un'impresa o sia domiciliato in Svizzera. Come finora sussiste il diritto all'autorizzazione di un gruppo IVA se sono adempite le relative condizioni. Anche in futuro l'imposizione di gruppo verrà effettuata unicamente su richiesta. La nuova formulazione della legge non muta quindi la prassi attuale.

Con una formulazione complicata, l'attuale articolo 22 capoverso 3 LIVA consente già oggi di non integrare in un gruppo le società appartenenti a un consorzio. Il capoverso in questione non è stato ripreso nel presente disegno di legge. Pertanto

tutte le nuove imprese sono libere di far parte o no del gruppo nel quadro di una direzione unica (= consorzio). Per motivi di ottimizzazione economica questo modo di procedere determinerà verosimilmente una struttura di gruppo ottimale dal profilo della sistematica fiscale e quindi in definitiva un raggiungimento ottimale degli obiettivi, sulla cui base è peraltro prevista l'imposizione di gruppo. Si ritiene che nella prassi ciò provocherà una diminuzione delle società partecipanti a un'imposizione di gruppo. Diminuiscono d'altro canto le difficoltà di calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente dei gruppi. Un disciplinamento più liberale dell'appartenenza al gruppo è fonte di semplificazioni anche per la stessa amministrazione.

La normativa attuale dell'imposizione di gruppo comporta una contraddizione, nel senso che l'articolo 22 capoverso 1 LIVA parla del gruppo come di «un singolo contribuente» (= un soggetto fiscale) mentre, in contrasto con il capoverso 2, limita le ripercussioni dell'imposizione di gruppo alle operazioni interne al gruppo e tratta quindi la singola impresa del gruppo come un soggetto fiscale. Anche questo capoverso è abrogato. Da ciò risulta chiaramente che il gruppo IVA costituisce un soggetto fiscale. Ecco perché, durante il periodo di appartenenza al gruppo, le singole imprese del gruppo non sono considerate soggetti fiscali propri ai fini dell'IVA, al pari degli stabilimenti di impresa siti sul territorio svizzero. La conseguenza dell'imposizione di gruppo è che d'ora in poi tutte le società del gruppo sono trattate come *un* soggetto fiscale.

Nella misura in cui le imprese si riuniscono in un gruppo e un'impresa costituisce con la sua sede e gli eventuali stabilimenti di impresa un'unità IVA vincolante, l'impresa deve decidere se intende o no partecipare al gruppo con tutti i suoi stabilimenti di impresa svizzeri. Ciò vale a prescindere dal fatto che abbia la sua sede in territorio svizzero o all'estero. Se quindi un'impresa estera con stabilimenti di impresa in Svizzera decide di aderire a un gruppo svizzero, questo vale per tutti gli stabilimenti di impresa svizzeri. Così, se un'impresa estera con stabilimenti d'impresa in Svizzera decide di fare parte del gruppo d'imposizione svizzero, questa decisione vale per tutti gli stabilimenti d'impresa svizzeri. Se a prescindere dai suoi stabilimenti di impresa svizzeri l'impresa effettua inoltre direttamente forniture imponibili sul territorio svizzero, è comunque sempre ipotizzabile che all'impresa estera sia assegnato un numero IVA proprio per queste operazioni dirette e che essa le realizzi al di fuori del gruppo IVA. È un fatto imprescindibile perché la sede principale non è situata in Svizzera e non è pertanto possibile l'integrazione nel gruppo ai sensi del capoverso 1.

#### *Art. 14*            Inizio e fine dell'obbligo fiscale ed esenzione dall'obbligo fiscale

La rielaborazione generale dell'obbligo fiscale soggettivo ha permesso di disciplinarne in maniera più semplice e trasparente l'inizio e la fine. Gli articoli 28, 29 e 56 capoverso 3 LIVA sono raggruppati nel nuovo articolo 14 D-LIVA.

Come l'articolo 10 capoverso 1 D-LIVA, il *capoverso 1* presuppone in linea di massima che è contribuente chi esercita un'attività d'affari, ragione per la quale l'inizio dell'obbligo fiscale coincide con l'inizio dell'attività commerciale. Ad avvenuto inizio dell'attività commerciale subentra se del caso l'esenzione dall'obbligo fiscale in caso di regressione rispetto al limite di cifra d'affari ai sensi dell'articolo 10 capoverso 2 lettera a D-LIVA, a condizione che non si rinunci a detta esenzione conformemente all'articolo 11 D-LIVA. Alla rinuncia non possono

essere vincolate ulteriori condizioni, segnatamente non possono essere poste soglie complementari e inferiori di cifra d'affari, né tantomeno esigenze quanto all'evoluzione futura della cifra d'affari.

Conformemente al capoverso 1, il *capoverso 2* abbina la fine dell'obbligo fiscale alla cessazione dell'attività imprenditoriale. In caso di liquidazione patrimoniale, l'obbligo fiscale termina con la conclusione della procedura di liquidazione, come chiarito dalla lettera b.

*Capoverso 3*: la fine dell'esenzione dall'obbligo fiscale necessita di un disciplinamento a sé stante. Condizione della fine dell'obbligo fiscale è legata alla verifica delle condizioni per l'assoggettamento e quindi l'esercizio di un'impresa. Questa circostanza differenzia la persona esentata dall'obbligo fiscale dalla persona non contribuente. L'esenzione dall'obbligo fiscale cessa, se non sono più dati i motivi di esenzione ai sensi dell'articolo 10 capoverso 2 lettera a, rispettivamente 12 capoverso 3 D-LIVA. Diversamente dall'articolo 28 capoverso 1 LIVA l'esenzione dall'obbligo fiscale non termina più alla fine dell'anno civile nel corso del quale è stata superata la soglia di cifra d'affari, bensì alla fine dell'esercizio commerciale corrispondente. Dal conto economico allestito annualmente per la chiusura dell'esercizio si dovrebbe potere accertare se il limite di cifra d'affari di cui all'articolo 10 capoverso 2 lettera a D-LIVA è stato superato, senza che sia necessario convertire di volta in volta le cifre d'affari in funzione di un determinato anno civile. Se, secondo la chiusura dell'esercizio, il limite di cifra d'affari è stato superato, entro 30 giorni il contribuente deve annunciarsi spontaneamente per scritto come contribuente all'AFC conformemente all'articolo 65 D-LIVA.

Non è data esenzione dall'obbligo fiscale se in caso di inizio, riduzione o ampliamento dell'attività commerciale si può prevedere che il limite di cifra d'affari dell'articolo 10 capoverso 2 lettera a D-LIVA sarà superato nell'arco di 12 mesi dall'inizio dell'attività.

*Capoverso 4*: la rinuncia volontaria all'esenzione dall'obbligo fiscale può essere dichiarata al più presto all'inizio del periodo fiscale corrente. È così possibile una registrazione a posteriori adeguata e commisurata. Non va prevista una più ampia registrazione a posteriori. Essa è fonte di distorsioni della concorrenza e di disparità di trattamento rispetto alle imprese che si sottopongono sin dall'inizio all'imposta ed è anche errata dal profilo dogmatico fiscale.

*Capoverso 5*: se la cifra d'affari determinante non viene più superata e ci si può aspettare che non venga più oltrepassata in futuro, il contribuente deve annunciare la fine dell'obbligo fiscale per esserne esentato. Ciò corrisponde al disciplinamento attuale. Se la cifra d'affari scende una sola volta al di sotto del limite, ciò non comporta ancora la fine dell'assoggettamento obbligatorio. L'esenzione dall'obbligo fiscale non interviene per legge in caso di retrocessione rispetto a detto limite, ma esige un annuncio di fine dell'obbligo fiscale da parte del contribuente, ragione per la quale il mancato annuncio di fine dell'obbligo fiscale vale come rinuncia volontaria all'esenzione dall'obbligo fiscale. Per garantire la continuazione senza lacune dell'assoggettamento, la rinuncia all'esenzione dall'obbligo fiscale inizia nel periodo fiscale per il quale non sono più date le condizioni dell'assoggettamento. Ciò corrisponde al disciplinamento attuale.

Il *capoverso 1 lettere a, b, e, f* corrisponde all'attuale articolo 32 capoverso 1 lettere a-d LIVA.

Il *capoverso 1 lettera c* è stato modificato nella misura in cui la responsabilità è stata limitata in caso di uscita dal gruppo d'imposizione. In questa ipotesi è data d'ora in poi responsabilità solidale per i debiti fiscali dell'impresa che esce dal gruppo risultanti dalle proprie attività imprenditoriali. Ciò significa che l'impresa uscente è unicamente responsabile dei debiti fiscali del gruppo che sussisterebbero anche in caso d'imposizione autonoma. Questa modifica figurava già nel rapporto «10 anni di IVA» e corrisponde a una necessità comprovata dei contribuenti<sup>62</sup>. Essa è in particolare destinata ad agevolare la ripresa di una società da parte di un gruppo e quindi ad aumentare in genere l'attrattiva dell'imposizione di gruppo (cfr. art. 13 D-LIVA).

Il *capoverso 1 lettera d* è nuovo. Esso riprende l'ultimo periodo dell'articolo 30 capoverso 2 LIVA. Nel contesto dell'entrata in vigore della legge sulla fusione<sup>63</sup> e della modifica del Codice delle obbligazioni anche la durata della responsabilità è stata aumentata da due a tre anni. Mediante questa modifica le disposizioni della legge sulla fusione e del Codice delle obbligazioni sono trasferite nella LIVA.

I *capoversi 2, 3 e 5* corrispondono all'attuale articolo 32 capoversi 2, 3 e 4 LIVA. Nel contesto dell'avamprogetto posto in consultazione il loro ordine di successione è stato migliorato dal profilo sistematico.

Il *capoverso 4* è nuovo. A livello di IVA i contribuenti svolgono una funzione fiduciaria e trasferiscono denaro che al momento della scadenza spetta direttamente ed esclusivamente alla Confederazione (sentenza del Tribunale federale 2A.344/2002 del 23 dicembre 2002). Attualmente il finanziamento delle PMI in particolare è sovente effettuato mediante cessione di crediti (cosiddetto factoring). Per garantire i loro crediti i contribuenti cedono a un terzo (di regola un istituto finanziario) la totalità dei crediti (cessione globale) detenuti nei confronti dei loro clienti per le forniture e prestazioni di servizi effettuate. Questi crediti sono parimenti comprensivi dell'IVA, che di per sé non è cedibile. La Confederazione subisce però sovente perdite in caso di esecuzione forzata. Il cessionario (quindi p. es. la banca) riceve l'imposta contenuta nei crediti, ma non ha l'obbligo di trasferirla alla Confederazione. Esso consegue pertanto un vantaggio finanziario che non gli spetta. L'AFC non soltanto non può incassare l'IVA, ma deve anche rimborsare l'imposta precedente al cliente contribuente del cedente. La nuova disposizione garantisce da un lato che per garantirsi un credito le PMI potranno continuare in futuro a cedere i loro crediti senza dovere operare complicate ripartizioni dell'IVA. Nel contempo occorre però anche garantire che l'IVA pagata dai consumatori pervenga alla Confederazione. Rispetto alla situazione attuale la nuova normativa non crea svantaggi al cessionario. Si tratta inoltre precipuamente di una responsabilità solidale. L'AFC deve pertanto tentare anzitutto di incassare l'IVA presso il contribuente (il cedente) e solo successivamente, quando è ormai subentrata la perdita, presso il cessionario. La responsabilità solidale interviene se il credito fiscale è stato fatto valere senza successo presso il contribuente. Tale è per esempio il caso se:

<sup>62</sup> Rapporto «10 anni di IVA», pag. 90 segg.

<sup>63</sup> Cfr. il commento dell'art. 72 D-LIVA.

- l'AFC ha avviato senza successo una procedura di esecuzione nei confronti del contribuente (art. 88 D-LIVA). In questo caso l'AFC riceve un attestato di carenza di beni per l'importo scoperto;
- l'AFC insinua il credito fiscale in una procedura di fallimento o di concordato nei confronti del contribuente e il credito fiscale non è coperto o non è interamente coperto nel quadro di tale procedura. In questo caso l'AFC riceve un attestato di carenza di beni soltanto se la procedura di fallimento è conclusa. In caso di sospensione della procedura di fallimento per mancanza di attivo non viene emesso un attestato di carenza di beni; lo stesso dicasi in caso di procedura di concordato.

Anche nei Paesi europei esiste una disposizione analoga in materia di responsabilità. In merito il paragrafo 13c D-UStG prevede addirittura una responsabilità solidale.

A causa dei crediti di IVA non recuperabili la Confederazione registra attualmente perdite annue medie di 300 milioni di franchi che tendono ad aumentare. Queste perdite non includono la perdita causata dall'attuale bipartizione del sistema onnifase al netto. In Svizzera non sono disponibili dati concernenti le imprese radiate in vista di crearne successivamente di nuove. In mancanza di dati significativi la possibile diminuzione di perdite d'imposta dovuta alla presente proposta di legge può soltanto essere stimata. Essa dovrebbe ammontare a decine di milioni di franchi.

#### *Art. 16* Successione fiscale

Il *capoverso 1* corrisponde all'attuale articolo 30 capoverso 1 LIVA.

Il *capoverso 2* corrisponde al primo periodo dell'attuale articolo 30 capoverso 2 LIVA ed è stato posto in sintonia con la legge sulla fusione, entrata in vigore nel frattempo<sup>64</sup>. Il resto della norma attuale è stato stralciato. La responsabilità in caso di ripresa di un'impresa è d'ora in poi disciplinata dall'articolo 15 capoverso 1 lettera d D-LIVA. La disposizione in vigore disciplina la successione fiscale in caso di ripresa di un'impresa. Questa norma riproduce le disposizioni di diritto privato in materia di responsabilità dell'articolo 181 CO. Il 1° luglio 2004 è entrata in vigore la legge sulla fusione, che disciplina le esigenze legali in ambito di fusioni, scissioni, trasformazioni e trasferimenti patrimoniali di società di capitali, società in nome collettivo e in accomandita, società cooperative, associazioni, fondazioni e ditte individuali. Nel contesto della legge sulla fusione sono anche state modificate le disposizioni sulla responsabilità dell'articolo 181 CO. La fattispecie della ripresa di un'impresa deve essere valutata nel singolo caso. Conformemente alla legge sulla fusione, perché sia data ripresa non devono in particolare essere ripresi tutti gli attivi e passivi o elementi essenziali degli stessi. È considerata in tutti i casi ripresa di un'impresa la fusione ai sensi degli articoli 3 segg. LFus. Non costituiscono invece ripresa di un'impresa le trasformazioni ai sensi della legge sulla fusione, perché in questo caso non ha luogo un trasferimento dei diritti. Il tipo di ripresa è irrilevante: essa può avvenire per successione singolare (p. es. la trasformazione di una ditta individuale in una società di capitali ai sensi del diritto delle obbligazioni) o mediante fusione, scissione o trasferimento patrimoniale conformemente alla legge sulla fusione.

<sup>64</sup> Legge federale del 3 ottobre 2003 sulla fusione, la scissione, la trasformazione e il trasferimento di patrimonio (LFus; RS 221.301).

## Art. 17 Sostituzione fiscale

Il presente articolo corrisponde all'articolo 31 LIVA. La nuova rubrica «sostituzione fiscale» invece di «rappresentanza fiscale» intende evidenziare la differenza rispetto alla norma sulla rappresentanza fiscale dell'articolo 66 D-LIVA. La presente disposizione offre la possibilità di fare valere, se del caso nei confronti di un socio citabile in giudizio in Svizzera, gli impegni di società commerciali e di unioni di persone senza capacità giuridica che non ottemperano ai loro obblighi fiscali e non possono essere citate in giudizio in Svizzera. Questa possibilità consente ad esempio di agevolare l'esecuzione di richieste di garanzia o di procedure di esecuzione.

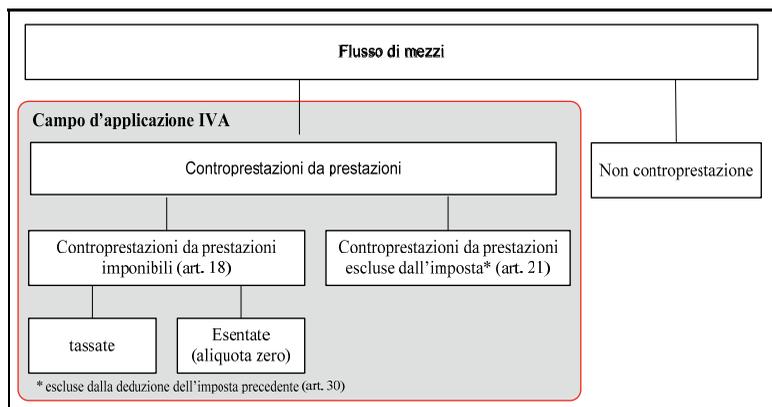
## Capitolo 2: Oggetto fiscale

### Art. 18 Principio

Il *capoverso 1* di questa disposizione descrive la fattispecie fiscale dell'imposta sul territorio svizzero ed enumera gli elementi essenziali ai fini dell'imposizione (territorio svizzero, contribuente, controprestazione, prestazione). In assenza di uno di questi elementi non è data fattispecie soggetta all'imposta. Nella prassi occorre prestare pertanto grande attenzione alla presenza di una prestazione ai sensi dell'imposta sul valore aggiunto perché soltanto in questo caso il flusso finanziario può essere qualificato come controprestazione e quindi sottoposto all'imposta.

*Illustrazione 4*

### Campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto



La prestazione ai sensi dell'imposta sul valore aggiunto è l'oggetto fiscale e quindi la condizione imprescindibile della tassazione della controprestazione. Nonostante la presenza di un oggetto fiscale non è possibile riscuotere l'imposta in virtù di un'eccezione legale. L'imposta è dovuta con l'aliquota positiva applicabile e deve essere versata su tutte le altre prestazioni designate come imponibili. Se l'imposizione è effettuata con l'aliquota zero, nessuna imposta è dovuta su tale prestazione; si tratta di una prestazione esentata dall'imposta. Di conseguenza la prestazione esentata dall'imposta costituisce una sottocategoria di prestazioni imponibili. In

Svizzera non è possibile un adeguamento alla terminologia usuale in Germania, dove la prestazione imponibile funge da concetto generale per tutte le prestazioni ai sensi della legislazione in materia d'imposta sul valore aggiunto e dove si opera una suddivisione tra prestazioni assoggettate e prestazioni escluse dall'imposta, perché in francese una prestazione assoggettata è concettualmente impossibile. Il concetto di «assujetti» si riferisce al soggetto fiscale e non può essere utilizzato nel contesto dell'oggetto dell'imposta.

Il *capoverso 2* enumera a titolo esemplare i flussi finanziari che si situano in linea di massima all'esterno del campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e nei quali è assente il nesso economico interno con una prestazione ai sensi dell'imposta sul valore aggiunto. Se si tratta di sussidi e di donazioni, tali flussi finanziari comportano come in precedenza una riduzione dell'imposta precedente<sup>65</sup>.

Le *lettere a-c* enumerano i flussi finanziari che rientrano nella definizione di sussidi perché provengono dai poteri pubblici. Il concetto di sussidio è in linea di massima caratterizzato dal fatto che il destinatario del sussidio non fornisce al datore del sussidio alcuna prestazione ai sensi dell'imposta sul valore aggiunto e nell'interesse proprio di detto datore e che il sussidio, pure a causa dell'assenza di un nesso economico interno, non può essere integrato come controprestazione di terzi in uno scambio di prestazioni tra il destinatario del sussidio e il terzo. Sono per esempio considerati sussidi i sussidi federali accordati nell'ambito della promozione delle esportazioni o della piazza mediante convenzioni sulle prestazioni. Sono in linea di massima compresi nella lettera a e costituiscono casi speciali di sussidi i pagamenti di cui alle lettere b e c, provenienti dalle tasse sul turismo e versati agli enti turistici e i contributi provenienti dai fondi cantonali di approvvigionamento e di smaltimento versati alle aziende corrispondenti. È solo per motivi di certezza del diritto e di chiarezza che la menzione esplicita di questi pagamenti, così come nella legislazione in vigore, è mantenuta nel D-LIVA. Non sono invece più menzionati esplicitamente i contributi di sostegno alla ricerca scientifica e allo sviluppo perché, nel loro caso, come già attualmente occorre verificare singolarmente in funzione dei criteri generali se si tratta di non controprestazioni oppure di uno scambio di prestazioni. Si mantiene quindi essenzialmente la prassi attuale.

Le *lettere d-i* enumerano flussi finanziari che non rientrano nel concetto di sussidi perché non provengono, in una forma o nell'altra, da istituzioni dello Stato, bensì da privati. Anche nel caso di questi flussi finanziari manca in genere l'oggetto dell'imposta perché essi non sono fondati su una prestazione fornita a chi effettua il pagamento o su uno scambio di prestazioni tra il destinatario del pagamento e il terzo.

*Lettera e*: i conferimenti alle imprese devono essere intesi in senso lato. Rientrano, ad esempio, in questo ambito i contributi dei soci, ossia in particolare i conferimenti di capitale, gli aggi, i sussidi e i contributi a fondo perso, le rinunce ai crediti in relazione con mutui, le rinunce a interessi e le riduzioni di interessi sui mutui concessi, come pure la concessione di diritti di costruzione con interesse o a interesse ridotto, effettuati a favore della società dai soci che vi partecipano direttamente. Possono altresì rientrare in questo ambito i conferimenti alle ditte individuali e alle società di persone, nonché i contributi ad altre forme societarie. Già dalla definizione di prestazione discende che questi conferimenti non possono sottostare

<sup>65</sup> Cfr. il commento dell'art. 34 D-LIVA.

all'imposta sul valore aggiunto. Non ne fanno però parte i contributi di terzi che non partecipano all'impresa. In questo caso si tratta di donazioni o di sussidi.

*La lettera g* in correlazione con l'articolo 34 D-LIVA garantisce e *contrario* che i pagamenti di compensazione dei costi all'interno di un ramo settoriale non rientrino nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Questi pagamenti, che svolgono in particolare un ruolo nei settori dell'agricoltura e dell'economia elettrica, non perseguono l'agevolazione delle prestazioni corrispondenti nell'interesse preponderante del destinatario della prestazione, ma sono destinate a promuovere / ricompensare determinati offerenti nazionali. Questi pagamenti non presentano pertanto un nesso economico interno con una relazione di scambio di prestazioni tra il destinatario di una prestazione e un terzo, ragione per la quale, contrariamente al concetto dell'articolo 27 capoverso 2 lettera b LIVA, non costituiscono in linea di massima complementi imponibili di prezzo. Tali pagamenti di compensazione non determinano neppure una riduzione delle imposte precedenti del destinatario del pagamento. Non si tratta altresì in generale di flussi finanziari al di fuori del campo d'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e in particolare di pagamenti di compensazione dei costi nel caso della trasmissione di emolumenti anticipati di smaltimento che devono essere aggiunti al prezzo di vendita di determinati prodotti in virtù delle leggi in materia ambientale della Confederazione. L'oggetto fiscale sul quale poggiano questi flussi finanziari è la vendita dei diritti di smaltimento, ragione per la quale si tratta di una prestazione imponibile. Anche se gli emolumenti anticipati di smaltimento sono dovuti per legge, la vendita dei diritti di smaltimento non costituisce una prestazione della Confederazione, né essa viene fornita alla Confederazione come prestazione di smaltimento. Per impedire la tassa occulta non si può pertanto interrompere la catena di prestazione fondandosi sul principio della possibilità di trasferire dell'imposta e ipotizzando la fornitura della prestazione alla Confederazione.

*Le lettere h-k* corrispondono alla normativa e alla prassi legale in vigore, secondo le quali in assenza dell'oggetto dell'imposta i flussi finanziari corrispondenti non sono tassati né determinano una riduzione corrispondente della deduzione dell'imposta precedente presso il destinatario dei flussi finanziari.

*Lettera l:* le attività in virtù della sovranità non costituiscono prestazioni ai sensi dell'imposta sul valore aggiunto. Si tratta di attività non imprenditoriali che si situano in generale al di fuori del campo d'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ragione per la quale gli emolumenti, i contributi e gli altri pagamenti ricevuti in questo contesto non costituiscono una controprestazione ai sensi dell'imposta sul valore aggiunto. Ne consegue che le spese degli enti pubblici per la fornitura delle attività nell'ambito della sovranità non autorizzano a effettuare la deduzione dell'imposta precedente. Se la prestazioni ottenute dall'ente pubblico sono utilizzate sia per attività in relazione alla sovranità, sia per attività imponibili, la deduzione dell'imposta precedente va rettificata in funzione del *volume di utilizzazione* di queste prestazioni per le attività legate alla sovranità, in maniera analoga alla rettifica dell'imposta precedente in caso di uso privato. È determinante ai fini della fissazione del volume di attività derivanti dalla sovranità il loro finanziamento complessivo, comprese le risorse generali, e non soltanto gli eventuali emolumenti, contributi e pagamenti incassati a tale scopo.

## Art. 19 Insieme di prestazioni

Il *capoverso 1* conferma il principio secondo il quale prestazioni indipendenti le une dalle altre devono in linea di massima essere trattate singolarmente.

*Capoverso 2*: il contribuente può nondimeno trattare fiscalmente come unità le combinazioni di forniture e prestazioni di servizi di per sé indipendenti, se la combinazione di prestazioni è offerta a un prezzo globale e una delle prestazioni ammonta almeno al 70 per cento della controprestazione complessiva. Le prestazioni annesse seguono il destino fiscale della prestazione principale, ad esempio per quanto concerne l'aliquota applicabile, nel senso che si applica l'aliquota valida per la prestazione predominante, anche quando quest'ultima è esclusa dall'imposta. In questo caso, anche le prestazioni annesse sono considerate escluse dall'imposta. Questa normativa, che costituisce una semplificazione essenziale, estende a tutti i tipi di prestazioni le regole della combinazione di prestazioni introdotte dall'AFC nelle sue modifiche di prassi valide a partire dal 1° luglio 2005. Tale misura comporta tuttavia una diminuzione degli introiti fiscali di qualche milione di franchi perché il substrato fiscale viene assottigliato.

Il *capoverso 3* riprende l'articolo 36 capoverso 4 LIVA in una formulazione linguisticamente migliore. Nel senso di un'estensione del suo tenore attuale, nel caso di queste prestazioni complessive non si disciplinano soltanto gli effetti giuridici a livello dell'aliquota applicabile; anche il trattamento fiscale deve in genere corrispondere al carattere della prestazione complessiva: in altri termini il trattamento fiscale concerne non soltanto l'entità dell'aliquota, ma anche l'eventuale obbligo fiscale o esenzione della prestazione.

Il *capoverso 4* corrisponde all'articolo 36 capoverso 4 ultimo periodo e capoverso 5 LIVA. Anche in questo caso la nuova normativa è concepita in maniera più generale e non si limita alla sola questione dell'aliquota d'imposta applicabile.

## Art. 20 Attribuzione di prestazioni

La rappresentanza in materia d'imposta sul valore aggiunto è oggetto di un disciplinamento interamente nuovo. Per esprimere chiaramente che non si tratta nella fattispecie della rappresentanza di diritto civile bensì della questione, rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, della persona alla quale deve essere attribuita la prestazione, la rubrica dell'articolo è stata ribattezzata rispetto alla procedura di consultazione. Il criterio decisivo nel quadro della rappresentanza deve essere sempre la modalità dell'operare verso l'esterno: in ambito di IVA è data rappresentanza soltanto se il rappresentante agisce verso l'esterno in qualità di fornitore della prestazione. La nuova regolamentazione presuppone che la designazione del rappresentato non deve più costituire un obbligo per il partner commerciale, come contemplato dall'attuale diritto, ma che la regolamentazione in vigore per le vendite all'asta (nel cui ambito la menzione del rappresentato non è obbligatoria) può essere generalizzata<sup>66</sup>. L'AFC può effettuare i necessari controlli non soltanto in caso di dichiarazione esplicita del rapporto di rappresentanza, ma anche in caso di comunicazione conclusiva di un simile rapporto (senza identificazione del rappresentato). Essa può

<sup>66</sup> Nel contesto del disciplinamento dell'asta, l'IVA non può essere attualmente trasferita apertamente all'acquirente (di modo che egli non può dedurre l'imposta precedente, sempre che ne sia autorizzato). Il venditore contribuente che si fa rappresentare dal banditore deve dichiarare il ricavo della vendita, tranne nel caso in cui si tratti di un'esportazione.

in particolare sempre pretendere dal rappresentante che identifichi il rappresentato mediante un contratto concluso con lo stesso o fornendo giustificativi dei conteggi relativi all'affare realizzato. L'AFC non è quindi necessariamente vincolata all'identificazione del rappresentato da parte del rappresentante che esegue una prestazione a terzi.

Il *capoverso 1* stabilisce il seguente principio: la prestazione è attribuita al fornitore della prestazione se questi agisce sotto il proprio nome nei confronti del destinatario. Questo principio vale anche quando esso agisce per conto di un terzo (rappresentanza indiretta). Il rapporto di commissione, ancora esplicitamente regolamentato nella legge vigente, non è più ripreso poiché si tratta di un tipico caso di rappresentanza indiretta.

*Capoverso 2*: la nuova formulazione si fonda sull'articolo 32 CO. Come la regolamentazione attuale in materia di vendite all'asta dell'articolo 11 capoverso 4 LIVA, la regolamentazione proposta consente al rappresentante (rappresentante diretto o cosiddetto rappresentante trasparente) di non comunicare al destinatario della prestazione il nome del rappresentato. La condizione per l'applicazione di questa regolamentazione è che il rappresentante precisi in modo inequivocabile al destinatario della prestazione che egli agisce in nome e per conto di terzi e non sostiene i costi e i benefici relativi all'affare, bensì li conteggia con il terzo. Nei confronti dell'AFC, il rappresentante deve poter identificare chiaramente il rappresentato. Ciò implica ch'egli possa comunicare i dati richiesti all'articolo 27 D-LIVA anche per l'allestimento della fattura. Egli deve perciò menzionare il nome e il luogo del rappresentato (fornitore della prestazione) così come appaiono nella transazione commerciale.

Il *capoverso 3* riprende il contenuto normativo dell'articolo 11 capoverso 3 LIVA. Per motivi di certezza del diritto e chiarezza è definito esplicitamente come fornitura anche il trasferimento del bene oggetto della commissione fra il committente e il commissionario e inversamente nel caso della commissione di acquisto, perché in caso contrario ci si potrebbe fondare anche su una mera fornitura tra il committente e l'acquirente e inversamente nel caso della commissione di acquisto.

#### *Art. 21*                      Prestazioni escluse dall'imposta

Le prestazioni enumerate nel presente articolo non sono assoggettate all'imposta. Esse costituiscono invero prestazioni ai sensi dell'imposta sul valore aggiunto, ossia rientrano in linea di massima nel campo di applicazione dell'IVA, ma non sono tassate per motivi tecnici di calcolo o di politica sociale o di formazione (*cpv. 1*). La soluzione svizzera si attiene alla Direttiva europea sul sistema d'imposta sul valore aggiunto e ne riprende addirittura alcune disposizioni. Nel quadro della legislazione in vigore, le numerose eccezioni hanno suscitato grandi problemi di delimitazione. È molto difficile tracciare una linea di separazione tra prestazioni che sono imponibili e prestazioni che sono escluse dall'imposta in virtù del presente articolo. Nel quadro dell'avamprogetto di legge posto in consultazione si è quindi tentato, per il tramite di una formulazione più precisa e concisa, di rendere le disposizioni più immediate e facilmente comprensibili. Questo modo di procedere è stato però accolto in malo modo. Il Consiglio federale rinuncia pertanto a una nuova formulazione e riprende in linea di massima integralmente l'attuale articolo 18 LIVA. Ciò significa anche che numerosi ampliamenti delle eccezioni richiesti nella procedura di consultazione non sono proposti in questa sede. Una soluzione dei problemi di delimitazione è possi-

bile soltanto mediante uno smantellamento conseguente delle eccezioni all'imposta come quello proposto dal Consiglio federale nella parte B del messaggio.

*Capoverso 2 numero 1:* rientrano nei servizi riservati previsti dalla legge sulle poste (LPO)<sup>67</sup> le prestazioni di servizio universale offerte unicamente dalla Posta e che la Posta è tenuta a eseguire. In conformità dell'articolo 3 di questa legge in combinato disposto con l'articolo 2 dell'ordinanza sulle poste<sup>68</sup>, i servizi riservati comprendono il trasporto degli invii della posta-lettere indirizzati del traffico nazionale e degli invii provenienti dall'estero di peso non eccedente 100 grammi.

*Capoverso 2 numero 19:* l'eccezione a favore della custodia di depositi lombard da parte della Banca nazionale svizzera è stata stralciata perché irrilevante dal profilo pratico.

Il *capoverso 2 numero 24* si riferisce, nel disegno di legge, esclusivamente a beni mobili usati. I beni immobili non rientrano più in questo numero. Viene così esplicitamente ancorata nella legge la modifica di prassi<sup>69</sup>, introdotta il 1° gennaio 2008 dall'AFC, secondo la quale in caso di vendita di un immobile l'opzione è possibile se l'immobile era finora utilizzato esclusivamente per scopi esclusi dall'imposta. Pertanto tutte le vendite di immobili senza opzione sono attribuibili in tutti i casi al numero 20. Non sussiste quindi il rischio che una vendita di immobili venga tassata senza opzione, ciò che non si verificherebbe per i beni mobili senza la disposizione del numero 24.

*Capoverso 2 numero 26:* per motivi di omogeneità e chiarezza, l'eccezione a favore dei produttori naturali deve essere convertita dall'attuale eccezione soggettiva in eccezione oggettiva. Invece di escludere dall'obbligo fiscale i produttori naturali sono escluse dall'imposta le prestazioni. Dal profilo materiale non intervengono cambiamenti rispetto all'attuale norma dell'articolo 25 capoverso 1 lettera b LIVA.

*Capoverso 2 numero 27:* d'ora in poi anche l'eccezione a favore delle prestazioni di comunicazione disciplinata dall'articolo 33a LIVA dovrà essere disciplinata correttamente in sede di sistematica. I contributi percepiti da organizzazioni di utilità pubblica sono esclusi dall'imposta se, nelle pubblicazioni di loro scelta, esse indicano una sola volta o a più riprese, in forma neutrale, il nome o la ditta del pagatore del contributo oppure utilizzano semplicemente il logotipo o la designazione originale. Rientrano in questa eccezione anche i contributi delle organizzazioni di utilità pubblica a destinatari che ne indicano il nome una sola volta o a più riprese. Se il nome dell'organizzazione contiene simultaneamente la ragione sociale di un'impresa, anche la pubblicazione di questo nome in forma neutrale oppure la semplice utilizzazione del logotipo o della designazione originale della ditta non costituiscono una controprestazione. Ciò vale anche nel caso in cui il contributo è fornito sotto forma di prestazione valutabile in denaro, ad esempio mediante doni in natura.

Il *capoverso 2 numero 28* garantisce che in caso di superamento dei limiti di cifra d'affari ai sensi dell'articolo 12 capoverso 3 D-LIVA le cifre d'affari interne dei singoli enti pubblici non soggiacciano all'imposta. Non si tratta di cifre d'affari all'interno del medesimo ente pubblico nel caso, ad esempio, di prestazioni tra due Comuni oppure di un Comune e un consorzio di Comuni, anche se queste corpora-

<sup>67</sup> Legge del 30 aprile 1997 sulle poste (LPO; RS 783.0).

<sup>68</sup> Ordinanza sulle poste del 26 novembre 2003 (OPO; RS 783.01).

<sup>69</sup> Cfr. opuscolo 2008 n. 16 per i rami settoriali Gestione immobiliare / Vendita e locazione di immobili, numero 4.12.1, pag. 29.

zioni fanno entrambe parte dell'ente pubblico superiore (p. es. Cantone). Già nel quadro della legge in vigore le prestazioni all'interno del medesimo ente pubblico erano tassate esclusivamente nei casi in cui prestazioni *analoghe* non erano fornite soltanto all'interno del proprio ente pubblico, ma in maniera *preponderante* a enti non pubblici. Conformemente alla nuova disposizione si rinuncia d'ora in poi al criterio della fornitura *preponderante* di prestazioni *analoghe* a enti non pubblici, ciò che costituisce una notevole semplificazione. In futuro sussiste comunque la possibilità di optare a favore della tassazione delle prestazioni alle unità del proprio ente pubblico, circostanza che in numerosi casi produce il medesimo risultato della normativa attuale<sup>70</sup>. Si verificano differenze rispetto alla normativa attuale laddove ai sensi dell'articolo 23 LIVA devono unicamente essere tassate le prestazioni che sono fornite anche agli enti non pubblici (criterio della prestazione analoga), ma tutte le altre prestazioni non soggiacciono all'imposta. In futuro, secondo la nuova regolamentazione, tutte le prestazioni di un'unità dovranno in linea di massima essere tassate in caso di superamento dei limiti di cifra d'affari, comprese quelle che sono fornite esclusivamente ad altri enti pubblici<sup>71</sup>.

Il *capoverso 2 numero 29* reca d'ora in poi l'eccezione a favore dell'esercizio della funzione di arbitrato, precedentemente disciplinata dell'articolo 23 LIVA. L'arbitrato è un rapporto giuridico di mero diritto privato tra persone private e non ha alcun riferimento con attività in relazione con la sovranità. D'ora in poi si potrà optare a favore dell'imponibilità dell'arbitrato, circostanza che impedisce la tassa occulta, perché nella loro stragrande maggioranza le prestazioni di arbitrato sono effettuate tra contribuenti. Nel caso dell'esercizio delle funzioni di arbitrato si tratta di prestazioni di consulenza giuridica destinate a comporre una litispendenza. Non si procede regolarmente a un dibattito principale seguito da arringhe; le sentenze, la motivazione e la notifica avvengono per scritto. Ne risulta che non si tratta di una prestazione di servizi fornita tipicamente in presenza del destinatario della prestazione (art. 8 cpv. 2 lett. a D-LIVA) ma che essa va abbinata e dichiarata nel luogo del destinatario (art. 8 cpv. 1 D-LIVA). Pertanto i tribunali arbitrali con sede in Svizzera non soggiacciono all'imposta sul valore aggiunto per le prestazioni a destinatari con sede all'estero perché le prestazioni sono considerate come fornite all'estero. L'opzione d'imposizione non comporta pertanto un onere fiscale supplementare per i tribunali arbitrali svizzeri.

<sup>70</sup> Esempio: la SE in quanto soggetto fiscale di un ente pubblico effettua forniture di corrente elettrica a enti non pubblici e a soggetti fiscali del proprio ente pubblico. D'ora in poi le prestazioni all'interno del medesimo ente pubblico sono escluse dall'imposta, circostanza che determina una riduzione corrispondente della deduzione dell'imposta precedente presso il servizio SE. Per evitare questa situazione il servizio SE opta a favore della tassazione delle forniture di corrente elettrica alle altre unità del proprio ente pubblico. Dal profilo del risultato ciò corrisponde alla situazione attuale, nel cui contesto le prestazioni devono parimenti essere tassate. Un'officina in quanto soggetto fiscale effettua lavori di sgombero della neve per il proprio Comune, per i Comuni circostanti e sporadicamente su strade private anche per enti non pubblici. Sono imponibili le prestazioni fornite ai privati e agli enti non pubblici. Come attualmente, all'interno del proprio ente pubblico non è dato l'obbligo fiscale. In futuro però si potrà optare a favore della tassazione volontaria di queste prestazioni.

<sup>71</sup> Esempio: un consorzio di Comuni fornisce ai Comuni aderenti diverse prestazioni. Secondo la legislazione in vigore soggiacciono all'imposta in caso di superamento dei limiti determinati di cifra d'affari soltanto le prestazioni che sono fornite a privati. Le altre prestazioni sono escluse dall'imposta. D'ora in poi in caso di superamento dei limiti determinanti soggiacciono all'imposta tutte le prestazioni del consorzio di Comuni, ad esempio anche quelle che sono fornite esclusivamente ai Comuni aderenti.

*I capoversi 3 e 4* stabiliscono che in merito alla questione dell'esclusione dall'imposta di una prestazione ai sensi del presente articolo ci si deve fondare sul contenuto della prestazione e non sul destinatario della stessa. Viene così ancorata nella legge una normativa di obbligatorietà generale che in virtù dell'articolo 4a OLIVA, entrato in vigore il 1° luglio 2006, era finora applicabile soltanto alle cifre d'affari della previdenza, dell'aiuto e della sicurezza sociali, nonché della cura dei fanciulli e dei giovani. La disposizione è destinata a impedire le distorsioni della concorrenza tra catene di creazione di valore di struttura diversa consecutive all'attuale «teoria delle operazioni preliminari». Dato però che talune eccezioni all'imposta del presente articolo non sono definite da criteri meramente oggettivi, bensì da criteri soggettivi vincolati alla persona del fornitore della prestazione, rispettivamente del destinatario della prestazione, il principio sancito dal capoverso 3 necessita di una precisazione. La validità illimitata del capoverso 3 comporterebbe la conseguenza che le prestazioni escluse a motivo delle caratteristiche del fornitore o del destinatario della prestazione sarebbero escluse dall'imposta anche quando sono ulteriormente gravate, ma i destinatari ulteriori non presentano più queste caratteristiche soggettive. A prescindere dal loro contenuto, simili prestazioni rimarrebbero un'eccezione all'imposta a tutti i livelli del computo ulteriore a terzi. Ciò costituirebbe una falla problematica della sistemica dell'IIVA. Per questa ragione il *capoverso 4* stabilisce che, a limitazione del capoverso 3, è data eccezione all'imposta a favore delle prestazioni tra due parti soltanto se la prestazione è esclusa dall'imposta sia a causa delle caratteristiche del fornitore della prestazione, sia a causa di quelle del suo destinatario. Questa limitazione si applica segnatamente alle prestazioni enumerate nel capoverso 2 numeri 6, 12, 24–26 e 28.

#### *Art. 22* Opzione per l'imposizione di prestazioni escluse dall'imposta

Il presente articolo disciplina il diritto di opzione per l'imposizione volontaria di prestazioni escluse dall'imposta in virtù dell'articolo 21 D-LIVA. In linea di massima è ammesso il diritto all'autorizzazione dell'imposizione volontaria. La condizione per avere diritto all'opzione è che il richiedente sia sottoposto all'obbligo fiscale soggettivo. Dato però che in genere chiunque esercita un'impresa è in genere assoggettato soggettivamente (cfr. art. 10 D-LIVA) e può senz'altro rinunciare all'obbligo fiscale in virtù dell'articolo 11 capoverso 1 D-LIVA, non vi sono modifiche rispetto alla situazione attuale. L'opzione non dipende dal destinatario della prestazione, in particolare dal fatto che egli sia o no contribuente oppure che abbia la sua sede o il suo domicilio in territorio svizzero o all'estero.

*Capoverso 2:* come già oggi, l'opzione è volontaria. Se però si esercita l'opzione devono essere tassate in linea di massima tutte le prestazioni conformemente a uno dei numeri dell'articolo 21 capoverso 2 D-LIVA a favore delle quali è stata esercitata l'opzione. Fanno eccezione i numeri 20 e 21, per i quali l'opzione è possibile per ogni singolo rapporto contrattuale. Il diritto di opzione è esteso nella misura in cui si può, ad esempio, optare a favore dell'imposizione delle prestazioni mediche anche quando esse non sono fornite a contribuenti.

*Capoverso 3:* l'opzione in caso di vendita o di locazione di immobili è stata ampliata; la possibilità di opzione dipende ora unicamente dal fatto che i destinatari non utilizzino gli immobili a fini privati. Per i non contribuenti all'imposta sul valore aggiunto come medici, scuole, ospedali, associazioni e simili diventa così possibile tassare volontariamente i redditi locativi o il prezzo di vendita. Come peraltro introdotto dalla modifica di prassi del 1° gennaio 2008, anche in futuro sarà possibile

optare a favore della vendita o della locazione di un immobile in precedenza adibito esclusivamente a scopi esclusi dall'imposta. Anche in questo caso la condizione è che il destinatario della prestazione non utilizzi l'immobile a scopi privati. Determinante è l'utilizzo e il godimento effettivo dell'immobile. L'opzione è possibile anche se l'immobile è utilizzato in parte a fini privati. In tal caso il destinatario deve procedere alla relativa riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Per contro, per evitare la tassa occultata, la deduzione dell'imposta precedente è ammessa in caso di opzione sui costi di demolizione, risanamento e allacciamento, perché nel contesto dell'opzione sono deducibili tutte le imposte precedenti (quindi anche su queste spese finora vincolate al valore del suolo).

*Capoverso 4:* come oggi l'imposizione volontaria delle operazioni di assicurazione, nonché delle cifre d'affari realizzate nell'ambito del traffico monetario e di capitali non è possibile perché in questi ambiti non esistono possibilità soddisfacenti per stabilire la base di calcolo dell'imposta (cfr. n. 6.2.4.4).

*Capoverso 5:* il contribuente ha diritto all'opzione. In considerazione dei chiari risultati della procedura di consultazione le condizioni dell'opzione sono state allentate: l'opzione per l'imposizione delle prestazioni escluse dall'imposta è possibile a posteriori a partire dall'inizio del periodo fiscale nel quale viene presentata la richiesta. Inoltre l'opzione deve essere mantenuta per almeno un anno, invece dei cinque anni attuali. Questo allentamento provocherà presumibilmente cambiamenti più frequenti e significa un maggiore onere per l'AFC e maggiori difficoltà di controllo. Esso corrisponde però a una necessità dei contribuenti. Chi esercita l'opzione può far valere nel quadro dello sgravio fiscale successivo imposte precedenti non deducibili, ma già pagate (art. 33 cpv. 1 D-LIVA). D'altro canto, in caso di fine dell'opzione la deduzione dell'imposta precedente deve, se del caso, essere rettificata nell'ambito del consumo proprio (art. 32 cpv. 1 D-LIVA), perché con la fine dell'opzione spariscono anche le condizioni della deduzione dell'imposta precedente. Queste rettifiche della deduzione dell'imposta precedente risultano dagli articoli precitati e non necessitano in questo contesto di una menzione esplicita nella legge. Si rinuncia pertanto alla ripresa dell'attuale articolo 26 capoverso 5 LIVA.

*Capoverso 6:* come già nel caso della rinuncia all'esenzione dall'obbligo fiscale volontario giusta l'articolo 11 D-LIVA, può essere opportuno chiedere garanzie alla persona che esercita l'opzione: come indicato qui sopra, in caso di fine dell'opzione occorre effettuare la rettifica della deduzione dell'imposta precedente. Se sono state versate imposte precedenti, l'AFC può nuovamente addebitarle e farle valere. Incassare le imposte può invece presentare gradi diversi di difficoltà. La prestazione di garanzie da parte del contribuente può offrire in questo caso la sicurezza necessaria.

#### *Art. 23*                      Prestazioni esenti dall'imposta

*Capoverso 1:* diversamente dalle prestazioni escluse dall'imposta di cui all'articolo 21 D-LIVA le prestazioni esenti sono imponibili. Su queste prestazioni non è però dovuta l'imposta sul valore aggiunto.

*Capoverso 2 numeri 1 e 2:* questi due numeri hanno subito un ampliamento rispetto alla situazione attuale. D'ora in poi, per evitare le doppie imposizioni tutti i beni, quindi in particolare anche tutti i mezzi di trasporto e non soltanto i veicoli su rotaia e gli aeroplani, nonché gli altri beni che sono dati in locazione o in noleggio all'estero, come ad esempio i macchinari di fabbricazione, sono esentati dall'imposta se sono utilizzati o sfruttati prevalentemente all'estero. Per questi genere di beni

utilizzati o sfruttati all'estero e successivamente reintrodotti in Svizzera, l'Amministrazione federale delle dogane prevede il regime speciale dell'ammissione temporanea. Spetta al fornitore della prestazione fornire la prova che l'oggetto è stato prevalentemente utilizzato o sfruttato all'estero. Anche in caso di tassazione secondo il regime doganale dell'ammissione temporanea l'esportazione e la reimportazione possono essere comprovate. Conformemente al principio dell'imposizione nel luogo di utilizzazione, questa esenzione dall'imposta limita territorialmente il campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. In caso di utilizzazione preponderante all'estero di un bene locato, la fornitura del bene locato non va tassata in Svizzera. Il fatto che questa fornitura sia tassata all'estero non deve essere determinante nel contesto della limitazione territoriale.

*Numero 3:* le esenzioni dall'imposta in caso di fornitura di beni all'estero sono specificate nei numeri 1 e 2. Per considerazioni di sistematica, il presente numero 3 disciplina unicamente la fornitura di beni che si trovano palesemente sotto vigilanza doganale in territorio svizzero. È il caso nei regimi doganali seguenti: regime di transito secondo l'articolo 49 LD, regime di deposito doganale secondo l'articolo 50 segg. LD, regime di ammissione temporanea secondo l'articolo 58 LD, regime del perfezionamento attivo secondo l'articolo 59 LD e immagazzinamento in un punto franco secondo l'articolo 62 segg. LD.

Il *numero 4* corrisponde all'articolo 19 capoverso 2 numero 4 ed è stato modificato linguisticamente.

*Numeri 5 e 6:* i beni possono essere dichiarati sia al confine sia in territorio svizzero in vista del dazio d'importazione o d'esportazione. Sul territorio svizzero ciò è possibile in un deposito franco doganale o in deposito doganale aperto, presso un destinatario autorizzato o uno spedizioniere autorizzato o in un ufficio doganale sul territorio svizzero. Secondo il vigente diritto, il trasporto e la spedizione di beni così come le prestazioni ad essi connesse soggiacciono o all'imposta sull'importazione o all'imposta sul territorio svizzero. In questo contesto occorre trovare una soluzione più semplice e praticabile. Per una maggiore comprensione, l'esenzione dall'imposta è disciplinata distintamente in numeri separati per l'importazione e per l'esportazione:

- *Importazione:* Il trasporto o la spedizione di beni fino al luogo di destinazione e le prestazioni ad essi connesse (attività accessorie delle imprese di trasporto e sdoganamento all'importazione) soggiacciono all'imposta sull'importazione. Il luogo di destinazione è il luogo in cui il bene deve essere trasportato al momento della nascita del credito fiscale ai sensi dell'articolo 55 D-LIVA. Il credito fiscale nasce al momento in cui l'ufficio doganale accetta la dichiarazione alla dogana. Non è determinante se la dichiarazione avviene alla frontiera o in territorio svizzero. Ciò risulta dall'articolo 47 capoverso 3 LD. Ne consegue che un cambiamento della procedura doganale, ciò che si verifica regolarmente quando i beni sono dichiarati a un ufficio doganale situato in territorio svizzero o presso un destinatario autorizzato, determina un nuovo calcolo e quindi un nuovo credito fiscale. Poiché, in caso di importazione, non insorge sempre un credito d'imposta (p. es. nel caso di importazioni esenti da imposta), anche in questi casi il momento determinante deve essere fissato nella legge nell'interesse di un disciplinamento uniforme (p. es. accettazione della dichiarazione invece della nascita del credito fiscale). In questa ipotesi si devono applicare i medesimi principi ai sensi della legislazione doganale che sono applicati in caso di nascita del

credito fiscale. È la ragione per la quale la legge dichiara applicabile per analogia l'articolo 69 LD.

- *Esportazione*: In caso di trasporto di beni in libera pratica secondo il diritto doganale, e quindi situati in territorio svizzero, con successiva dichiarazione a un regime doganale (p. es. regime di esportazione, di ammissione temporanea all'estero, del perfezionamento passivo), i costi di trasporto e di invio e delle prestazioni ad essi connesse (prestazioni accessorie delle imprese di trasporto e tassazione dell'esportazione) sono esenti da imposta sul territorio svizzero. Poco importa che la dichiarazione all'esportazione sia effettuata alla frontiera o in territorio svizzero. A questo riguardo occorre menzionare che, dal territorio svizzero (deposito franco doganale, deposito doganale aperto, spedizioniere autorizzato o ufficio doganale in territorio svizzero) alla frontiera, i beni sono tassati conformemente al regime di transito. Nel caso di questo regime, i beni sottostanno alla vigilanza doganale, ragione per la quale il trasporto è esente dall'imposta in territorio svizzero in conformità dell'articolo 23 capoverso 2 numero 7 D-LIVA.

*Numero 7*: la nuova disposizione definisce i depositi franchi doganali come territorio svizzero. Per esentare dall'imposta le attività accessorie ivi fornite da ditte di trasporto (p. es. deposito e stoccaggio), la legge deve introdurre una disposizione corrispondente. I beni posti sotto vigilanza doganale possono parimenti essere trasportati dal primo luogo di destinazione in territorio svizzero a un altro luogo in territorio svizzero prima di essere riesportati o immessi in libera pratica secondo il diritto doganale. Anche per il trasporto o l'invio, comprese le prestazioni accessorie, va prevista un'esenzione dall'imposta in Svizzera. I beni sono posti sotto vigilanza doganale nei seguenti casi: regime di transito secondo l'articolo 49 LD, regime di deposito doganale secondo l'articolo 50 e seguenti LD, regime di ammissione temporanea secondo l'articolo 58 LD, regime del perfezionamento attivo nel significato dell'articolo 59 LD e deposito franco doganale secondo l'articolo 62 e seguenti LD.

*Numero 8*: i noleggi e le locazioni sono considerati forniture in conformità dell'articolo 3 lettera d D-LIVA. Queste nozioni possono pertanto essere traslasciate in questo contesto. In un intento di maggiore chiarezza redazionale, la trasformazione, la riparazione e la manutenzione sono separate dalle altre forniture, sebbene anche queste prestazioni siano definite come forniture. Ciò è indispensabile perché attualmente non risulta dall'articolo 19 capoverso 2 numero 7 LIVA che le imprese di trasporto aereo debbano essere i destinatari delle forniture, rispettivamente che la trasformazione, la riparazione, ecc. devono essere fornite ad aeromobili che imprese di navigazione aerea hanno acquistato nel quadro di una fornitura. L'indicazione che gli aeromobili devono essere utilizzati dalle imprese di navigazione aerea definite in questo articolo può pertanto essere intesa nel senso che essi devono «unicamente» essere utilizzati dalle imprese e che il destinatario della fornitura potrebbe essere stato un terzo. Questo malinteso assume importanza soprattutto per quanto concerne l'aircraft management e deve essere eliminato grazie a una migliore formulazione.

Il *numero 10* è stato esteso agli organizzatori di manifestazioni che, secondo la nuova prassi dell'AFC, sono parimenti esenti dall'imposta allorquando sono svolte all'estero.

Il *capoverso 3* definisce il criterio dell'esportazione diretta. Il bene non deve essere stato utilizzato su territorio svizzero e deve essere esportato direttamente all'estero oppure deve essere immagazzinato in un deposito franco doganale o immesso in un

regime di deposito doganale (art. 53 cpv. 2 LD). L'adempimento di questi criteri è la condizione affinché le forniture di cui al capoverso 2 numero 1 possano essere esentate dall'imposta. Il *capoverso 3* consente in particolare di esentare dall'imposta i beni che un fornitore svizzero contribuente vende al suo acquirente estero soltanto se quest'ultimo esporta i beni senza previa utilizzazione. Questo capoverso è sovente all'origine di situazioni insoddisfacenti nel quadro della legge attualmente in vigore. Ciò si verifica soprattutto nel caso di un cliente non contribuente (B) che consegna ad un fornitore contribuente (A) il bene acquistato presso un terzo (C) nel quadro di un contratto di fornitura; secondo il testo dell'attuale articolo 19 capoverso 4 LIVA il fornitore contribuente (A) non può più trattare in esenzione la sua fornitura (= cosiddette operazioni a catena con presa a carico della fornitura). Questa limitazione può pregiudicare il principio del Paese di destinazione. La merce è indubbiamente esportata, ma al fornitore contribuente (A) è negata l'esenzione fiscale. È nondimeno possibile evitare una violazione del principio del Paese di destinazione se l'intermediario (B) è iscritto come contribuente nel registro dei contribuenti IVA. In questo caso, il primo livello di cifra d'affari (fornitura di A a B) rimane senz'altro gravato dall'imposta, ma sarebbe possibile l'esenzione dall'imposta al secondo livello (fornitura di B a C). La nuova formulazione del capoverso 3 è mirata a evitare la violazione del principio del Paese di destinazione, ammettendo l'esportazione diretta per tutti i partecipanti all'operazione di esportazione del bene. Questa soluzione è una notevole semplificazione per tutti gli interessati ed evita un possibile motivo per l'insorgere della tassa occulta. La definizione di esportazione diretta si applica unicamente al capoverso 2 numero 1 perché nel caso del numero 2 l'utilizzazione del bene concesso in uso può già essere data sul territorio svizzero, se si può comprovare che l'utilizzazione preponderante avviene all'estero. È, ad esempio, il caso se qualcuno passa la frontiera con un'automobile a nolo svizzera per utilizzarla in maniera preponderante all'estero.

Secondo il *capoverso 4* il Consiglio federale può d'ora in poi esentare dall'imposta il traffico transfrontaliero di autobus. Non è possibile un'esenzione più ampia. Le prestazioni di trasporto nella navigazione lacustre transfrontaliera non sono ad esempio citate. Nel caso della navigazione transfrontaliera la parte nazionale di percorso, diversamente dalla parte di percorso all'estero, soggiace come in precedenza all'IVA svizzera. In considerazione dell'importanza ridotta di questo traffico e delle regolamentazioni esistenti nei trattati internazionali con gli Stati limitrofi questa limitazione è sostenibile. Non sono inoltre esenti dall'IVA le ulteriori prestazioni transfrontaliere con mezzi di trasporto, come ad esempio quelle eseguite dai taxi. La presente modifica di legge provoca una minore entrata compresa tra 1–2 milioni di franchi.

Il *capoverso 5* contiene una delega al DFF per l'emanazione di disposizioni concernenti le esportazioni nel traffico viaggiatori; tale delega è attualmente recepita dall'articolo 90 capoverso 3 lettera a LIVA.

### **Capitolo 3: Calcolo dell'imposta e aliquota d'imposta**

#### *Art. 24* Base di calcolo

Solo quando è nota l'entità della controprestazione, quest'ultima può essere moltiplicata per l'aliquota d'imposta applicabile ed è quindi possibile calcolare l'importo

d'imposta da versare. Il presente articolo disciplina pertanto tutto ciò che concerne la controprestazione.

Il *capoverso 1*, come già l'attuale articolo 33 LIVA, stabilisce il principio secondo il quale l'imposta deve essere calcolata sulla controprestazione e precisa che è determinante la controprestazione effettivamente versata. Da ciò risulta chiaramente che l'IVA non intende tassare alcune entrate «fittizia» sempre che la legge non lo preveda espressamente. È pure evidente che il contribuente deve rettificare la propria imposta se la controprestazione effettivamente versata non corrisponde alla controprestazione convenuta o se, in una fase successiva, la controprestazione già pagata è ad esempio adeguata a causa di una riduzione del prezzo.

Il *capoverso 2* corrisponde dal profilo del contenuto all'ultimo periodo dell'articolo 33 capoverso 2 LIVA, fermo restando che il concetto di persona prossima è ora nuovamente definito dall'articolo 3 lettera h. Nella fattispecie si tassa una controprestazione «fittizia», circostanza che costituisce un'eccezione al principio. Di conseguenza, l'applicazione della disposizione deve essere limitata alle relazioni con le persone prossime. Nel caso di prestazioni a persone prossime, si finge il pagamento effettivo della controprestazione con una distribuzione immediata. La prestazione a una persona prossima deve essere delimitata rispetto al consumo proprio, ossia al prelievo dall'impresa. Tale delimitazione è rilevante nella misura in cui il consumo proprio determina una rettifica della deduzione dell'imposta precedente già effettuata, mentre in caso di supposizione di una prestazione a una persona prossima ci si fonda su un confronto di mercato. Una prestazione presuppone che due soggetti giuridici siano coinvolti, ciò che non è il caso per quanto riguarda l'imprenditore individuale, che acquisisce per scopi privati una prestazione dall'impresa. Nel caso della fattispecie senza flusso di controprestazione, si possono verificare nella prassi problemi di delimitazione. Si deve allora tener presente il carattere d'imposta sul consumo dell'imposta sul valore aggiunto. Solo quando il destinatario della prestazione potrà compensarla con una «perdita di valore» sui suoi diritti di partecipazione si potrà supporre uno scambio fittizio di prestazioni. Ciò si verifica in particolare nel caso di regali occasionali agli azionisti.

Non rientra nel campo di applicazione di questa disposizione la concessione di vantaggi al personale (a condizione che i collaboratori non adempiano le esigenze di cui all'art. 3 lett. h). Nella fattispecie occorre ulteriormente distinguere se si tratta di un salario in natura, che determina l'applicazione del *capoverso 3* del presente articolo, o di una donazione che va conteggiata come consumo proprio conformemente all'articolo 32 capoverso 2 lettera c D-LIVA oppure ancora se si è in presenza di una spesa effettuata nell'interesse dell'impresa, che non comporta conseguenze fiscali. Nel caso di queste questioni di delimitazione si persegue per quanto possibile una coordinazione con le imposte dirette.

I *capoversi 3–5* corrispondono all'attuale articolo 33 capoverso 4 LIVA.

Il *capoverso 6* riprende l'idea dell'articolo 33 capoverso 6 LIVA. La nuova legge stabilisce esplicitamente nell'articolo 18 capoverso 2 D-LIVA che determinati flussi finanziari non valgono come controprestazioni (cosiddette non controprestazioni). La *lettera a* impedisce di calcolare l'IVA su un'imposta. La *lettera b* serve a chiarire che le cosiddette partite di giro non costituiscono una parte della controprestazione, a condizione che le spese siano state effettuate in nome e per conto del destinatario della prestazione. La *lettera c* è necessaria perché il suolo non costituisce un bene utilizzabile e perché senza questa normativa si verificherebbero imposizioni multi-

ple. Sempre secondo la nuova legge il disciplinamento non ha alcun influsso sulla deduzione dell'imposta precedente: finché il terreno è utilizzato a scopi imprenditoriali la deduzione dell'imposta precedente sui lavori di allacciamento ecc. è nondimeno ammessa. La *lettera d* prescrive ulteriormente l'applicazione dell'attuale disposizione dell'articolo 33 capoverso 6 lettera d LIVA.

#### *Art. 25* Imposizione dei margini

Il presente articolo corrisponde all'articolo 35 LIVA. Uno dei criteri per poter applicare in sostanza l'imposizione dei margini è che il contribuente non abbia effettuato alcuna deduzione dell'imposta precedente all'atto dell'acquisto del bene da rivendere successivamente con imposizione dei margini. Diversamente dalla legislazione tuttora in vigore, questa disposizione non distingue più se l'imposta precedente non poteva essere dedotta o non è stata fatta valere (volontariamente). È determinate il fatto che nessuna deduzione dell'imposta precedente sia stata effettuata dal prezzo d'acquisto.

In un intento di chiarezza, la presente disposizione stabilisce inoltre le modalità di applicazione dell'imposizione sui margini in caso di importazione. Se, in caso di importazione di un bene, l'imposta è calcolata sui margini, essa risulta dalla differenza tra il prezzo di vendita e l'importo tassato dall'AFD (controprestazione sul primo luogo di destinazione, aumentata di eventuali dazi doganali).

#### *Art. 26* Aliquote d'imposta

Le tre aliquote di imposta e il catalogo delle prestazioni imponibili con l'aliquota ridotta sono immutati rispetto alla legislazione attuale. Il *capoverso 1* enumera dapprima, nell'ordine sistematico corretto, l'aliquota normale, il *capoverso 2* l'aliquota ridotta e il *capoverso 4* l'aliquota speciale sulle prestazioni del settore alberghiero. Per evitare difficoltà di delimitazione non si parla più d'ora in poi di cibi e di bevande, bensì di derrate alimentari e additivi secondo la legge federale del 9 ottobre 1992<sup>72</sup> sulle derrate alimentari e gli oggetti d'uso, perché da tale legge va desunto tutto ciò che rientra in questi concetti. La vendita di derrate alimentari nel quadro delle prestazioni di ristorazione è considerata come oggi prestazione di ristorazione imponibile con l'aliquota normale. In un intento di chiarificazione il *capoverso 3* stabilisce che d'ora in poi anche le derrate alimentari (eccettuate le bevande alcoliche) vendute nei distributori automatici sono in generale imponibili con l'aliquota ridotta. Possono essere in tal modo risolti i complessi problemi di delimitazione che l'AFD deve affrontare da anni. Il criterio determinante è la prestazione di servizi. A parte la vendita automatizzata, nei distributori automatici non sono di regola effettuate altre prestazioni, come servizi, consulenza, ecc. La regola secondo la quale la fornitura di derrate alimentari sul luogo di consumo, senza prestazioni di servizi supplementari, non costituisce una prestazione di ristorazione è dettata da considerazioni di neutralità concorrenziale. Questa regola evita differenze di trattamento fra i diversi contribuenti che forniscono derrate alimentari.

Le diverse aliquote di imposta esigono attualmente una concezione complicata di questo articolo. La delimitazione tra prestazioni imponibili con l'aliquota normale e prestazioni imponibili con l'aliquota ridotta è in parte difficilmente praticabile o non lo è affatto. Un'aliquota unica come quella prevista nella parte B del messaggio

<sup>72</sup> RS 817.0

risolve questi problemi applicando la medesima aliquota di imposta a tutte le prestazioni. I problemi di delimitazione, a volte notevoli, possono in tal modo essere risolti in modo duraturo e semplice.

La delega attualmente definita all'articolo 90 capoverso 2 lettera c LIVA è stata trasferita al *capoverso 5*.

## Capitolo 4: Emissione della fattura e dichiarazione fiscale

### Art. 27 Fattura

A prescindere dalla definizione del capoverso 1, la natura di questa disposizione è prevalentemente di diritto civile, come del resto chiarito dal capoverso 5. Essa istituisce il diritto del destinatario della prestazione di ricevere dalla controparte un giustificativo utile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per migliorare il proprio statuto di prova (segnatamente per quanto concerne la deduzione dell'imposta precedente). Diversamente dalla legislazione in vigore, la prova dell'ottenimento di una prestazione gravata dall'imposta precedente non deve però essere fornita imperativamente da una fattura che contenga tutti gli elementi enumerati nel capoverso 2.

Il *capoverso 1* definisce la fattura. Questa definizione è necessaria perché in diverse disposizioni della presente legge (p. es. l'art. 28 cpv. 2 D-LIVA) alla fattura sono vincolate ripercussioni giuridiche. Affinché una fattura possa avere ripercussioni giuridiche essa deve aver lasciato l'impresa. I giustificativi interni non costituiscono pertanto fatture, né tantomeno i contratti e le offerte, perché per il loro tramite non viene effettuato alcun conteggio della prestazione. La norma dell'attuale articolo 37 capoverso 3 LIVA, in virtù della quale le note di credito e gli altri documenti sono equiparati alle fatture, non deve più essere esplicitamente menzionata. La definizione di fatture receipta dal capoverso 1 comprende chiaramente anche le note di credito perché anch'esse costituiscono documenti sulle modalità di conteggio di una prestazione nei confronti di un terzo. Poco importa la designazione utilizzata nelle relazioni commerciali.

Il *capoverso 2* corrisponde dal profilo materiale all'attuale articolo 37 capoverso 1 LIVA. Esso è migliorato nella presentazione e modificato dal profilo linguistico, nel senso che d'ora in poi sarà utilizzato solo il termine destinatario della prestazione e non più destinatario contribuente della prestazione. Anche il destinatario di una prestazione che, al momento della ricezione della prestazione, non è contribuente, può successivamente diventare contribuente e necessitare quindi dei corrispondenti documenti, per comprovare ad esempio il suo diritto allo sgravio fiscale successivo (cfr. art. 33 D-LIVA). Sono state integrate le agevolazioni della prassi introdotte nel frattempo dall'AFC<sup>73</sup>.

Il *capoverso 3* istituisce una base legale per un'agevolazione della prassi che l'AFC accorda fin dall'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto. Questa disposizione è necessaria perché limita la pretesa di diritto civile all'allestimento del giustificativo.

Il *capoverso 4* è nuovo. Esso intende chiarire come deve essere effettuata la rettifica di una fattura; questo punto non è chiaramente specificato dalla legislazione attuale.

<sup>73</sup> Cfr. comunicazione della prassi dell'AFC, del 1° gennaio 2005, n. 2.1.

La nuova normativa va ben oltre la prassi<sup>74</sup>. Se la fattura crea una fattispecie che determina l'imposta (cfr. art. 28 cpv. 2 D-LIVA), questa fattura deve poter essere revocata. È determinante il fatto che il documento di rettifica pervenga effettivamente al destinatario del documento originale. Il destinatario contribuente dovrà poi effettuare una rettifica corrispondente della deduzione dell'imposta precedente.

*Art. 28* Dichiarazione fiscale inesatta o non rettificata

*Il capoverso 1* corrisponde all'attuale articolo 37 capoverso 4 LIVA con adeguamenti redazionali.

*Il capoverso 2* è nuovo. Esso corrisponde in particolare anche alla necessità per i contribuenti di disciplinare esplicitamente nella legge le ripercussioni di una dichiarazione inesatta. La norma ribadisce anzitutto il principio stabilito dal Tribunale federale secondo cui l'imposta fatturata è dovuta (*impôt facturé = impôt dû*; DTF 131 II 185 con ulteriori rinvii). Questo principio è importante per garantire che la Confederazione non subisca perdite d'imposta, ad esempio quando il destinatario contribuente di una prestazione deduce l'imposta precedente in base a un giustificativo senza che la corrispondente IVA sia stata riversata all'AFC, perché chi allestisce il giustificativo non è, ad esempio, contribuente. Il capoverso 2 disciplina, da un canto, il caso di chi fattura un'imposta senza essere autorizzato e si rende in tal modo responsabile delle conseguenze giuridiche del divieto sancito dal capoverso 1. Questa ripercussione giuridica interviene a prescindere dall'obbligo fiscale di ogni persona che dichiara l'IVA senza autorizzazione. In questo senso chiunque, quindi non soltanto il contribuente, può essere tenuto a versare l'IVA in virtù di questo capoverso 2. In questo caso è dovuta in linea di massima l'imposta dichiarata. La legge prevede nondimeno una possibilità di sgravio nel senso che istituisce esplicitamente il diritto di rettificare, anche a posteriori, una fattura inesatta. Interviene inoltre un'eccezione al principio dell'imposta dovuta, quando chi emette la fattura fornisce la prova che la Confederazione non ha subito una perdita di imposte consecutiva alla fattura inesatta, segnatamente se fornisce la prova che il destinatario della fattura non ha effettuato alcuna deduzione dell'imposta precedente sulla base del giustificativo inesatto. Il capoverso 2 disciplina d'altro canto il caso del contribuente che applica un'aliquota d'imposta troppo alta. Come contribuente, egli è in linea di massima legittimato a dichiarare l'imposta. L'aliquota d'imposta fatturata non corrisponde tuttavia a quella fissata nell'articolo 26 D-LIVA, sia perché la prestazione imponibile con l'aliquota ridotta è stata fatturata con l'aliquota normale, sia perché è fatturata con un'aliquota inventata oppure è dichiarata l'IVA su una prestazione non imponibile. Le conseguenze giuridiche sono identiche a quelle di una dichiarazione non autorizzata dell'imposta. L'ipotesi che venga dichiarata un'aliquota d'imposta troppo bassa non deve essere esplicitamente disciplinata nella legge perché l'aliquota applicabile ai sensi dell'articolo 26 D-LIVA è comunque dovuta per legge.

*Il capoverso 3* disciplina il caso dell'accredito. Le ripercussioni fiscali che vi sono descritte non concernono chi emette l'accredito, bensì il suo destinatario.

<sup>74</sup> Cfr. comunicazione della prassi dell'AFC, del 30 gennaio 2004.

## Capitolo 5: Deduzione dell'imposta precedente

### Art. 29 Principio

La deduzione dell'imposta precedente è la caratteristica centrale dell'imposta onni-fase al netto. La neutralità concorrenziale in quanto principio massimo d'imposizione, protetto dall'economicità della riscossione, può essere realizzato soltanto mediante la deduzione dell'imposta precedente. L'autorizzazione di dedurre l'imposta precedente conformemente alla legislazione e alla prassi in vigore è troppo restrittiva alla luce di questo principio. Il disegno di legge segue pertanto il principio secondo il quale tutte le imposte precedenti addossate nel quadro dell'attività imprenditoriale possono in linea di massima essere dedotte. Questo principio deve inoltre chiarire il problema, ancora oggi controverso, di sapere in quale misura sono deducibili le imposte precedenti, che non possono essere collocate in maniera univoca sotto una cifra d'affari specifica dell'impresa, ma che sono chiaramente realizzate nell'ambito dell'attività imprenditoriale generale del contribuente interessato. Con la nuova formula, il diritto alla deduzione dell'imposta precedente per queste imposte precedenti è accordato solamente se le altre condizioni sono adempite. Questo permette di fissare nella legge la pratica in vigore in seno all'AFC<sup>75</sup> nel campo dell'imposta precedente sui dividendi e sulle entrate provenienti dalla vendita di partecipazione delle società di holding. Per limitare tale diritto è necessaria una base legale in una legge formale (art. 30 e art. 34 D-LIVA). Anche le esigenze formali in ambito di fatture e di giustificativi costituiscono una limitazione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente. In merito il disegno di legge rinuncia anche qui a prescrizioni formali imperative. Ciò non muta il principio giuridico delle prove, secondo il quale il contribuente deve provare i fatti che ritiene diminuiscano l'imposta. In linea di massima, non è autorizzata la deduzione dell'imposta precedente per spese che sono in relazione con l'attività imprenditoriale, come ad esempio nel caso delle spese per attività in relazione alla sovranità o per il settore privato, perché entrambi questi settori si situano al di fuori del campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

*Capoverso 1:* affinché sussista il diritto alla deduzione dell'imposta precedente, il contribuente dovrà in futuro utilizzare unicamente per i suoi scopi imprenditoriali le prestazioni gravate dall'imposta precedente. Si è volutamente rinunciato a imporre ulteriori condizioni al diritto alla deduzione dell'imposta precedente come quelle della legislazione in vigore. Per limitare questo principio è necessaria una normativa esplicita della legge, come è il caso conformemente agli articoli 30 e 34.

Il *capoverso 2* concretizza la norma stabilita nel capoverso 1. Nel caso dell'imposta sul territorio svizzero ogni imposta fatturata è deducibile (*lettera a*). Questo è giustificato dal fatto che ogni persona, contribuente o no, che allestisce una fattura contenente l'imposta deve d'ora in poi consegnarla in virtù di una prescrizione legale esplicita (art. 28 cpv. 2 D-LIVA). Il contribuente non è pertanto tenuto a verificare se l'importo d'imposta dichiarato sulla fattura sia troppo elevato o addirittura non dovuto. Il diritto del contribuente alla deduzione dell'imposta precedente sussiste in futuro a prescindere dalle condizioni e caratteristiche del fornitore della prestazione.

Il *capoverso 3* fonda la cosiddetta deduzione fittizia dell'imposta precedente per i produttori naturali e corrisponde in ampia misura all'attuale articolo 38 capoverso 6

<sup>75</sup> Modifica della prassi dal 1° luglio 2005, cifra 2.8.

LIVA. Il secondo periodo di questa disposizione istituisce a favore del destinatario della prestazione la pretesa di diritto civile all'allestimento di una fattura.

*Capoverso 4:* conformemente alla legislazione in vigore, bisogna presentare una fattura formalmente conforme per poter avere un diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Il capoverso 4 stabilisce espressamente che non possono essere poste severe esigenze di forma alla comprova del diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Il contribuente deve comunque fornire la prova che ha effettuato un pagamento per una delle forme di imposta precedente enumerate al capoverso 2.

#### *Art. 30* Esclusione dal diritto di dedurre l'imposta precedente

Il presente articolo esclude la deduzione dell'imposta precedente sulle prestazioni e le importazioni di beni utilizzate per la fornitura di prestazioni escluse dall'imposta e alle quali non è applicata l'opzione. Rientrano in tale ambito le prestazioni e le cifre d'affari menzionate dall'articolo 21 D-LIVA. Si tratta in linea di massima di prestazioni fornite nell'ambito dell'attività imprenditoriale e che da questo punto di vista autorizzerebbero la deduzione dell'imposta precedente. Per attenuare l'effetto di distorsione della concorrenza delle eccezioni, il legislatore esclude in questo caso espressamente il diritto alla deduzione dell'imposta precedente, nel senso che la creazione di valore aggiunto su queste prestazioni rimane non tassata, ma l'imposta precedente non confluisce nei costi generali per la fornitura della prestazione.

#### *Art. 31* Utilizzazione mista

Il tenore di questa disposizione corrisponde a quello dell'attuale articolo 41 LIVA.

Il *capoverso 1* stabilisce che la correzione della deduzione dell'imposta precedente è effettuata proporzionalmente all'utilizzazione. Di norma la rettifica della deduzione dell'imposta precedente deve essere operata immediatamente nel momento in cui essa viene fatta valere.

Il *capoverso 2* prevede un'eccezione in merito al momento della correzione, nel senso che in caso di utilizzazione preponderante a scopi imponibili si può in un primo tempo fare valere la deduzione integrale dell'imposta precedente e poi conteggiare il consumo proprio alla fine del periodo fiscale.

#### *Art. 32* Consumo proprio

Il presente articolo disciplina il momento e il volume della rettifica dell'imposta precedente, quando le condizioni del diritto a tale deduzione divengono successivamente caduche. Nell'ambito della legislazione in vigore il consumo proprio costituisce una fattispecie fiscale a sé stante. D'ora in poi esso è concepito come mera norma di rettifica dell'imposta precedente. La legge non si fonda però più sul fatto che il contribuente sia stato autorizzato a dedurre l'imposta precedente, bensì sul fatto che l'abbia effettivamente dedotta. Gli importi d'imposta precedente fatti valere anteriormente devono essere rettificati soltanto in questo caso. Diversamente dalla legislazione attuale, si dovrà in futuro nondimeno conteggiare anche il consumo proprio di prestazioni di servizi acquisite da terzi.

Il *capoverso 1* stabilisce che le imposte precedenti, comprese le loro quote rettificata a titolo di sgravio fiscale successivo, devono essere rimborsate e che tale rettifica deve essere effettuata nel momento in cui tali condizioni divengono caduche. Pertan-

to la rettifica deve essere effettuata regolarmente nel quadro del rendiconto trimestrale successivo alla caducità dell'autorizzazione. È prevista un'eccezione a favore dell'imposizione del consumo proprio effettuata invece della riduzione della deduzione dell'imposta precedente, in conformità dell'articolo 31 capoverso 2 D-LIVA. In questo caso il conteggio deve essere effettuato soltanto alla fine del periodo fiscale sebbene per la parte da rettificare non sia mai esistita l'autorizzazione di dedurre l'imposta precedente.

Il *capoverso 2* stabilisce come nel quadro della legislazione in vigore che il prelievo a titolo gratuito di beni e di prestazioni di servizi dall'impresa determina il conteggio del consumo proprio e non la finzione di un rapporto di prestazione. È estranea all'impresa non soltanto l'utilizzazione per scopi privati, ma anche ad esempio per attività in relazione alla sovranità dell'ente pubblico. La *lettera c* menziona d'ora in poi esplicitamente nel senso di un'eccezione i regali pubblicitari. Non sono pertanto imponibili come consumo proprio i campioni di merci e i regali pubblicitari che servono alla realizzazione di operazioni imponibili o esenti dall'imposta. Per motivi di semplificazione si rinuncia a un valore limite a condizione tuttavia che i regali pubblicitari e i campioni di merci siano utilizzati nel quadro di attività imponibili. Questa estensione è oggettivamente giustificata perché contribuisce a evitare la tassa occulta nelle aziende, sebbene comporti piccole perdite di gettito fiscale. Come sinora, le altre elargizioni a titolo gratuito di regali fino a 500 franchi per evento e per destinatario danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente, indipendentemente dal loro scopo di utilizzazione.

*I capoversi 3 e 4* disciplinano il calcolo della correzione dell'imposta precedente. Il punto di partenza è l'importo d'imposta precedente fatto valere a suo tempo. In caso di utilizzazione la deduzione dell'imposta precedente è ridotta proporzionalmente alla durata di utilizzazione. Il *capoverso 3* riprende l'ambito normativo dell'attuale articolo 34 capoverso 1 lettera b e capoverso 2 LIVA. Come in precedenza i beni mobili e le prestazioni di servizi devono essere ammortizzati nella misura di un quinto per ogni anno e i beni immobili nella misura di un ventesimo per ogni anno. Le prestazioni di servizi sono imposte a titolo di consumo proprio soltanto se sono state acquistate da terzi. Per motivi di praticabilità il *capoverso 3* stabilisce che il valore attuale è determinato schematicamente e non sulla base dei valori imprenditoriali o contabili effettivi. Per determinare il valore attuale, l'importo dell'imposta precedente è ridotto linearmente di un quinto per ogni anno trascorso nel caso dei beni mobili e delle prestazioni di servizi e di un ventesimo nel caso dei beni immobili; ciò corrisponde alla legislazione in vigore (art. 42 cpv. 3 LIVA). Le rigide disposizioni in materia di ammortamento assicurano l'uguaglianza di trattamento di tutti i contribuenti e permettono un'applicazione semplice ed efficace. Possono tuttavia avere come conseguenza che una ditta che utilizza nella sua contabilità altri tassi di ammortamento debba calcolare separatamente l'ammortamento determinante ai fini dell'IVA, ciò che origina un aumento di lavoro. Per questo motivo il Consiglio federale può, in casi motivati, emanare deroghe in materia di ammortamento.

Il *capoverso 4* disciplina l'utilizzazione temporanea; questa disposizione corrisponde all'attuale articolo 34 capoverso 3 LIVA. Essa è stata migliorata dal profilo redazionale ai fini di una migliore comprensione. Se il consumo proprio è calcolato in funzione del prezzo di locazione a un terzo indipendente, si accetta non soltanto che ne risulti una correzione della deduzione dell'imposta precedente, ma anche che si tassi regolarmente la creazione di valore.

D'ora in poi il consumo proprio in ambito edilizio non è più tassato. La fattispecie del consumo proprio edilizio (art. 9 cpv. 2 LIVA) è un meccanismo correttivo nell'ambito dell'attuale regolamentazione delle eccezioni. Grazie a questo correttivo la prestazione compiuta in proprio, ossia il lavoro effettuato dal proprietario fondiario stesso, è puntualmente tassata affinché la prestazione finale rimanga esclusa dall'imposta. Va tuttavia rilevato che in altri settori non vengono prese in considerazione le prestazioni effettuate in proprio (p. es. dal centro informatico di una banca o di un'assicurazione) su beni mobili o immobili utilizzati a scopi esclusi dall'imposta. Per motivi di uguaglianza giuridica, non si può ammettere che il solo settore edilizio sia gravato dal consumo proprio del produttore. Le distorsioni supplementari della concorrenza che ne risultano per il settore edilizio sono originate dall'eccezione delle locazioni, anch'essa contraria al sistema, e devono pertanto essere accettate come tali. Per i contribuenti e per l'AFC, l'eliminazione del consumo proprio in ambito edilizio costituisce una semplificazione e comporta prezzi più bassi e un minore onere fiscale per i consumatori. Neppure nella legislazione comunitaria dell'UE esiste una normativa (equivalente) ai sensi del diritto svizzero in materia di consumo proprio edilizio. Le entrate della Confederazione provenienti dall'imposizione del consumo proprio edilizio sono stimate in 50 milioni di franchi all'anno. Una parte di queste entrate è poi rimborsata nella procedura di sgravio fiscale successivo in modo che l'eliminazione di questa imposizione provocherebbe alla Confederazione minori entrate annue comprese tra i 30–35 milioni di franchi. Ciò non tiene però conto degli effetti dinamici. Dato che la mancata imposizione del consumo proprio edilizio stimola a costruire personalmente piuttosto che ad acquistare prestazioni edilizie da un terzo, è ad esempio possibile che in futuro le compagnie di assicurazione, che detengono immobili nei loro portafogli di investimento, forniscano esse stesse prestazioni edilizie in misura maggiore.

### *Art. 33*                    Sgravio fiscale successivo

Lo sgravio fiscale successivo è la contropartita del consumo proprio. Questa norma di rettifica dell'imposta precedente garantisce che il contribuente potrà dedurre anche in un secondo tempo l'imposta precedente non prescritta, se al momento del ricevimento della prestazione o all'atto dell'importazione non ha potuto dedurla perché non erano adempite le condizioni per la deduzione dell'imposta precedente ai sensi dell'articolo 29 capoverso 1 D-LIVA. La disposizione è strutturata in maniera simmetrica all'articolo 32 D-LIVA, ragione per la quale si può rinviare alle relative spiegazioni.

Il *capoverso 1* corrisponde all'attuale articolo 42 capoverso 1 LIVA e disciplina il momento della nascita successiva del diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

Il *capoverso 2* corrisponde per analogia all'articolo 42 capoverso 3 LIVA in vigore. D'ora in poi i beni e le prestazioni di servizi sono di principio trattati in modo identico. Le prestazioni di servizi rientrano nell'ambito d'applicazione dello sgravio fiscale successivo soltanto se sono state acquistate e se conservano ancora un valore al momento in cui si verificano i presupposti dello sgravio fiscale successivo. Si pensi in particolare alla cessione di valori e diritti immateriali (p. es. licenze).

Il *capoverso 3* è nuovo. Esso costituisce la contropartita dell'articolo 32 capoverso 4 D-LIVA (consumo proprio), che corrisponde a sua volta all'attuale articolo 34 capoverso 3 LIVA.

*Art. 34*                      Riduzione della deduzione dell'imposta precedente

*Capoverso 1:* le non controprestazioni (art. 18 cpv. 2 D-LIVA) non devono più comportare di norma una riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Secondo l'interpretazione odierna del principio di abbinamento, si presuppone che i costi d'acquisto delle prestazioni preliminari ottenute confluiscono nella controprestazione per una determinata cifra d'affari finale imponibile (nesso con l'operazione). Risultano pertanto sempre riduzioni dell'imposta precedente se i costi sono coperti con risorse diverse da quelle provenienti da una cifra d'affari imponibile, in particolare con mezzi finanziari provenienti da non operazioni (non controprestazioni). Secondo un'altra interpretazione di questo principio, è sufficiente che esista una relazione tra le prestazioni preliminari e l'attività imprenditoriale del contribuente (nesso con l'utilizzazione). Nell'UE è predominante il nesso con l'utilizzazione. Anche la legislazione svizzera in materia d'imposta sul valore aggiunto dovrebbe fondarsi esclusivamente sul nesso con l'utilizzazione, perché questa interpretazione porta a risultati più corretti dal profilo della sistemica fiscale. Per questi motivi la deduzione dell'imposta precedente deve di norma essere integralmente accordata nei casi in cui le pertinenti prestazioni preliminari sono utilizzate per scopi imprenditoriali e sono coperte da mezzi provenienti da quest'attività e/o da non controprestazioni.

Il *capoverso 2* eccettua dal principio del *capoverso 1* i fondi di cui all'articolo 18 *capoverso 2* lettere a–d D-LIVA che costituiscono parimenti non controprestazioni. Questa eccezione è contraria al sistema perché i flussi finanziari che, in assenza di un soggetto fiscale, si situano in linea di massima al di fuori del campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, non dovrebbero avere alcun influsso sull'imposta precedente. Per motivi di politica finanziaria la riduzione della deduzione dell'imposta precedente ha dovuto essere mantenuta in caso di ottenimento di sussidi e di donazioni anche nel quadro della legislazione in vigore (art. 38 cpv. 8 LIVA). I mezzi enumerati nelle *lettere b e c* costituiscono anch'essi sussidi, ma sono menzionati espressamente in un solo intento di certezza del diritto e di chiarezza, in maniera analoga alla legislazione in vigore. La delimitazione tra donazioni non imponibili e sponsoring imponibile è conforme a quella attuale.

I flussi finanziari menzionati nell'articolo 18 *capoverso 2* lettere e–l D-LIVA non hanno come oggi alcun influsso sulla deduzione dell'imposta precedente. Ciò vale in particolare per gli emolumenti, i contributi e gli altri pagamenti enumerati dalla lettera l, provenienti da attività relative alla sovranità al di fuori del campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Se sono inoltre prestate attività di natura imprenditoriale, le imposte precedenti sono integralmente deducibili dalle spese sostenute esclusivamente a tale scopo.

## **Capitolo 6: Determinazione, nascita e prescrizione del credito fiscale**

### **Sezione 1: Base temporale**

*Art. 35*                      Periodo fiscale

Il *capoverso 1* è nuovo. La legge in vigore menziona il periodo fiscale (art. 42 cpv. 1 LIVA), ma non definisce cosa intende con tale espressione. Il disegno di legge opera una distinzione tra periodo fiscale e periodo di rendiconto. Il periodo di rendiconto corrisponde come sinora al lasso di tempo durante il quale il contribuente deve

conteggiare l'imposta sul valore aggiunto con l'AFC. Il periodo fiscale è il periodo durante il quale l'imposta è riscossa. Rispetto alla situazione giuridica attuale non ne derivano mutamenti nelle incombenze quotidiane dei contribuenti perché già oggi l'AFC prescrive ai contribuenti di armonizzare almeno una volta all'anno la contabilità e le cifre d'affari dichiarate, come pure le imposte precedenti che hanno fatto valere e di comunicare all'AFC eventuali differenze<sup>76</sup>. Il nuovo concetto consente comunque di emanare decisioni (di tassazione) più chiare e di avviare le sanzioni penali per sottrazione d'imposta soltanto alla conclusione del periodo fiscale.

La durata del periodo fiscale è in linea di massima identica per tutti i contribuenti. D'ora in poi i contribuenti avranno la possibilità di scegliere come periodo fiscale l'anno civile invece dell'anno commerciale. Ciò non comporta differenze per i contribuenti il cui anno d'esercizio coincide con l'anno civile. Per contro, se l'anno d'esercizio è diverso dall'anno civile (p. es. chiusura dell'esercizio il 31 marzo), questo diritto di opzione può nondimeno contribuire a una notevole semplificazione al momento del rendiconto definitivo. L'onere per l'AFC aumenta. Grazie all'implementazione di una nuova soluzione informatica l'AFC potrà nondimeno far fronte a questo onere supplementare.

#### *Art. 36* Periodo di rendiconto

Il *capoverso 1* corrisponde dal profilo materiale all'attuale articolo 45 capoverso 1 LIVA. Esso è stato unicamente oggetto di modifiche redazionali. Il pagamento tempestivo e conforme ai periodi dell'imposta è garantito come in precedenza. La durata del periodo di rendiconto dipende dal metodo di rendiconto prescelto. In linea di massima si applica il periodo trimestrale di rendiconto (lett. a). I contribuenti che effettuano il rendiconto con il metodo dell'aliquota saldo, devono inoltrarlo due volte all'anno; in tal modo, questo metodo è semplificato al massimo (lett. b). I contribuenti che realizzano regolarmente eccedenze d'imposta precedente sono specialmente interessate per motivi di liquidità a fare valere il più rapidamente possibile le eccedenze. Esse possono pertanto chiedere all'AFC di effettuare il rendiconto ogni mese (lett. c).

Il *capoverso 2* corrisponde dal profilo materiale all'attuale articolo 45 capoverso 2 LIVA. Esso ha subito soltanto lievi modifiche redazionali.

## **Sezione 2: Entità del credito fiscale**

#### *Art. 37* Metodo di rendiconto effettivo

Il *capoverso 1* stabilisce che la norma è il rendiconto allestito con il metodo effettivo. Vengono in tal modo ancorate esplicitamente e autonomamente il diritto e la prassi esistenti, ciò che agevola la lettura della legge, rendendola più comprensibile.

Il *capoverso 2* definisce d'ora in poi il concetto di «credito fiscale» come differenza tra l'imposta dovuta sulla cifra d'affari (imposta output) e il credito d'imposta precedente (imposta input). Il passaggio al cosiddetto «principio del saldo» è in relazione con gli sforzi per disciplinare in maniera più chiara il giudicato e semplificare il diritto procedurale. Secondo la legislazione in vigore il debito d'imposta sulla cifra

<sup>76</sup> Istruzioni 2008 sull'IVA, marg. 968.

d'affari e il credito d'imposta precedente erano trattati separatamente nonostante le loro interdipendenze. È quindi possibile che nel quadro dei controlli non veniva verificata la totalità del credito fiscale, ma soltanto singoli elementi. Ne può risultare che le procedure fiscali avviate al termine di un controllo vertano unicamente su alcuni elementi, invece che sul credito fiscale integrale. In questo caso al termine della procedura passano in giudicato soltanto gli elementi esaminati nel quadro della procedura. La regolamentazione attuale ha anche ripercussioni sul diritto di esecuzione e sul diritto penale, ambiti nei quali il fisco esegue attualmente soltanto il debito d'imposta sulla cifra d'affari e commisura rispettivamente la multa all'entità dell'imposta sulla cifra d'affari sottratta, circostanza che per l'ultima impresa della catena di creazione di valore determina l'onere proporzionalmente più elevato. Nel caso dei contribuenti che allestiscono attualmente il rendiconto secondo il metodo dell'aliquota saldo o quello dell'aliquota forfetaria il «principio del saldo» si applica già oggi, circostanza che nel quadro della legislazione in vigore ha provocato disparità di trattamento, segnatamente a livello di tassazione d'ufficio, di esecuzione e di diritto penale.

Questa disparità di trattamento è eliminata con l'introduzione del «principio del saldo». Simultaneamente si assiste a una semplificazione del diritto procedurale per l'amministrazione e per i contribuenti. D'ora in poi tutte le azioni procedurali di entrambe le parti saranno orientate all'accertamento di un importo unico, ossia il saldo del debito d'imposta sulla cifra d'affari e del credito d'imposta precedente per periodo fiscale. In tal modo si ottiene, ad esempio, che con una sola dichiarazione qualificata di volontà venga interrotta la prescrizione per tutti gli aspetti di un credito fiscale del corrispondente periodo fiscale o che mediante un adeguamento del debito d'imposta sulla cifra d'affari va corretto anche il diritto alla deduzione dell'imposta precedente, perché la prestazione è ad esempio considerata imponibile e non esclusa dall'imposta. Sussisteranno comunque casi nei quali sarà stimato soltanto il debito d'imposta sulla cifra d'affari, questo ad esempio quando l'intera spesa e quindi l'intera imposta precedente sono allibrate, ma una parte della cifra d'affari è realizzata «al nero» e non figura pertanto nella contabilità.

*Art. 38*                      Rendiconto secondo il metodo dell'aliquota saldo e dell'aliquota forfetaria

Il *capoverso 1* corrisponde all'attuale articolo 59 capoverso 1 LIVA e disciplina il rendiconto col metodo dell'aliquota saldo, molto apprezzato dai contribuenti. Un terzo circa degli attuali 320 000 contribuenti hanno scelto questo metodo di rendiconto. Occorre ampliarne il raggio di azione per consentire a un maggior numero di contribuenti di applicarlo. Il limite di cifra d'affari annua imponibile entro il quale può essere applicato tale metodo dell'aliquota saldo è aumentato dagli attuali 3 milioni di franchi a 5 milioni di franchi, mentre il limite del debito fiscale netto passa dagli attuali 60 000 franchi a 100 000 franchi. Questa estensione è opportuna perché il metodo dell'aliquota saldo costituisce una notevole semplificazione per i contribuenti. Ne sono notevolmente agevolati i lavori di contabilità e di allestimento del rendiconto. L'imposta precedente deducibile dall'imposta sulla cifra d'affari non deve più essere determinata e allibrata. Si deve semplicemente dichiarare la cifra d'affari imponibile complessiva realizzata (compresa l'imposta) e moltiplicarla per l'aliquota saldo. Le aliquote saldo sono aliquote medie, e quindi forfetarie, che tengono conto della media della totalità delle imposte precedenti relative alle imprese di un determinato ramo settoriale o esercitanti una determinata attività. L'appli-

cazione di questo metodo è ampiamente agevolata dal fatto che il rendiconto deve essere effettuato soltanto semestralmente (cfr. art. 36 cpv. 1 lett. b D-LIVA). L'estensione del campo di applicazione del metodo dell'aliquota saldo offre a ulteriori 16 000 contribuenti la possibilità di conteggiare l'imposta con questo metodo semplificato.

Il *capoverso 2* corrisponde dal profilo materiale all'attuale articolo 59 capoverso 2 LIVA. È stato sottoposto unicamente a modifiche redazionali. Attualmente l'AFC calcola l'aliquota saldo media per ogni ramo settoriale sulla base dei dati raccolti in occasione dei controlli. In seguito attribuisce questo ramo settoriale all'aliquota saldo, tra le sette esistenti, il cui valore medio si avvicina di più. In caso di dubbio si provvede a un arrotondamento. Queste aliquote sono pertanto aliquote medie. Soltanto in questo modo è possibile garantire ai contribuenti che conteggiano l'imposta con questo metodo che non sono né svantaggiati né avvantaggiati rispetto a coloro che conteggiano l'imposta con il metodo effettivo. I contribuenti sono liberi di scegliere se applicare o no il metodo dell'aliquota saldo. I contribuenti che ritengono più appropriato il metodo effettivo possono passare a questo metodo di rendiconto. Per i contribuenti deve essere istituita la maggior trasparenza possibile.

Il *capoverso 3* corrisponde dal profilo materiale all'attuale articolo 59 capoverso 3 LIVA. Secondo la legislazione in vigore il passaggio dal metodo di rendiconto con l'aliquota saldo al metodo di rendiconto effettivo e viceversa è possibile al più presto dopo cinque anni. Segnatamente l'obbligo legale di applicare durante almeno cinque anni il metodo dell'aliquota saldo costringe numerose imprese a rinunciare a questa modalità semplificata di rendiconto. Il motivo principale di questo atteggiamento sta nel fatto che lo sviluppo economico dell'impresa non è generalmente prevedibile sull'arco dei cinque anni. Negli anni di grandi investimenti le imposte precedenti superano inoltre facilmente l'imposta calcolata forfetariamente con il metodo dell'aliquota saldo. Negli anni di investimenti esigui o inferiori alla media l'imposta calcolata è superiore a quella pagata. Una forte maggioranza di contribuenti sceglie pertanto il metodo effettivo che garantisce in ogni circostanza la deduzione integrale dell'imposta precedente. Il termine di mantenimento del metodo dell'aliquota saldo deve quindi essere ridotto a un anno. Con l'introduzione di questa riduzione del termine, dai 10 000 ai 15 000 contribuenti dovrebbero passare dal metodo effettivo a quello dell'aliquota saldo.

Per rendere ancora più attrattivo il metodo dell'aliquota saldo, il termine obbligatorio di cinque anni per effettuare il rendiconto effettivo prima di poter passare al metodo dell'aliquota saldo dovrebbe essere ridotto a tre anni. Ciò consente ai contribuenti la maggior flessibilità possibile in relazione alla scelta del metodo di rendiconto. Non è invece possibile la riduzione del termine a un anno, come nel caso del passaggio dal metodo dell'aliquota saldo al metodo effettivo. Le aliquote saldo sono aliquote medie dei rami settoriali, che tengono conto della totalità delle imposte precedenti comprese nelle prestazioni ottenute. A lungo termine il debito fiscale netto si scosta solo leggermente o per nulla da quello risultante dal metodo di rendiconto effettivo. Ammettere il passaggio annuale in entrambe le direzioni significa tollerare che negli anni in cui si effettuano investimenti e in cui le imposte precedenti sono maggiori si applichi il metodo effettivo, mentre negli altri anni il metodo dell'aliquota saldo. In tal modo, il metodo dell'aliquota saldo era destinato anzitutto a un'ottimizzazione dell'imposta, relegando in secondo piano il tema della semplificazione amministrativa. I continui cambiamenti comprometterebbero inoltre l'eco-

nomicità di pagamento dell'imposta per i contribuenti e peggiorerebbero notevolmente l'economicità di riscossione per l'AFC.

Il *capoverso 4* è nuovo. Esso disciplina però unicamente ciò che costituiva finora la prassi dell'AFC fondata sull'articolo 58 capoverso 3 LIVA, in particolare per quanto concerne gli enti pubblici. A mente di quanto precede, esso stabilisce esplicitamente che gli enti pubblici e le istituzioni affini come ospedali e scuole privati, imprese di trasporto concessionarie, organizzatori di manifestazioni non ricorrenti nei settori della cultura e dello sport, nonché associazioni e fondazioni non possono utilizzare il metodo dell'aliquota saldo. L'AFC mette nondimeno a loro disposizione un'agevolazione analoga sotto forma di metodo dell'aliquota forfetaria. Il disciplinamento dei dettagli è delegato al Consiglio federale.

### **Sezione 3: Nascita, modifica e prescrizione del credito fiscale**

#### *Art. 39* Sistema di rendiconto

Il *capoverso 1* corrisponde all'attuale articolo 44 capoverso 1 LIVA. Esso ha subito soltanto modifiche redazionali. Nel caso del rendiconto secondo le controprestazioni convenute il contribuente deve dichiarare la controprestazione nel rendiconto d'imposta del periodo di rendiconto durante il quale ha fatturato le prestazioni al suo cliente. Di conseguenza, il contribuente può dedurre l'imposta precedente nel periodo di rendiconto in cui ha ricevuto la fattura dal suo fornitore.

Il *capoverso 2* disciplina il rendiconto secondo le controprestazioni ricevute, finora disciplinato dall'articolo 44 capoverso 4 LIVA. Nel caso del rendiconto secondo le controprestazioni ricevute l'obbligo fiscale sorge nel momento in cui il contribuente riceve effettivamente la controprestazione. D'ora innanzi l'applicazione di questo metodo di rendiconto sancito dalla legge non dipenderà più da ulteriori condizioni, perché esse non sono di grande rilievo e perché si deve offrire la massima flessibilità al contribuente. Il contribuente deve avere la possibilità di allestire il rendiconto in funzione delle controprestazioni incassate se tiene una contabilità dei debitori e se il rendiconto in funzione delle controprestazioni convenute sarebbe in genere più semplice da gestire.

Il *capoverso 3* prevede d'ora in poi che il sistema di rendiconto deve essere mantenuto per almeno un periodo fiscale. Questa normativa è di per sé ovvia, ma deve nondimeno essere inserita espressamente nella legge per chiarezza e semplicità di applicazione della stessa. Essa è ovvia perché il periodo fiscale comprende e circonda un «anno fiscale» (cfr. art. 35 D-LIVA). Durante questo periodo di tempo devono pertanto essere applicati le medesime norme e i medesimi principi per garantire un'applicazione uniforme delle norme, che sia chiara e affidabile per tutti.

Il *capoverso 4 lettera a* corrisponde all'attuale articolo 44 capoverso 5 LIVA. La *lettera b* è nuova. Essa consente all'AFC di obbligare i contribuenti a cambiare sistema di rendiconto se constatata abusi nell'applicazione del rendiconto secondo le controprestazioni convenute.

#### *Art. 40* Nascita del credito fiscale

La presente disposizione disciplina nel corso di quale periodo di rendiconto deve essere dichiarata una determinata fattispecie. Finora la nascita del diritto alla dedu-

zione dell'imposta precedente era disciplinata dall'articolo 38 capoverso 7 LIVA e la nascita del credito fiscale dall'articolo 43 LIVA. Il passaggio al principio del saldo, ossia la definizione del credito fiscale come differenza tra il debito d'imposta sulla cifra d'affari e il credito d'imposta precedente (cfr. spiegazioni dell'art. 37 qui sopra) ha consentito di riunire il disciplinamento di entrambe le disposizioni in un solo articolo. Dal profilo materiale non ci sono differenze rispetto alla legislazione in vigore, tranne una sola eccezione. L'innovazione introdotta dal *capoverso 1 lettera c* concerne i pagamenti anticipati per prestazioni esentate dall'imposta o per prestazioni fornite all'estero; secondo la legislazione in vigore esse devono essere dichiarate all'atto del loro versamento e possono nuovamente essere dedotte in presenza dei giustificativi corrispondenti. Ciò non sarà più necessario perché non sono più imponibili.

*Capoverso 1:* in caso di rendiconto in funzione delle controprestazioni convenute ci si fonda come finora sul momento dell'emissione e del ricevimento del giustificativo; questo principio è violato quando il flusso di pagamento precede il flusso del giustificativo.

*Capoverso 2:* in caso di rendiconto in funzione delle controprestazioni ricevute è come sempre determinante il solo momento del pagamento. A prescindere dall'allestimento del rendiconto in funzione delle controprestazioni convenute o di quelle ricevute, la nascita del credito fiscale in seguito a rettifica dell'imposta precedente (consumo proprio e sgravio fiscale successivo) risulta dalle pertinenti disposizioni di diritto materiale (art. 32 e 33 D-LIVA). Il *capoverso 3* può quindi accontentarsi di un semplice rinvio.

*Capoverso 3:* il contribuente che ha diritto alla deduzione dell'imposta precedente per una prestazione di servizi soggetta all'imposta a carico dell'acquisto può fare valere tale deduzione nel periodo di rendiconto in cui dichiara tale l'imposta.

Il *capoverso 4* corrisponde all'attuale articolo 38 capoverso 7 lettera c LIVA e disciplina il momento della nascita del diritto alla deduzione dell'imposta precedente in ambito d'imposta sull'importazione. Questo disciplinamento non figura nel capitolo dedicato all'imposta sull'importazione perché la deduzione dell'imposta sull'importazione come imposta precedente può essere effettuata soltanto nel contesto dell'imposta sul territorio svizzero.

#### *Art. 41*            Modifica successiva del debito fiscale sulla cifra d'affari e della deduzione dell'imposta precedente

Dal profilo materiale la presente disposizione corrisponde alle normative degli articoli 40, 43 capoverso 4 e 44 capoverso 2 LIVA. Essa garantisce che in caso di correzioni delle controprestazioni a livello di cifre d'affari (*cpv. 1*) e di spese (*cpv. 2*) venga effettuato un adeguamento del credito fiscale. L'adeguamento deve essere effettuato nel corso del periodo di rendiconto nel quale esso interviene corrispondentemente al rendiconto in funzione delle controprestazioni ricevute o di quelle convenute. Simili correzioni possono essere rese necessarie da ribassi, rimborsi, reclami ecc.

#### *Art. 42*            Prescrizione del diritto di fissare il credito fiscale

La prescrizione è attualmente disciplinata dall'articolo 49 LIVA; non vi si opera però una distinzione tra prescrizione del diritto di fissare il credito fiscale e prescri-

zione d'esecuzione. Il credito fiscale si prescrive in cinque anni dalla fine dell'anno civile in cui è sorto. La prescrizione può in particolare essere interrotta da rendiconti complementari, decisioni e decisioni su reclamo, per cui essa comincia nuovamente a decorrere. L'articolo 49 capoversi 2 e 3 LIVA disciplina l'interruzione e la sospensione della prescrizione, mentre l'articolo 49 capoverso 4 LIVA stabilisce il termine di prescrizione assoluta in 15 anni a contare dalla fine dell'anno civile in cui è sorto il credito fiscale. Il disciplinamento attuale è considerato come una ripartizione unilaterale del rischio, affetta da incertezze del diritto.

L'*articolo 42* disciplina d'ora in poi esclusivamente la prescrizione del diritto di fissare il credito fiscale; le disposizioni relative alla prescrizione d'esecuzione sono sancite nell'articolo 90 D-LIVA. Al termine della prescrizione del diritto di fissare il credito fiscale l'autotassazione del contribuente non può più essere modificata. La disposizione in questione disciplina la prescrizione del credito fiscale. Secondo gli articoli 37 e 38 D-LIVA si considera sempre credito fiscale la differenza tra l'importo dovuto d'imposta sulla cifra d'affari e il credito d'imposta precedente del periodo corrispondente. Da ciò è chiaro che la prescrizione inizia a decorrere simultaneamente, sia per quanto concerne il diritto all'imposta precedente del contribuente, sia per quanto riguarda il diritto all'imposta dell'AFC. Un disciplinamento separato dalla prescrizione riguardante solamente la deduzione imposta precedente non è pertanto necessario né opportuno.

*Capoverso 1:* in linea di principio il termine relativo di prescrizione rimane come sempre fissato a cinque anni. Ciò corrisponde all'attuale articolo 49 capoverso 2 LIVA e vale per analogia anche per gli altri generi di imposte riscosse dalla Confederazione<sup>77</sup>.

*Capoverso 2:* l'interruzione della prescrizione può essere provocata soltanto da un documento scritto qualificato; si può segnatamente trattare dell'annuncio di un controllo ai sensi dell'articolo 78 capoverso 3 D-LIVA. Se l'AFC interrompe la prescrizione del diritto di fissare il credito fiscale, il termine relativo di prescrizione di cinque anni non decorre interamente, ma soltanto per due anni. L'interruzione della prescrizione del diritto di fissare il credito fiscale da parte del contribuente non riduce il termine di prescrizione, che rimane ancora di cinque anni. Questa regolamentazione differenziata è necessaria affinché i contribuenti non interrompano i termini di prescrizione mediante dichiarazioni di interruzione, limitando in tal modo il diritto di controllo da parte dello Stato. Se la prescrizione non è nuovamente interrotta nel corso del termine di prescrizione (p. es. perché si esige il pagamento di un importo d'imposta o perché è emessa una decisione), il diritto del diritto di fissare il credito fiscale è prescritto. Il termine di prescrizione di due anni è applicabile a tutti gli altri provvedimenti adottati dopo il controllo, quindi anche alle eventuali procedure di reclamo o alle procedure di ricorso dinanzi all'Amministrazione federale o al Tribunale federale. Dal punto di vista del contribuente la nuova regolamentazione consente un'accelerazione della procedura. Essa permette d'altra parte all'AFC di continuare come sinora ad esaminare simultaneamente più periodi fiscali durante il medesimo controllo e quindi di applicare un mezzo di controllo razionale ed economico.

I *capoversi 3 e 4* corrispondono alla legislazione attuale.

<sup>77</sup> P. es. art. 17 cpv. 1 LIP, art. 30 cpv. 1 LTB, art. 7 cpv. 1 LFR, art. 120 cpv. 1 LIFD.

Il *capoverso* 5 disciplina la materia regolata in precedenza dall'articolo 49 capoverso 4 LIVA. La prescrizione assoluta è d'ora in poi ridotta di un terzo, ossia da 15 a 10 anni. Grazie alla riduzione a 10 anni della prescrizione assoluta il contribuente beneficia di una procedura più rapida e di una certezza del diritto più immediata. La riduzione del termine di prescrizione consente di realizzare procedure più celeri nella misura in cui l'AFC deve segnatamente tenere conto del fatto che l'intera procedura, fino al Tribunale federale compreso, deve essere conclusa sull'arco di dieci anni, perché in caso contrario la tassazione non è più possibile. L'autodichiarazione del contribuente non può più essere modificata dopo dieci anni dalla nascita del credito fiscale. L'AFC sarà pertanto costretta ad emanare il più rapidamente possibile le sue decisioni di prima istanza e decisioni su reclamo. Va osservato che per controbilanciare la riduzione del termine assoluto di prescrizione è stata d'ora in poi istituita una prescrizione di esecuzione (art. 90 D-LIVA), anch'essa di cinque anni e anch'essa interrompibile.

#### *Art. 43* Giudicato del credito fiscale

La legislazione in vigore non si esprime in merito al giudicato. Il disciplinamento esplicito del giudicato del credito fiscale è da un canto destinato a eliminare le incertezze della legislazione in vigore e, d'altro canto, a istituire una parità di trattamento tra fisco e contribuenti. Sono inoltre istituite le condizioni affinché possa essere introdotto un disciplinamento autonomo di prescrizione per l'esecuzione del credito fiscale.

La normativa della *lettera a* è ovvia e viene sancita espressamente per soli motivi di chiarezza.

*Lettera b:* conformemente alla natura dell'imposta oggetto di un'autotassazione il credito fiscale non è in genere fissato in maniera vincolante da una decisione dell'AFC, ragione per la quale esso può essere in linea di massima modificato all'interno del termine di prescrizione. Questo principio è stato limitato dal Tribunale federale ancora sotto il regime dell'imposta sulla cifra d'affari, nel senso che il contribuente non può più chiedere la restituzione di imposte pagate senza riserve (decisione del Tribunale federale 2A.320/2002, consid. 3.4.2, con numerosi ulteriori rinvii). All'AFC, dal canto suo, è stata riconosciuta la facoltà di riesaminare a posteriori all'interno del termine di prescrizione rendiconti complementari e note di credito. La legge sancisce d'ora in poi che un avviso di tassazione passa in giudicato se il contribuente paga senza riserve il credito fiscale che vi è stabilito. L'AFC non può quindi più modificare un avviso di tassazione dopo il suo riconoscimento da parte del contribuente, senza avviare una procedura formale di revisione ai sensi dell'articolo 85 D-LIVA. Essa non può nemmeno emanare nuovi avvisi di tassazione «di complemento» per il medesimo periodo al quale di riferisce il primo avviso di tassazione, perché in questo modo il senso e lo scopo di questa disposizione sarebbero travisati.

*Lettera c:* diversamente dalla prescrizione della riscossione ai sensi dell'articolo 90 D-LIVA, la prescrizione del diritto di fissare il credito fiscale secondo l'articolo 42 D-LIVA disciplina la durata entro la quale il credito fiscale non ancora passato in giudicato può essere adeguato. La prescrizione d'esecuzione inizia invece a decorrere al termine della prescrizione del diritto di fissare il credito fiscale e rappresenta la durata entro la quale il credito fiscale passato in giudicato deve essere esatto per il tramite di un'esecuzione forzata. La lettera c menziona esplicitamente per motivi di chiarezza e certezza del diritto il giudicato in quanto conseguenza della prescrizione

del diritto di fissare il credito fiscale, sebbene ciò risulti già dall'articolo 42 capoverso 1 D-LIVA.

### **Titolo terzo: Imposta a carico dell'acquisto**

L'imposta a carico dell'acquisto è d'ora in poi riassunta in un titolo proprio invece di essere disciplinata come sinora in diverse parti della legge. È migliorata in tal modo la comprensibilità della legge e agevolata la sua applicazione.

#### *Art. 44*            Obbligo fiscale relativo all'acquisto

Questo articolo riprende per l'essenziale l'attuale normativa dell'articolo 24 LIVA (nonché degli art. 10 e 28 cpv. 4 LIVA). Si tratta in particolare di adeguamenti redazionali. Costituisce invece una novità il fatto che le prestazioni di servizi che sottostanno al principio del luogo del fornitore, ma che il destinatario utilizza o elabora sul territorio, non sottostanno più all'imposta a carico dell'acquisto. Questa modifica concerne soltanto pochi contribuenti, perché già oggi questa disposizione concerne praticamente solo le prestazioni transfrontaliere degli intermediari. La corrispondente perdita d'imposta dovrebbe quindi essere minima. La presente modifica costituisce inoltre una semplificazione il cui campo di applicazione è chiaramente delimitato. Inoltre, per coloro che sono già contribuenti, il limite di 10 000 franchi non è più applicabile. Di conseguenza, d'ora in poi coloro che sono già contribuenti devono in linea di massima dichiarare tutte le loro acquisizioni di prestazioni di servizi dall'estero che soggiacciono al principio del luogo del destinatario conformemente all'articolo 8 capoverso 1 D-LIVA. Anche questa soluzione rappresenta una notevole semplificazione che, di regola, non dovrebbe comportare conseguenze visto che i contribuenti possono dedurre la corrispondente imposta a titolo d'imposta precedente.

Il *capoverso 1 lettera b* dispone chiaramente che i supporti di dati senza valore di mercato che entrano in Svizzera in provenienza dall'estero non devono più essere tassati all'importazione, ma che il loro valore, comprese le prestazioni di servizi che contengono, è colpito dall'imposta a carico dell'acquisto e tassato presso il destinatario della prestazione. Questa soluzione è già in vigore attualmente, ma è unicamente menzionata nell'articolo 73 capoverso 3 LIVA relativo all'imposta sull'importazione. Ulteriori spiegazioni in merito a questa disposizione figurano nel commento dell'articolo 51 capoverso 2 D-LIVA.

*Capoverso 2*: sono da un canto contribuenti per l'imposta a carico dell'acquisto tutti i contribuenti dell'imposta sul territorio svizzero che non sono esentati dall'obbligo fiscale conformemente all'articolo 10 capoverso 2 lettera a D-LIVA. Sono, d'altro canto, contribuenti tutte le altre persone, ossia quelle esentate dall'obbligo fiscale, segnatamente le persone private, che dichiarano l'imposta a carico dell'acquisto se ottengono prestazioni di servizi di importo superiore ai 10 000 franchi da imprese con sede all'estero.

#### *Art. 45*            Calcolo dell'imposta e aliquote d'imposta

Il presente articolo dispone che al calcolo dell'imposta e alle aliquote dell'imposta a carico dell'acquisto sono applicabili le disposizioni relative all'imposta sul territorio svizzero (articoli 24 e 26 D-LIVA).

*Art. 46* Periodo fiscale e periodo di rendiconto

Il presente *articolo* riprende le intenzioni dell'attuale articolo 45 capoverso 1 LIVA (in particolare quelle della lettera c) e le traspone in una nuova veste redazionale. Dal profilo del contenuto il presente capoverso corrisponde alla legislazione in vigore.

*Art. 47* Nascita e prescrizione del diritto di fissare il debito fiscale sull'acquisto

Il *capoverso 1* poggia sull'attuale articolo 43 capoverso 3 LIVA. D'ora in poi si considera momento determinante della nascita del debito fiscale presso i contribuenti che effettuano il rendiconto in funzione delle controprestazioni convenute (caso normale) il momento del ricevimento della fattura e non più quello del ricevimento della prestazione (*lett. b*). Questa soluzione poggia sulla considerazione di fondo che il ricevimento della fattura è in genere indubbiamente constatabile, perché la fattura reca una data. Il ricevimento della prestazione è invece in genere più difficilmente comprovabile. In un intento di chiarezza la norma in vigore è completata con un complemento secondo il quale, in caso di rendiconto secondo le controprestazioni ricevute, il debito fiscale sorge al momento del pagamento della controprestazione (*lett. a*).

Il *capoverso 2* disciplina d'ora in poi esplicitamente la prescrizione. Essa si fonda sulle disposizioni applicabili attualmente in materia d'imposta sul territorio svizzero (art. 42 e 43 D-LIVA).

*Art. 48* Responsabilità solidale, successione fiscale e sostituzione

Dato che diversamente dalla legislazione in vigore l'imposta a carico dell'acquisto è disciplinata in una parte propria, per motivi di completezza e di trasparenza devono anche essere disciplinate le questioni di responsabilità solidale, di successione fiscale e di sostituzione. La legge vi provvede rinviando alle disposizioni corrispondenti dell'imposta sul territorio svizzero (art. 15–17 D-LIVA).

## **Titolo quarto: Imposta sull'importazione**

*Art. 49* Diritto applicabile

Il presente *articolo* corrisponde all'attuale articolo 72 LIVA. La rubrica ha subito una modifica redazionale.

*Art. 50* Obbligo fiscale

L'*articolo 50* corrisponde dal profilo materiale all'attuale articolo 75 LIVA. Sono state apportate unicamente modifiche redazionali.

*Art. 51* Oggetto dell'imposta

Il presente *articolo* corrisponde all'attuale articolo 73 capoversi 1 e 3 LIVA.

Il *capoverso 2* disciplina la procedura in caso di importazione di supporti di dati senza valore di mercato. In simili casi i supporti di dati non soggiacciono all'imposta

sull'importazione, bensì all'imposta a carico dell'acquisto. Il tipo di supporto (carta, memoria flash, CD-ROM ecc.) non ha alcuna rilevanza. In ambito di importazione di supporti di dati è sempre constatabile un valore di mercato se – per quanto concerne il genere e la qualità dichiarati all'imposta sull'importazione – il supporto di dati (compresi le prestazioni di servizi e i diritti eventuali che vi sono contenuti) può essere acquistato versando una controprestazione oppure dopo il pagamento di un diritto di licenza unico, può essere utilizzato nella misura stabilita nel contratto di licenza e la controprestazione o il diritto di licenza per il supporto dati non è calcolato in funzione dell'entità stabilita al momento dell'importazione. Nei seguenti casi si è in presenza di supporti di dati senza valore di mercato:

- aggiornamenti (update/upgrade) di programmi per computer e dati o parti di essi, acquistati unicamente in relazione con un contratto che non stabilisce il numero e/o la periodicità delle consegne di ulteriori supporti dati nel corso della durata del contratto (p. es. contratto di manutenzione);
- programmi per computer che possono essere utilizzati unicamente dietro pagamento di diritti di licenza ricorrenti; in altri termini il programma di cui si annuncia l'importazione non può essere acquistato per il tramite del versamento di un unico prezzo da pagare o di un canone di un diritto di licenza da pagare in un unico prezzo, stabilito al momento dell'importazione;
- programmi per computer che in assenza di licenza non funzionano o funzionano solo limitatamente e sono ceduti gratuitamente, nonché programmi per computer in fase di sviluppo;
- supporti di dati con archivi di suoni e di immagini (musica, materiale illustrativo e film) per i quali non deve essere versata una controprestazione per il supporto di dati, ma unicamente per il diritto d'usufrutto, e questa controprestazione è calcolata in funzione di una grandezza che non è stabilita al momento dell'importazione (p. es. numero di spettatori o di rappresentazioni).

Sono segnatamente equiparati ai supporti di dati senza valore di mercato:

- i piani e i disegni di architetti o ingegneri, nonché i disegni e le illustrazioni di grafici e designer che questi consegnano al committente in virtù di un negozio giuridico autonomo;
- i documenti giuridici di avvocati, i pareri di esperti, i risultati di ricerche e di collaudi, i risultati di analisi, le valutazioni e simili, nonché le traduzioni che sono consegnati al committente in virtù di un negozio giuridico autonomo;
- i diritti e i valori immateriali su supporti di dati che sono consegnati in virtù di un negozio giuridico autonomo;

Il *capoverso 3* è nuovo e stabilisce che più prestazioni combinate (insieme di prestazioni) devono essere trattate ai fini dell'imposta sull'importazione come per l'imposta sul territorio svizzero (art. 19 D-LIVA).

#### *Art. 52* Importazioni esenti dall'imposta

L'esenzione dell'elettricità e del gas naturale in condotte è stata inserita nel *capoverso 1 numero 7* come conseguenza del nuovo luogo di fornitura dell'elettricità e del gas naturale in condotte e in adeguamento alla legislazione dell'UE. Per il rimanente, al *capoverso 1* sono unicamente effettuati adeguamenti redazionali nel senso di

una maggiore chiarezza e sono colmate lacune fiscali. I numeri sono inoltre stati riordinati in vista di una migliore trasparenza. Sono menzionati segnatamente i beni esenti da imposta e in seguito i beni che sono esenti soltanto in caso d'imposizione secondo un determinato regime doganale.

Nel numero 3 il termine «bearbeitet» (lavorate) è stato sostituito da «geschaffen» (create). Nei testi di legge francese e italiano, questa espressione è resa con «créés» e «create». In entrambi i testi di legge la terminologia fa capo alla legge sui diritti d'autore. Questa correzione è effettuata unicamente per analogia alla redazione francese e italiana. Sostanzialmente non ci sono cambiamenti.

Il numero 5 ha sovente suscitato malintesi. Deve inoltre essere prevista un'esenzione d'imposta che non è contenuta nel tenore attuale ma che viene già concessa attualmente dall'AFD. Questo numero corrisponde all'odierna prassi dell'AFD. In sostanza non si verificano quindi cambiamenti. L'ordinanza deve disciplinare le conseguenze alla scadenza del contratto di locazione dell'importazione in territorio svizzero, in esenzione d'imposta, di un aeromobile locato all'estero da un'impresa di navigazione aerea.

I numeri 10 e 12 spiegano il concetto del perfezionamento a cottimo. Si è in presenza di un perfezionamento a cottimo, se procedure di perfezionamento (anche lavorazione, riparazione, messa in esercizio) vengono eseguite su beni e il fornitore (impresa che esegue il lavoro di perfezionamento) le effettua su mandato e per conto della persona che ha messo a disposizione i beni da perfezionare. Di conseguenza, se il mandante incarica l'importatore con l'esecuzione del perfezionamento di beni che gli sono stati messi a disposizione, l'importazione avviene in base ad un contratto d'appalto. L'adempimento di questo contratto costituisce perfezionamento a cottimo. Lo stesso vale, quando un esportatore mette a disposizione dei beni ad un'impresa di perfezionamento all'estero in base ad un simile contratto d'appalto. Con questa disposizione, si ottiene un allineamento di simili procedure realizzate in territorio svizzero.

Il numero 11 è stato modificato dal profilo materiale per colmare lacune fiscali. Infatti il fornitore sul territorio svizzero può fornire in esenzione d'imposta al suo acquirente all'estero i beni che devono essere riesportati dopo il regime doganale del perfezionamento passivo. Seconda la legislazione attuale, se l'acquirente vende i beni perfezionati al suo fornitore originale oppure a un terzo in Svizzera, in caso di importazione devono essere tassati unicamente i costi di perfezionamento a condizione che il regime del perfezionamento passivo sia concluso in maniera conforme al momento della reimportazione. Il valore dei beni esportati in vista del loro perfezionamento rimane pertanto non tassato, ciò che determina una lacuna fiscale. Nel tenore attuale, manca anche una norma per l'imposizione dei lavori effettuati all'estero quando i beni all'esportazione devono essere tassati secondo il regime doganale di ammissione temporanea. La nuova formulazione dovrebbe colmare queste due lacune.

#### *Art. 53*            Calcolo dell'imposta

Al capoverso 1 sono state apportate prevalentemente modifiche redazionali all'attuale articolo 76 capoverso 1 LIVA. La rubrica dell'articolo è stata modificata. Le lettere sono state riordinate in un intento di maggiore chiarezza.

La *lettera b* è stata riformulata. In passato è già accaduto che i debitori dell'imposta supponessero che l'obbligo fiscale in caso di importazione fosse dato anche quando l'impresa estera non faceva che importare apparecchiature, ma non materiali di montaggio per eseguire sul territorio svizzero prestazioni nel quadro di contratti d'appalto o per effettuare lavori. Per eliminare questo malinteso il suo tenore deve essere più preciso.

La *lettera e* è stata adeguata all'articolo 52 capoverso 1 numero 11 D-LIVA. I motivi risultano dal presente articolo.

*Il capoverso 3 lettera b* ha pure subito una precisazione: quando determinati beni vengono dichiarati a un ufficio doganale di confine in vista del transito e successivamente a un ufficio doganale svizzero per essere ammessi in libera pratica secondo il diritto doganale, al momento dell'annuncio in vista del transito sorge un credito d'imposta condizionato e al momento dell'ammissione in libera pratica secondo il diritto doganale un credito d'imposta incondizionato. Come già menzionato nell'articolo 23 capoverso 2 numero 5 D-LIVA, all'importazione di beni è auspicabile un'imposizione uniforme delle spese di trasporto, spedizione e tutte le altre prestazioni accessorie direttamente connesse. Per questo motivo non è più possibile attenersi al primo luogo di destinazione sul territorio svizzero. Anzi, è determinante il solo luogo di destinazione dei beni. La sua descrizione è identica a quella contenuta nell'articolo 76 capoverso 3 lettera b LIVA. Si tratta infatti del luogo dove i beni devono essere trasportati al momento della nascita del credito fiscale di cui all'articolo 55 D-LIVA. Le modifiche si prefiggono di chiarire la situazione e sono in sintonia con l'articolo 23 capoverso 2 numero 5 D-LIVA.

*Art. 54* Aliquote d'imposta

Questo articolo corrisponde all'attuale articolo 77 LIVA.

*Art. 55* Nascita, prescrizione e pagamento del debito fiscale sull'importazione

La rubrica dell'articolo è stata rielaborata dal profilo redazionale.

*I capoversi 1–3* corrispondono all'attuale articolo 78 LIVA. Sono stati apportati solo precisazioni dal profilo redazionale.

*Capoverso 4:* la prescrizione dell'imposta sull'importazione è attualmente disciplinata dall'articolo 79 LIVA. Essa deve attenersi d'ora in poi alla legge sulle dogane. Viene quindi introdotto un rinvio in questo senso. Per il debitore doganale è irrilevante e deve rimanere irrilevante se deve pagare l'imposta sull'importazione o il dazio doganale. In tal modo viene migliorata l'economicità di riscossione dell'AFD. In seguito alla modifica e alla riduzione dei termini di prescrizione dell'imposta sul territorio svizzero e dell'imposta a carico dell'acquisto, i termini in materia d'imposta sull'importazione sono ora diversi (cfr. art. 42 D-LIVA). La prescrizione assoluta è di 15 anni in ambito d'imposta sull'importazione e di 10 anni in ambito d'imposta sul territorio svizzero e d'imposta a carico dell'acquisto. Occorre dare maggiore ponderazione all'analogia con l'articolo 75 LD piuttosto che all'analogia con l'imposta sul territorio svizzero. La differenza a livello di durata del termine di prescrizione è parimenti giustificata dalla diversità delle procedure e delle competenze.

*Art. 56* Interesse di mora

L'articolo 56 è nuovo. L'attuale LIVA disciplina esplicitamente l'interesse di mora e l'interesse remuneratorio per la sola imposta sul territorio svizzero. Mancano invece norme corrispondenti nel titolo consacrato all'imposta sull'importazione. La nuova legge sulle dogane, entrata in vigore il 1° maggio 2007, disciplina tra l'altro anche l'interesse di mora e l'interesse remuneratorio. Le disposizioni corrispondenti si scostano da quelle dell'imposta sul territorio svizzero. Per questo motivo gli articoli 19d-19f OLIVA prevedono disposizioni corrispondenti sull'interesse di mora e sull'interesse remuneratorio. Nel quadro della revisione totale della LIVA, le modifiche dell'OLIVA dovranno essere integrate nella nuova legge, poiché è questo il luogo giusto dal profilo della sistematica. Diversamente dagli altri tributi riscossi dall'AFD, l'IVA è un'imposta onnifase. Inoltre, questo sistema prevede il diritto alla restituzione per le imposte riscosse in eccedenza o non dovute, durante il termine di cinque anni dalla fine dell'anno civile in cui l'imposta è stata riscossa (art. 58 D-LIVA). Oltre alle differenze rispetto alle disposizioni applicabili all'imposta sul territorio svizzero, sono questi i motivi che giustificano in sostanza una deroga alla norma della legislazione doganale in materia di obbligo dell'interesse di mora. Infatti, per le persone registrate sul territorio svizzero sarebbe difficilmente comprensibile la riscossione di un interesse di mora in caso di tassazione provvisoria o condizionale oppure di procedura doganale con tassazione semplificata che determinano una riscossione a posteriori dell'imposta.

*Art. 57* Eccezioni all'obbligo di pagare interessi di mora

Il presente articolo è nuovo. Il suo contenuto figura attualmente nell'OLIVA. Per quanto concerne la motivazione si rinvia alle spiegazioni dell'articolo 56 D-LIVA.

*Art. 58* Diritto alla restituzione dell'imposta e prescrizione

Il presente articolo corrisponde alla legislazione in vigore (art. 80 LIVA). I capoversi sono stati riordinati in un intento di maggiore chiarezza.

*Art. 59* Restituzione per riesportazione

Dal profilo materiale il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 81 LIVA. Sono state apportate precisazioni dal profilo redazionale.

L'articolo 11 LD in combinato disposto con l'articolo 38 della nuova ordinanza sulle dogane<sup>78</sup> non stabilisce presso quale servizio dell'AFD devono essere presentate le richieste successive di restituzione per riesportazione. Per questo motivo anche la LIVA non deve contenere disposizioni in merito, perché in caso contrario diversi servizi potrebbero avere la competenza del disbrigo, ciò che non avrebbe senso dal profilo dell'economia amministrativa. Inoltre l'inizio del termine entro il quale deve essere presentata la richiesta successiva di restituzione è stato adeguato a favore dei contribuenti. Non è più determinante la data della dichiarazione doganale, bensì quella del rilascio del documento di esportazione con il quale si richiede l'esportazione doganale definitiva di un bene dall'ammissione delle merci in libera pratica secondo il diritto doganale.

<sup>78</sup> Ordinanza del 1° novembre 2006 sulle dogane (OD; RS 631.01).

*Art. 60* Interesse remuneratorio

Il presente articolo è nuovo. Il suo contenuto figura attualmente nell'OLIVA. Per la motivazione si fa riferimento alle spiegazioni dell'articolo 56 D-LIVA.

*Art. 61* Competenza e procedura

Il presente articolo corrisponde dal profilo materiale all'attuale articolo 82 LIVA. Nel *capoverso 2* sono stati adeguati i rinvii ad altre disposizioni della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto. Per definire con precisione le riscossioni che possono essere delegate all'AFC non si parla più di contribuenti, poiché sotto il titolo «Imposta sulle importazioni» si potrebbero intendere le persone che sono tenute al pagamento dell'imposta sulle importazioni. La disposizione si riferisce nondimeno alle persone iscritte nel registro delle imprese contribuenti dell'AFC o dell'Amministrazione delle contribuzioni del Principato del Liechtenstein.

*Art. 62* Riporto del pagamento dell'imposta

Il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 83 LIVA. Le modifiche effettuate sono miglioramenti di carattere linguistico.

Se la procedura di riporto fosse estesa a tutti i contribuenti all'imposta sul territorio svizzero che allestiscono il rendiconto secondo il metodo effettivo e effettuano notevoli importazioni di merci soggette all'imposta sulle importazioni, questa circostanza comporterebbe grandi rischi fiscali. Ne deriverebbe un maggiore onere di controllo che renderebbe necessario un aumento del personale. D'altra parte una valutazione differenziata non deve limitarsi unicamente a valutare il punto di vista economico rispettivamente fiscale, ma bensì deve anche far fede ad una vera e propria esigenza di economicità di riscossione, di neutralità concorrenziale, di certezza del diritto, di eurocompatibilità e nonché della sicurezza fiscale. Infine l'estensione della procedura di riporto causerebbe notevoli distorsioni di natura concorrenziale a scapito delle cifre d'affari sul mercato interno svizzero. Il contribuente sul territorio svizzero dovrebbe incassare dai suoi acquirenti l'imposta sulle cifre d'affari di beni, mentre i suoi concorrenti esteri potrebbero effettuare le forniture senza effettivo onere fiscale. Alfine di ottenere una parità di trattamento occorre che le cifre d'affari sul territorio svizzero devono poter essere tassate secondo il principio dell'imposta a carico dell'acquisto. Viceversa la regolamentazione attualmente in vigore comporta minori distorsioni concorrenziali. Infatti soltanto i contribuenti che presentano notevoli eccedenza di imposta precedente da importazioni ed esportazioni (oltre 50 000 franchi all'anno) possono richiedere la procedura di riporto. Si tratta attualmente di circa 400 contribuenti. Le distorsioni concorrenziali nell'ambito della legislazione in vigore sono pertanto inferiori a quelle in caso di estensione della procedura di riporto. Una valutazione globale degli aspetti rilevanti evidenzia quindi che un'estensione della procedura di riporto a tutti i contribuenti che allestiscono il rendiconto secondo il metodo effettivo ed effettuano notevoli importazioni di merci soggette all'imposta sulle importazioni spalanca la via a lacune di imposizione che sono difficilmente colmabili anche con un grande dispendio di tempo e provocano considerevoli distorsioni concorrenziali.

Il *capoverso 3* corrisponde all'articolo 90 *capoverso 2* lettera e LIVA ed è ora regolata per motivi di chiarezza nella rispettiva norma.

*Art. 63*            Condono dell'imposta

Il presente articolo corrisponde nel suo contenuto all'attuale articolo 84 LIVA. È stato introdotto unicamente un adeguamento linguistico e redazionale.

**Titolo quinto:**  
**Diritto procedurale per l'imposta sul territorio svizzero e l'imposta a carico dell'acquisto**

Il disegno di legge tenta di operare una separazione più chiara tra diritto materiale e diritto procedurale rispetto alla legislazione attuale. Per questo motivo la procedura relativa all'imposta sul territorio svizzero e all'imposta a carico dell'acquisto è disciplinata in un titolo a sé stante.

**Capitolo 1: Disposizioni procedurali generali**

*Art. 64*

I *capoversi 1 e 2* corrispondono dal profilo del contenuto all'attuale articolo 52 LIVA. La novità consiste nella suddivisione dell'articolo in due capoversi per migliorarne la comprensione. Inoltre l'espressione «imposta sulle operazioni eseguite sul territorio svizzero» è sostituita con «imposta sul territorio svizzero» e con «imposta a carico dell'acquisto».

Il *capoverso 3* stabilisce che l'AFC è tenuta a pubblicare immediatamente tutte le decisioni e modifiche della prassi. Ciò è sottinteso e viene attualmente già messo in atto dall'AFC. La pubblicazione immediata degli sviluppi della prassi corrente è di essenziale importanza in un sistema improntato sul principio di una imposta di autotassazione.

Il *capoverso 4* riprende il principio dello stato di diritto secondo il quale l'amministrazione deve compiere i suoi atti in modo speditivo. Ciò vale per la totalità dell'attività amministrativa, quindi anche ad esempio per il rilascio di decisioni e di decisioni su reclamo.

Il *capoverso 5* sancisce il principio del trattamento riguardoso del contribuente. Gli oneri finanziari e amministrativi dei contribuenti devono poter essere ridotti al minimo; questa disposizione deve servire all'amministrazione da direttiva di esecuzione nel caso concreto, come anche nella fissazione generale della prassi.

**Capitolo 2: Diritti e obblighi dei contribuenti**

*Art. 65*            Annuncio di inizio e di fine dell'obbligo fiscale

Il *capoverso 1* corrisponde all'attuale articolo 56 capoverso 1 LIVA. Le modifiche sono di natura redazionale.

Il *capoverso 2* è stato oggetto di adeguamenti redazionali. È inoltre stato stralciato l'ultimo periodo dell'attuale articolo 56 capoverso 2 LIVA. Ciò va visto in relazione all'articolo 14 D-LIVA. In virtù di questa disposizione l'obbligo fiscale termina in

modo automatico unicamente in caso di liquidazione di un'impresa; altrimenti esso sussiste finché viene svolta un'attività imprenditoriale. Pertanto (tranne in caso di liquidazione) l'annuncio della fine dell'obbligo fiscale deve d'ora in poi essere effettuato dal contribuente. Questa concezione rende superfluo l'attuale articolo 29<sup>bis</sup> LIVA. Il suo contenuto normativo è stato integrato nel nuovo ordinamento. Secondo il tenore attuale della norma l'obbligo fiscale dei contribuenti che non realizzavano più cifre d'affari terminava per legge (art. 29 lett. b LIVA).

Dal profilo del contenuto il *capoverso 3* corrisponde all'attuale articolo 56 capoverso 4 LIVA. La novità consiste nell'introduzione in questo capoverso di un complemento che prevede, simultaneamente alla fine dell'obbligo fiscale, la dichiarazione delle prestazioni acquisite. Si tratta di una precisazione.

#### *Art. 66* Rappresentanza fiscale

Il *capoverso 1* corrisponde all'articolo 71 capoverso 2 primo periodo LIVA. Il terzo periodo è stato trasferito in maniera sistematicamente corretta all'articolo 96 D-LIVA, nel capitolo «Altri provvedimenti di garanzia».

Il *capoverso 2* stabilisce che il rappresentante di un gruppo di imposta sul valore aggiunto deve avere il suo domicilio o la sua sede in Svizzera. Questa chiarificazione è importante nella misura in cui nel quadro della nuova struttura dell'imposizione di gruppo il «responsabile del gruppo» non deve più imperativamente far parte del gruppo di imposta sul valore aggiunto. Nuovo: il responsabile può anche essere un terzo esterno.

Il *capoverso 3* stabilisce che la designazione di una rappresentanza non equivale alla costituzione di uno stabilimento d'impresa in Svizzera ai sensi delle disposizioni sulle imposte dirette. La disposizione attualmente recata dall'articolo 71 capoverso 2 secondo periodo LIVA è disciplinata per motivi di chiarezza in un capoverso a sé stante.

#### *Art. 67* Obbligo di fornire informazioni

Il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 57 LIVA. In un intento di chiarificazione il *capoverso 2* stabilisce inoltre che il nome e l'indirizzo del cliente, ma non il luogo della sede o del domicilio, possono essere celati. Ciò è importante per poter determinare se il cliente risiede sul territorio svizzero o all'estero.

#### *Art. 68* Diritto di informazione

Il presente articolo è nuovo. L'introduzione esplicita di un diritto di informazione del contribuente nei confronti dell'AFC corrisponde a una necessità sovente espressa dai contribuenti e dai loro consulenti. Già oggi il contribuente ha il diritto di ottenere risposta alle domande orali o scritte presentate all'AFC<sup>79</sup>. Inoltre già oggi le informazioni fornite espressamente senza riserva sono vincolanti per l'AFC in virtù del principio della buona fede. Tale carattere vincolante è però abbinato all'esigenza che la fattispecie determinante sia stata sottoposta a valutazione in modo corretto e completo. L'introduzione di un articolo di legge sul carattere vincolante delle informazioni, rafforza la prassi già applicata da più anni. Si rinuncia a fissare un termine

<sup>79</sup> Nel 2005 il 60% circa delle richieste alla divisione giuridica dell'AFC ha ottenuto risposta nel giro di 10 giorni e il 95% nel giro di 30 giorni.

fisso in giorni per il rilascio di informazioni, in quanto la fissazione di un termine espresso in giorni appare problematica, quando divergono le opinioni dell'AFC e del contribuente sulla completezza della fattispecie e della relativa valutazione giuridica. È inoltre difficile abbinare con un effetto giuridico il rilascio non tempestivo di un'informazione.

#### *Art. 69* Contabilità e conservazione

Questa disposizione corrisponde all'articolo 58 LIVA. Il suo capoverso 3 è stato, nuovo, strutturato in un articolo a sé stante (art. 80 D-LIVA). Sono inoltre state effettuate lievi precisazioni nella sua formulazione.

*Capoverso 1:* in materia di IVA dovrebbe in linea di massima bastare che il contribuente tenga i suoi libri contabili e altre registrazioni secondo i principi del diritto commerciale (art. 957 segg. CO). L'AFC può emanare obblighi di registrazione più estesi in casi eccezionali, se ciò è indispensabile per la riscossione dell'IVA. Sono in particolare indispensabile ai fini dell'IVA le registrazioni che servono a constatare l'assoggettamento nonché il calcolo dell'imposta e delle imposte precedenti deducibili.

I *capoversi 2 e 3* sono stati rielaborati dal profilo redazionale nel senso di una migliore chiarezza e adeguati alle nuove disposizioni in materia di prescrizione. La durata dell'obbligo di conservazione è stata ridotta con l'applicazione del capoverso 2, ciò che costituisce un'agevolazione per il contribuente. Per quanto concerne il campo d'applicazione del *capoverso 3*, ossia nel contesto immobiliare e del ammortamento, è comunque necessaria una durata di conservazione più lunga affinché lo sgravio fiscale successivo e il consumo proprio possano essere determinati in modo corretto. Secondo l'articolo 32 capoverso 3 e l'articolo 33 capoverso 2 D-LIVA, ai fini fiscali IVA, i beni immobili devono essere ammortizzati su più di 20 anni.

Nonché è fatto salvo la premessa dell'articolo 962 CO nel contesto dell'obbligo di conservazione. Infatti nella sua vecchia versione l'articolo 962 CO disciplinava l'inizio e la durata della conservazione dei documenti commerciali. La premessa si è resa è necessaria in quanto esistono anche contribuenti che non hanno l'obbligo d'iscrizione della loro ditta nel registro di commercio e quindi non hanno l'obbligo di tenere una contabilità. La disposizione del Codice delle obbligazioni menzionata in questa sede non sarebbe pertanto applicabile a questi contribuenti, ragione per la quale essi sarebbero stati costretti a conservare non soltanto il conto d'esercizio e il bilancio, ma anche l'originale di tutti i loro altri libri commerciali. Nel frattempo la tenuta obbligatoria dei libri commerciali è stata rielaborata a livello di CO. Nella sua versione del 22 dicembre 1996 la nuova sistemática entrata in vigore il 1° giugno 2002 ha per effetto che l'articolo 962 CO disciplina soltanto la durata e l'inizio dell'obbligo di conservazione, mentre le modalità di conservazione sono d'ora in poi disciplinate dall'articolo 957 CO. Per questo motivo si rinvia d'ora in poi agli articoli 957 e 962 CO.

Il *capoverso 4* corrisponde all'articolo 90 capoverso 2 lettera h LIVA ed è disciplinato per motivi di chiarezza nella norma di pertinenza. Con la mozione 05.3800 (Imposta sul valore aggiunto, rendiconto elettronico) il Gruppo democratico-cristiano chiede al Consiglio federale di adottare i provvedimenti necessari affinché sia possibile introdurre il più rapidamente possibile il rendiconto di imposta sul valore aggiunto in forma elettronica. Già in conformità della legge sull'imposta sul valore aggiunto attuale, è stata attribuita al Consiglio federale la competenza di

introdurre il rendiconto elettronico. Il Consiglio federale è molto favorevole alle transazioni elettroniche, non solo fra le autorità, ma anche fra le aziende e le autorità, così come fra le aziende stesse. Dapprima occorre tuttavia adottare i necessari provvedimenti d'ordine tecnico. Attualmente presso l'AFC viene implementato un nuovo completo sistema informatico INSIEME (innovazioni nei settori TI, processi e sistemi organizzativi), proprio anche allo scopo di creare le condizioni tecniche necessarie per introdurre il rendiconto elettronico. L'obiettivo di questo programma è quello di creare un'AFC moderna, orientata al futuro, in grado di trattare i casi in modo efficiente, qualitativamente migliore e flessibile e nel contempo offrire maggiori possibilità ai contribuenti soluzioni di e-government anche in ambito fiscale. Questo programma costituisce la base e il presupposto della comunicazione elettronica con i contribuenti. Inoltre, il Consiglio federale promuove l'introduzione generalizzata dell'elettronica nelle relazioni aziendali nell'intera amministrazione federale.

#### *Art. 70* Inoltro del rendiconto

Per motivi di chiarezza la norma di questo articolo è stata rielaborata e suddivisa in due capoversi. Il *capoverso 1* corrisponde all'attuale articolo 46 LIVA.

Il *capoverso 2* disciplina d'ora in poi separatamente l'ultimo periodo dell'articolo 46 LIVA. La norma non ha subito modifiche dal profilo del contenuto.

#### *Art. 71* Correzione di lacune nel rendiconto

Il presente articolo è nuovo. I rendiconti d'imposta devono di norma rispecchiare le situazioni effettive. Tuttavia già attualmente esiste una certa tolleranza nel senso che l'AFC prescrive che i contribuenti devono armonizzare periodicamente con la contabilità (almeno una volta all'anno) le cifre d'affari e le imposte precedenti e comunicare all'AFC le eventuali correzioni. È quanto stabilisce attualmente il numero marginale 968 delle Istruzioni 2008 sull'IVA. Secondo l'attuale prassi dell'AFC le armonizzazioni di cifre d'affari e i controlli di plausibilità dell'imposta precedente vengono effettuati per un intero anno commerciale. Se non risultano differenze non si verifica se le cifre d'affari sono state conteggiate in modo esatto anche a livello trimestrale. Lo stesso vale per la comunicazione posticipata di differenze di cifre d'affari. Se queste ultime vengono annunciate per scritto, l'AFC corregge la situazione nel quarto trimestre. Il contribuente può anche correggerle egli stesso nel primo trimestre dell'anno successivo, senza subire conseguenze. Questa prassi deve essere sancita per legge tramite questo articolo. Questa modifica è soprattutto di rilievo ai fini del nuovo concetto di sottrazione fiscale (art. 98 cpv. 6 D-LIVA). D'ora in poi non è data sottrazione fiscale se il rendiconto trimestrale o semestrale non è corretto, ma soltanto se il periodo fiscale è stato oggetto di un rendiconto incompleto o non corretto. Questa liberalizzazione giustificata del diritto penale presuppone che si sancisca l'obbligo esplicito del contribuente di rettificare le lacune del rendiconto.

Il *capoverso 1* prevede che al termine di un periodo fiscale il contribuente dispone di sei mesi di tempo per correggere successivamente i suoi rendiconti concernenti questo periodo fiscale se rileva lacune nel quadro dell'armonizzazione delle cifre d'affari con la contabilità. Nonostante questa possibilità di correzione, i contribuenti continuano, come sinora, a sottostare all'obbligo di adempiere perfettamente le condizioni di tenuta della contabilità. I contribuenti devono compilare e inoltrare

all'AFC i loro rendiconti IVA allestiti secondo scienza e coscienza conformemente alle prescrizioni applicabili in base al principio dell'autotassazione. La possibilità della successiva correzione costituisce comunque per il contribuente una maggiore certezza giuridica. Da ciò risulta che la questione della sottrazione di imposta si può porre soltanto alla fine del termine previsto per la correzione del rendiconto.

In un intento di chiarificazione e per motivi di certezza del diritto il *capoverso 2* ribadisce d'ora in poi esplicitamente l'obbligo derivante dal principio di autotassazione di rettificare tutte le lacune constatate, anche successivamente, prima dell'inizio della prescrizione.

Il *capoverso 3* conferisce all'AFC il diritto di utilizzare determinati moduli per la correzione di errori, come avviene già attualmente.

Come ulteriore agevolazione il *capoverso 4* prevede che l'AFC può autorizzare semplificazioni quando il contribuente, a causa di errori sistematici difficilmente individuabili, non è in grado di allestire correttamente il suo rendiconto. Questa esigenza è stata espressa a più riprese dai contribuenti e dai loro rappresentanti. Le possibilità di semplificazione sono enumerate nell'articolo 80 D-LIVA. Innanzitutto si tratta della possibilità di calcolare in modo approssimativo il debito di imposta sulla cifra d'affari e le imposte precedenti nella misura in cui non risultino notevoli vantaggi o svantaggi fiscali e nessuna importante distorsione alla concorrenza.

#### *Art. 72*                    Procedura di notifica

Questo articolo regola la procedura di notifica come fa sinora l'articolo 47 capoverso 3 LIVA.

Il *capoverso 1 lettera a* intende garantire che a livello di imposta sul valore aggiunto ogni ristrutturazione ai sensi della legge sull'imposta federale diretta<sup>80</sup> sia oggetto di una notifica, a prescindere dal trasferimento di tutto o di parte di un patrimonio.

Il *capoverso 1 lettera b* si riferisce come l'attuale articolo 47 capoverso 3 LIVA a tutto o a parte di un patrimonio. La totalità del patrimonio comprende tutti gli attivi dell'impresa di un contribuente. Un patrimonio parziale consta di una pluralità di beni e di prestazioni di servizi che costituiscono un'unità organica nell'ottica della persona trasferente. Ne è il caso se si tratta di un complesso di beni o di prestazioni di servizi identici o simili o se si tratta di un complesso di beni o prestazioni di servizi con i quali può essere esercitata un'attività omogenea. Il trasferimento deve essere effettuato nel quadro di una fondazione, di una liquidazione, di una ristrutturazione o di un negozio giuridico previsto dalla legge sulla fusione. È data segnatamente la fattispecie della riorganizzazione se la forma giuridica, il titolare di una società di persone o il volume delle attività di un'impresa subiscono un cambiamento totale o parziale. Ne è regolarmente il caso quando si tratta del trasferimento di tutto o di parte di un patrimonio.

Il *capoverso 2* attribuisce al Consiglio federale la competenza di decidere in quali altri casi deve o può essere applicata la procedura di notifica. È così possibile estendere e flessibilizzare per il tramite della procedura di notifica il trattamento più opportuno e meno oneroso dell'assoggettamento.

<sup>80</sup> Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11).

Il *capoverso 3* prevede che d'ora in poi la notifica del trasferimento patrimoniale sia effettuata nel quadro del rendiconto trimestrale ordinario e segnatamente nel corso del periodo di rendiconto nel quale viene sbrigata la procedura di notifica. Viene così a decadere il termine di 30 giorni della legislazione attuale, ciò che rappresenta una flessibilizzazione e una semplificazione per il contribuente.

Il *capoverso 4* corrisponde alla prassi attuale. Per motivi di chiarezza e di certezza del diritto tale prassi è d'ora in poi espressamente sancita dalla legge. Per poter fare valere lo sgravio fiscale successivo in caso di modifica positiva dell'utilizzazione oppure per impedire l'imposizione del consumo proprio quando i valori patrimoniali trasferiti non sono utilizzati a scopi imponibili o lo sono soltanto parzialmente, l'acquirente deve poter comprovare il grado di utilizzazione dei valori patrimoniali da parte dell'alienatore.

Il *capoverso 5* è nuovo e prevede un'agevolazione per i contribuenti nel senso che la procedura di notifica non può più essere ordinata (a posteriori) se il credito fiscale è garantito. Può accadere che i contribuenti non applichino la procedura di notifica nei casi poco chiari o per ignoranza, ma che al trasferimento di un patrimonio conteggiato e versino l'imposta e il destinatario della prestazione faccia valere la deduzione dell'imposta precedente. In simili casi si deve rinunciare a una procedura (a posteriori) di notifica, sebbene i diritti del fisco siano pregiudicati, se il trasferente e/o il riprendente non effettuano il rendiconto secondo il metodo effettivo (art. 37 D-LIVA). Il nuovo capoverso 5 rende quindi più flessibile l'applicazione della procedura di notifica.

### **Capitolo 3: Obbligo di terzi di fornire informazioni**

#### *Art. 73*

Il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 61 LIVA. Le modifiche sono puramente redazionali. A titolo di novità vi è sancito in senso limitativo che i libri contabili, i giustificativi, le carte d'affari e gli altri documenti contabili devono essere resi accessibili a condizione che le informazioni necessarie non possano essere ottenute dal contribuente stesso. Basta che in seguito alla propria richiesta l'AFC non abbia ottenuto entro un termine utile le informazioni necessarie dal contribuente. Questo sgravio a favore dei terzi comporta nondimeno un onere supplementare per l'AFC, perché a seconda delle circostanze essa deve intraprendere numerosi passi per ottenere le informazioni necessarie.

### **Capitolo 4: Diritti e doveri delle autorità**

#### *Art. 74*            Segreto

Il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 55 LIVA.

Il *capoverso 2 lettera b* è oggetto di una formulazione redazionale più chiara. Nella prassi l'organo giudiziario chiede informazioni all'AFC (p. es. la consultazione degli atti fiscali). L'organo giudiziario deve presentare una richiesta (succinta). L'AFC esamina la richiesta e procede a una ponderazione degli interessi. La richiesta è trasmessa al DFF con una corrispondente proposta in base alla quale il DFF decide

in merito all'autorizzazione di fornire le informazioni. Da quanto precede risulta che è l'AFC ad essere autorizzata a fornire le informazioni e non che l'organo giudiziario è autorizzato ad ottenere le informazioni.

Il *capoverso 2 lettera c* è stato completato. L'attuale articolo 55 capoverso 2 lettere a–d LIVA enumera finora i casi in cui non sussiste l'obbligo del segreto. D'ora in poi l'AFC avrà inoltre la possibilità di fornire informazioni o di sporgere denuncia in casi di reati in materia di esecuzione e fallimento a seguito dei quali ha subito una perdita, perché in questi casi non sussiste interesse alla tutela del segreto. Se le procedure di esecuzione e di fallimento sono passate in giudicato, l'AFC può essere lesa dal fatto che il contribuente abbia già venduto valori patrimoniali sotto sequestro – che non sono pertanto più realizzabili (art. 169 CP<sup>81</sup>) –, oppure dal fatto che nonostante una decisione ufficiale il contribuente non abbia proceduto alla dichiarazione del suo reddito mensile pignorabile (art. 292 CP). In entrambi i casi il debitore agisce contro una decisione ufficiale dell'ufficio di esecuzione espressamente vincolata a conseguenze penali. L'obbligo di denuncia è disciplinato dal diritto cantonale, nel senso che in questi casi alcuni uffici di esecuzione sporgono d'ufficio denuncia penale. In altri casi si comunica al creditore che il debitore ha avuto un comportamento punibile e che il creditore può sporgere denuncia penale. L'AFC – che deve trattare tutti i contribuenti nel medesimo modo – avvia procedure di esecuzione in tutta la Svizzera. Può quindi capitare che i contribuenti che non si comportano correttamente siano oggetto di una denuncia in determinati Cantoni e non lo siano in altri Cantoni. Conformemente all'articolo 55 capoverso 2 lettera b, l'AFC doveva finora ricevere l'autorizzazione del DFF per sporgere denuncia penale. Grazie a questa modifica di legge l'AFC è ora direttamente autorizzata dalla legge a sporgere denuncia penale in questi casi.

Il *capoverso 2 lettera d* è stato completato. All'AFC viene sovente chiesto se qualcuno *era* iscritto nel registro dei contribuenti. Questa informazione corrisponde a una necessità dei contribuenti. La formulazione attuale è riferita unicamente al presente («è iscritto nel registro»). Per l'AFC e suoi collaboratori – tenuti alla tutela del segreto – è importante che venga chiaramente disciplinata la possibilità di fornire informazioni anche su iscrizioni concernenti il passato.

#### *Art. 75* Assistenza amministrativa

Il presente articolo corrisponde in ampia misura all'attuale articolo 54 LIVA.

Il *capoverso 1* parla d'ora in poi di «autorità fiscali della Confederazione». Poiché è incaricata della riscossione dell'imposta sul valore aggiunto, anche l'AFD va considerata come autorità fiscale della Confederazione. Consecutivamente a questa riformulazione l'articolo 54 capoverso 5 LIVA può senz'altro essere stralciato, perché la comunicazione di osservazioni può essere compresa nel tenore del capoverso 1. Le autorità menzionate in questo capoverso si comunicano spontaneamente constatazioni che possono essere rilevanti ai fini della riscossione dell'imposta.

Il *capoverso 2* disciplina l'assistenza amministrativa necessaria per la riscossione dell'imposta, in particolare il diritto dell'AFC di ottenere informazioni. Secondo questa disposizione le informazioni sono richieste quando possono essere rilevanti per l'esecuzione della LIVA o per la riscossione dell'imposta. Queste informazioni assumono sempre maggiore importanza per l'incasso dell'imposta. La prassi ha

<sup>81</sup> Codice penale (CP; RS 311.0).

evidenziato che soprattutto nei Comuni più piccoli l'AFC fatica ad ottenere le informazioni desiderate. A volte l'AFC riceve soltanto informazioni e giustificativi sul posto. Pertanto la legge deve stabilire chiaramente che le «informazioni» richieste devono essere inoltrate su domanda dell'AFC. Nella fattispecie si tratta di una chiarificazione. La norma non subisce alcuna modifica di contenuto.

Il capoverso 3 non precisa più che la sicurezza interna o esterna della Confederazione o dei Cantoni costituisce un interesse pubblico. Si tratta di un'ovvietà. L'«interesse pubblico importante» basta per respingere le richieste di informazioni non autorizzate.

#### Art. 76                    Trattamento e conservazione automatizzati dei dati

Il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 53 LIVA. Esso è stato completato con l'aggiunta di un capoverso 4 e modernizzato dal profilo redazionale.

*Capoverso 1:* la LIVA impartisce all'AFC il mandato di eseguire la legge. Per adempiere questo mandato l'AFC è legittimata a rilevare i dati necessari, a elaborarli e a memorizzarli. L'adempimento dei compiti di legge da parte dell'AFC rende indispensabile l'utilizzo della conservazione elettronica dei dati e dei mezzi di elaborazione dell'informazione. Oggi praticamente tutti i processi sono coadiuvati da mezzi di elaborazione dell'informazione. Pertanto il presente capoverso 1 è adeguato alla situazione effettiva senza modifiche di contenuto. Per adempiere i requisiti della legge sulla protezione dei dati, vengono descritti esattamente i dati che l'AFC è autorizzata a rilevare. Si tratta dei dati necessari alla riscossione e al pagamento dell'imposta. Vi sono compresi anche i dati concernenti procedure e sanzioni amministrative e penali.

*Capoverso 2:* per tenere conto dell'esigenza di una base legale formale dettata dalla protezione dei dati, una corrispondente base legale è stata istituita nell'articolo 53 capoverso 2 LIVA. Tale base legale è mantenuta. La modifica di contenuto introdotta al capoverso 2 istituisce il nesso con l'articolo 3 (integrità – autenticità e impossibilità di falsificazione) dell'ordinanza sui libri di commercio<sup>82</sup>.

*Capoverso 3:* il secondo e il terzo periodo dell'articolo 53 capoverso 1 LIVA, segnatamente le spiegazioni relative ai dati doganali e il rinvio alle disposizioni concernenti l'assistenza amministrativa e la tutela del segreto sono state spostate in un capoverso a sé stante per migliorare la comprensibilità.

*Capoverso 4:* l'AFC registra elettronicamente i suoi dati, ossia non dispone in linea di massima dei giustificativi originali per la sua attività quotidiana. Nel quadro delle procedure penali e delle procedura di esecuzione forzata può capitare che l'AFC debba produrre i documenti originali. Dato che i documenti registrati conformemente all'attuale articolo 53 LIVA non possono più essere modificati (art. 16 cpv. 2 OLIVA) essi devono essere equiparati ai documenti originali. Una falsificazione di questi documenti equivarrebbe inoltre a una falsità in atti formati da pubblici ufficiali e funzionari (art. 317 CP). Se i documenti registrati in virtù dell'attuale articolo 53 non fossero riconosciuti come documenti originali nel quadro di una procedura diversa da quella secondo la LIVA, l'AFC non potrebbe eventualmente far valere i

<sup>82</sup> Ordinanza del 24 aprile 2002 sulla tenuta e la conservazione dei libri di commercio (Olc; RS 221.431).

suoi diritti o potrebbe farli valere solo difficilmente. Per questo motivo è prevista una chiarificazione in merito a livello di legge.

#### *Art. 77*          Verifica

La presente disposizione corrisponde all'articolo 62 capoverso 1 LIVA. L'amministrazione delle contribuzioni ha il diritto e il dovere di verificare gli atti eseguiti nel quadro dell'autotassazione.

#### *Art. 78*          Controllo

La *capoverso 1* costituisce la base legale dell'esecuzione di controlli sul posto presso i contribuenti. Il contenuto della norma corrisponde a quello dell'articolo 62 capoversi 1 e 2 LIVA.

La *capoverso 2* stabilisce che sono d'ora in poi considerati controllo la richiesta e la verifica di documenti completi da parte dell'AFC. Conformemente al capoverso 5 ogni controllo deve essere concluso con un avviso di tassazione che passa in giudicato per il periodo fiscale verificato tramite il suo riconoscimento da parte del contribuente. Dalla conseguenza giuridica che il credito fiscale deve essere fissato per tutto il periodo controllato si può desumere il volume indispensabile di documenti completi. Si può parlare di documenti completi ai sensi del capoverso 2 soltanto se l'AFC può effettivamente forgiarsi un quadro completo delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto nel periodo pertinente sulla base dei documenti richiesti. L'AFC dispone anche in futuro della possibilità di effettuare mere verifiche puntuali di singole operazioni – per quanto riguarda ad esempio l'entità delle imposte precedenti che sono state fatte valere – senza che questi controlli debbano essere conclusi con un avviso di tassazione ai sensi del capoverso 5. Sarebbe contrario al principio dell'economicità della riscossione se l'AFC non fosse più autorizzata a sottoporre singole operazioni a un breve controllo interno.

*Capoverso 3*: secondo la disposizione in vigore (art. 62 cpv. 2 LIVA), il controllo deve sempre essere preannunciato, tranne nei casi di pericolo di collusione. Il concetto di pericolo di collusione si rifà al diritto penale. Esso induce pertanto a supporre che in caso di pericolo di collusione esista già un comportamento rilevante dal profilo penale, anche se ciò non è imperativo. Dato che i diritti e gli obblighi differiscono notevolmente nella procedura di tassazione e nella procedura penale e che essi vanno ovviamente tutelati e garantiti integralmente, occorre che questi due tipi di procedure non vengano confusi. È pertanto opportuno manifestarlo anche nei concetti. Il capoverso 2 prevede quindi che *in casi motivati* si possa d'ora in poi prescindere eccezionalmente dal preannuncio di un controllo. Si è in presenza di un caso motivato quando ad esempio un contribuente, senza indicarne i motivi concreti, rinvia o non autorizza reiteratamente un controllo. Un caso motivato può parimenti essere costituito dall'importanza centrale che assume per l'AFC la possibilità di chiarire una particolare fattispecie in un preciso momento. Se inoltre, in conformità delle informazioni di cui dispone, l'AFC accerta la presenza presso un contribuente di una situazione inusuale e non (ancora) spiegabile, senza che esistano motivi concreti di supporre un comportamento rilevante dal profilo penale, essa deve poter chiarire questa fattispecie in loco senza preannuncio.

La *capoverso 4* conferisce al contribuente il diritto di chiedere un controllo dei suoi rendiconti da parte dell'AFC e di ricevere di conseguenza una chiara decisione in

merito al periodo controllato. Anche questo aspetto aumenta notevolmente la certezza giuridica per il contribuente. Egli deve spiegare per quale motivo e in quale entità desidera un controllo, affinché l'AFC possa pianificare i controlli da eseguire e possa mettere a disposizione le risorse necessarie. Il fatto che venga richiesta una motivazione non apporta cambiamenti al diritto all'esecuzione del controllo; l'obbligo della motivazione costituisce pertanto una mera prescrizione di ordine. Questo cambiamento causa all'AFC un maggior onere perché ci si può aspettare un aumento delle richieste di esecuzione di controlli, ossia che un numero maggiore di contribuenti chieda un controllo nella propria azienda per beneficiare della certezza del diritto. Il cambiamento inciderà quindi sull'economicità della riscossione. Le risorse personali nell'AFC dovranno pertanto essere tendenzialmente aumentate (cfr. in merito anche il n. 3.2).

Il *capoverso 5* è nuovo. Una delle grandi esigenze espresse dai contribuenti è quella di ottenere una maggiore certezza giuridica. Ciò è stato ripetutamente sottolineato dalle associazioni del settore economico, dai settori della consulenza e dalla politica. Oggi, per l'esecuzione di un controllo sul posto vengono di regola verificati i rendiconti IVA degli ultimi cinque anni (compresi nel termine di prescrizione). Se vengono scoperti errori, l'ispettore li corregge ed emette un conto complementare (CC) e/o una nota di credito (NC). Il conto complementare rispettivamente la nota di credito non comprendono quindi l'intero debito d'imposta per un determinato periodo fiscale. Nell'ambito del controllo viene unicamente determinata la differenza fra l'autodichiarazione del contribuente e gli accertamenti dell'AFC. Alla conclusione del controllo questa differenza viene confermata a favore o sfavore del contribuente nella NC o nel CC. Quando l'AFC verifica determinati aspetti (p. es. la deduzione dell'imposta precedente) nel quadro di un *controllo puntuale interno* di uno o più rendiconti del contribuente, l'esito del controllo è parimenti fissato in un CC e/o in una NC. Il CC o la NC non vertono normalmente sull'intero credito fiscale di un periodo controllato, ragione per la quale nel quadro di una procedura fiscale avviata per contestare un CC non si può nemmeno effettuare una tassazione definitiva. Ciò cambierà con la nuova legge. Quando effettuerà un controllo, l'AFC dovrà d'ora in poi stabilire in un avviso di tassazione l'intero credito fiscale dei periodi controllati. Il contribuente potrà pagare senza riserve l'importo indicato nell'avviso di tassazione oppure chiedere l'avvio di una procedura fiscale. Conformemente all'articolo 43 lettere a o b D-LIVA entrambe queste soluzioni sfociano nel giudicato dell'intero credito fiscale dei periodi controllati.

Attualmente vengono effettuati circa 9000 controlli annui sul posto, ossia alla sede delle imprese o dei loro rappresentanti fiscali. Solo nel 3 per cento circa di questi controlli viene avviata una procedura legale, il che significa che il 97 per cento circa dei contribuenti accettano il risultato del controllo. Affinché il contribuente non sia confrontato imperativamente con una procedura amministrativa (art. 81 segg. D-LIVA), la legge prevede che al termine del suo controllo l'ispettore consegni al contribuente un avviso di tassazione che confermi il risultato del controllo e quindi l'importo del possibile addebito o accredito d'imposta. Il contribuente può esprimersi in merito a questo avviso di tassazione e conferirne con l'ispettore. Se non è d'accordo con l'avviso di tassazione, il contribuente deve avviare la procedura amministrativa. Il *capoverso 5* impartisce all'AFC un anno di tempo per concludere il controllo. Il mancato rispetto di questo termine non ha conseguenze giuridiche dirette in quanto si tratta di un termine ordinatorio. Va comunque osservato che

l'annuncio del controllo riduce a due anni il termine di prescrizione della fissazione del credito fiscale (art. 42 cpv. 2 D-LIVA).

Rispetto all'attuale articolo 62 capoverso 3 LIVA il *capoverso 6* è stato completato con l'introduzione del segreto professionale dei negozianti di valori mobiliari, con la conseguenza che questo settore è ora legalmente equiparato alle banche e agli uffici di revisione riconosciuti dalla legge. L'entrata in vigore il 1° febbraio 1997 della legge sulle borse ha comportato l'introduzione di una tutela del segreto professionale dei commercianti di valori mobiliari corrispondente a quella del segreto delle banche e delle casse di risparmio, ragione per la quale non è più giustificabile una disparità di trattamento in materia d'imposta sul valore aggiunto di questi due gruppi di attori finanziari. Per il tramite di questo complemento può anche essere considerata adempita la mozione 03.3481 (Merz) Büttiker del 29 settembre 2003, che il Consiglio federale ha trasmesso al Parlamento.

#### *Art. 79* Tassazione d'ufficio

Il *capoverso 1* corrisponde in ampia misura all'articolo 60 LIVA. Ai sensi di questa disposizione l'AFC procede a una tassazione d'ufficio in caso di mancanza di documenti contabili e di registrazioni del contribuente o se le indicazioni presentate sono incomplete oppure non corrispondono manifestamente alla realtà. La colpa del contribuente per l'assenza o l'incompletezza delle registrazioni non è una condizione della tassazione d'ufficio. D'ora in poi il credito fiscale deve essere esplicitamente stabilito da una stima in base al potere di apprezzamento dell'AFC. Diversamente dalla legislazione in vigore devono essere integrati nella stima non soltanto il debito di imposta sulla cifra d'affari ma anche le imposte precedenti deducibili. In considerazione del principio generale secondo il quale il contribuente deve fornire la prova delle fattispecie che diminuiscono l'imposta (quindi il diritto alla deduzione dell'imposta precedente), l'AFC non è tenuta a effettuare una stima delle imposte precedenti che vada oltre l'imposta dovuta. Il principio è qui limitato nel senso di un'agevolazione a favore dei contribuenti. Nondimeno un credito fiscale negativo, ossia un'eccedenza a favore del contribuente, deve in linea di massima essere comprovato da quest'ultima. Nell'ipotesi contraria si creano stimoli a non più conteggiare esattamente il debito di imposta sulla cifra d'affari e l'imposta precedente perché comunque gli importi possono essere stimati. Ciò sconvolgerebbe il principio dell'autotassazione. In caso di mancato inoltro del rendiconto l'imposta dovuta (imposta sulla cifra d'affari meno imposta precedente) viene già attualmente stimata d'ufficio in base al potere di apprezzamento.

La nuova normativa crea semplificazioni amministrative nei casi finora dispendiosi di corretto accertamento dell'imposta precedente, come pure nei casi di controlli esterni e di verifiche interne. Solo nei casi di doppia utilizzazione persistono come finora ulteriori oneri amministrativi. Sussiste eventualmente il pericolo di ulteriori procedure giudiziarie se il contribuente non è d'accordo con il modo di procedere dell'AFC (stima della deduzione dell'imposta precedente).

Il *capoverso 2* stabilisce che il risultato della stima deve essere notificato al contribuente per il tramite di un avviso di tassazione che passa in giudicato in caso di riconoscimento o di pagamento senza riserve (art. 43 lett. b D-LIVA).

Il presente articolo corrisponde all'articolo 58 capoverso 3 LIVA.

## Capitolo 5: Procedura di decisione e di ricorso

### Art. 81 Principi

In materia di imposta sul valore aggiunto si applica in linea di massima il principio dell'autotassazione. Non appena le autorità divengono operative ed emanano decisioni non si è più in presenza di un'autotassazione. Si applicano quindi le disposizioni che valgono per l'intero diritto procedurale della Confederazione. È quanto va chiarito in questa sede.

Il *capoverso 1* evidenzia quanto precede nella misura in cui nel quadro della procedura dell'imposta sul valore aggiunto sarà d'ora in poi applicabile l'intera legge sulla procedura amministrativa<sup>83</sup>. Per l'IVA, come per ogni altra procedura fiscale della Confederazione, ciò valeva finora con la sola eccezione degli articoli 12–19 e 30–33 (art. 2 cpv. 1 PA). Queste eccezioni concernono l'accertamento della fattispecie così come le modalità di accordare il diritto di essere sentiti. È sottinteso che il criterio del diritto di essere sentiti vale anche per la procedura d'imposta sul valore aggiunto (art. 29 PA). Oggi, per quanto riguarda le modalità dettagliate del diritto di essere sentiti e le censure di eventuali violazioni, l'interessato non può tuttavia appellarsi agli articoli 30–33 PA, ma soltanto invocare le pertinenti disposizioni della presente legge e la Costituzione federale. Ma proprio queste disposizioni non applicabili hanno un significato fondamentale nella prassi perché concretizzano principi procedurali dello stato di diritto da tempo vigenti e ammessi. L'AFC sente già attualmente le parti in causa prima di emettere la propria decisione; in particolare essa prende in considerazione gli argomenti addotti e le prove prodotte nella misura in cui sono idonei all'accertamento dei fatti. L'AFC è tenuta all'accertamento completo e corretto dei fatti, circostanza che corrisponde anch'essa a un principio di obbligatorietà generale del diritto fiscale (art. 12 PA). In questo contesto il contribuente, il contribuente potenziale e i terzi sono tenuti a cooperare all'accertamento dei fatti (art. 13 PA). Con l'esclusione esplicita dell'articolo 2 capoverso 1 PA sono ora fissati per legge, ai fini della procedura d'imposta sul valore aggiunto, tutti i diritti e tutti gli obblighi procedurali del contribuente. In futuro sarà possibile ad esempio apportare la prova anche mediante la citazione di un testimone. Si vedrà poi se questa misura è appropriata. I prestatori e i destinatari della prestazione sono spesso toccati in misura identica dalle conseguenze di una qualificazione IVA, cosicché la loro oggettività e indipendenza non è data se agiscono come testimoni nelle singole procedure. In molti casi la testimonianza non sarà di grande utilità. L'AFC ha comunque la possibilità di non autorizzare prove nel quadro della produzione anticipata delle prove se si può presumere che i fatti non possano essere ulteriormente accertati. In caso di rifiuto da parte dell'AFC della prova richiesta dal contribuente, si deve dapprima chiarire in una procedura separata se il rifiuto era giustificato, nella misura in cui l'istanza di prova rifiutata potrebbe avere uno svan-

83 PA; RS 172.021

taggio irreversibile<sup>84</sup>. Da ciò non risultano quindi soltanto oneri amministrativi supplementari, ma anche un allungamento dei tempi procedurali.

Il *capoverso 2* stabilisce che le prove presentate devono essere giudicate liberamente (principio del libero apprezzamento delle prove). La riuscita di una prova non può essere fatta dipendere dall'esistenza di determinati mezzi probatori. Anche nel caso di questa disposizione si tratta di un auspicio esplicito dei contribuenti che deve essere chiaramente sancito nella legge. Occorre tuttavia rammentare che la liberazione dalle esigenze in fatto di prove non esenta il contribuente dal procurarsi i documenti richiesti da altre disposizioni legali. Questo vale ad esempio per quanto concerne il documento doganale di esportazione prescritto dall'AFD. La valutazione delle prove incombe alle autorità fiscali della Confederazione, rispettivamente ai tribunali aditi per la causa.

#### *Art. 82*            Decisioni dell'AFD

L'articolo corrisponde per l'essenziale all'attuale articolo 63 LIVA. In un intento di adeguamento al diritto generale di procedura, nella versione tedesca la locuzione «Entscheid» è stata sostituita con «Verfügung».

Il *capoverso 1* corrisponde all'attribuzione di una competenza generale, la cui necessità risulta dal carattere dell'IVA intesa come imposta autotassata. Finché un contribuente adempie i suoi obblighi senza dar adito a contestazioni, l'AFD non ha particolari bisogni di intervento. Solo quando la riscossione d'imposta è messa in pericolo o quando un contribuente lo richiede, l'Amministrazione emette una decisione formale in cui si esprime su una fattispecie concreta in modo giuridicamente vincolante per la parte in causa. Il contenuto possibile di questa decisione risulta dall'enumerazione esemplificativa delle *lettere a-f*. La locuzione «in particolare» significa che questo catalogo dei temi non è esaustivo. L'AFD è quindi tenuta, su segnalazione o quando un contribuente non condivide il suo parere, a emettere inizialmente una decisione formale, prima di poter continuare l'attività amministrativa riferita alla parte in causa. Nel senso dell'economicità della riscossione e a motivo del principio di autotassazione costituisce un'esigenza giustificata del contribuente chiarire in maniera vincolante una determinata fattispecie. Conformemente alla prassi attuale del Tribunale federale le procedure di accertamento sono praticamente escluse. La legge prevede pertanto esplicitamente che in futuro si potranno parimenti avviare procedure di accertamento di diritti e di pretese. Anche questa circostanza costituisce una conseguenza imperativa del diritto di informazione sancito dall'articolo 68 D-LIVA.

Il *capoverso 2* stabilisce esplicitamente che le decisioni devono essere motivate in maniera adeguata. Si intende così garantire che le vie legali possano essere adite efficientemente fin dall'inizio; sono pertanto necessarie motivazioni che vadano oltre la mera conferma del risultato del controllo. Questa disposizione consente al contribuente di presentare un ricorso *omissio medio* (art. 83 cpv. 4).

<sup>84</sup> Mediante la cosiddetta decisione incidentale; cfr. art. 46 PA.

*Art. 83* Reclamo

Il presente articolo corrisponde per l'essenziale all'attuale articolo 64 LIVA.

Il *capoverso 3* regola le conseguenze quando il reclamo non soddisfa le esigenze del *capoverso 2* o quando la richiesta o la motivazione non sono chiare. In entrambi i casi al reclamante viene assegnato un breve termine supplementare per colmare le carenze. Dalla giurisprudenza del Tribunale federale in merito all'analoga disposizione della procedura amministrativa risulta che «il breve termine suppletivo» deve essere al massimo di tre giorni.

Diversamente dalla legislazione attuale il *capoverso 4* non è più formulato come disposizione potestativa. D'ora in poi, su richiesta del contribuente, l'AFC deve inoltrare direttamente al Tribunale amministrativo federale, come ricorsi *omissio medio*, i ricorsi contro decisioni motivate esaurientemente, senza prima giudicare essa stessa il ricorso nel quadro di una procedura di reclamo. Se il contribuente non presenta una proposta corrispondente l'AFC deve ottenere il consenso del ricorrente. Il fatto di saltare la decisione su reclamo – una decisione presa dalla medesima autorità statuente (assenza di effetto devolutivo) – può rendere la procedura più efficiente e rapida.

Il *capoverso 5* esprime il fatto che l'AFC è tenuta d'ufficio ad applicare la legge in modo corretto e indiscriminato. Da ciò risulta che nella procedura di reclamo l'AFC non è vincolata alle richieste del reclamante e può modificare la decisione impugnata non solo a favore ma anche a sfavore della parte in causa (*reformatio in melius vel peius*). Il reclamante non può evitare una modifica a suo sfavore argomentando che ritira il reclamo. All'opposto non ci rimette nulla ritirando il reclamo se l'AFC giudica che la decisione non corrisponde alle disposizioni di legge determinanti in materia e deve essere di conseguenza modificata in favore del reclamante.

*Art. 84* Spese processuali e ripetibili

Il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 68 LIVA. Il *capoverso 1* è formulato in maniera più chiara e evidenzia che nella procedura amministrativa non sono versate indennità di parte.

*Art. 85* Revisione, interpretazione e rettifica

Questo articolo corrisponde in ampia misura all'articolo 67 LIVA. D'ora in poi si rinvia esplicitamente alla possibilità di interpretazione delle decisioni conformemente all'articolo 69 PA.

## Capitolo 6: Riscossione e rimborso di imposte

*Art. 86* Pagamento dell'imposta

Il *capoverso 1* corrisponde all'attuale articolo 47 *capoverso 1* LIVA. Il termine di 60 giorni per il pagamento dell'imposta corrisponde esattamente al termine al quale l'AFC si deve attenere in caso di versamento di eccedenze di imposte precedenti per non essere tenuta al pagamento dell'interesse remuneratorio.

Il *capoverso 2* garantisce l'esecuzione tempestiva dei rendiconti trimestrali per migliorare la riscossione dei crediti di imposta nonostante la possibilità di finalizza-

zione dei rendiconti. Se il contribuente non effettua alcun pagamento oppure effettua un pagamento palesemente troppo basso, l'AFC avvia la procedura di esecuzione dell'importo di imposta, senza tuttavia stabilirne previamente e formalmente l'ammontare in una tassazione. In questo caso l'AFC si fonderà in linea di massima sulle indicazioni fornite dal contribuente, se tali indicazioni non sono palesemente errate. La tassazione d'ufficio dell'importo di imposta oggetto della procedura di esecuzione viene effettuata soltanto se il contribuente non inoltra affatto un rendiconto.

*Capoverso 3:* se il contribuente fa opposizione, l'AFC emette una decisione in merito all'opposizione e stabilisce simultaneamente l'importo provvisorio dell'imposta dovuta per il quale è stata avviata la procedura di esecuzione. Il contribuente che fino ad allora non aveva inoltrato alcun rendiconto può quindi riparare la sua omissione nella procedura di rigetto dell'opposizione. Se il rendiconto insinuato nella procedura di rigetto dell'opposizione non è palesemente errato, il rigetto è concesso soltanto per l'importo di imposta che vi è documentato, posto che il pagamento non venga effettuato nonostante l'inoltro del rendiconto. In caso di inoltro del rendiconto e di pagamento dell'imposta la procedura di esecuzione è ritirata e le spese sono messe carico del contribuente.

La decisione emanata nel quadro della procedura di rigetto dell'opposizione è presa con la riserva della finalizzazione ulteriore, rispettivamente del controllo del periodo fiscale in questione. Se in ambito di finalizzazione constatata che l'importo di imposta oggetto della decisione è troppo elevato, il contribuente ne deve operare la rettifica nel rendiconto del periodo di rendiconto all'interno del quale si situa il 180° giorno dalla fine del periodo fiscale (art. 71 D-LIVA). La rettifica determina quindi un accredito per il periodo fiscale corrispondente. La fissazione dell'importo di imposta dovuto a titolo provvisorio e il rigetto dell'opposizione non provocano inconvenienti irreparabili al contribuente. Un simile inconveniente è eliminato al più tardi ad avvenuta finalizzazione. La fissazione dell'imposta da conteggiare trimestralmente a titolo provvisorio e la concessione del rigetto dell'opposizione sono unicamente rilevanti ai fini dell'esecuzione. Essi non si esprimono sull'entità materiale e sul volume del credito di imposta, ragione per la quale non vi è posto per eventuali censure. Siccome il contribuente non patisce alcuna riduzione dei suoi diritti, non è dato ricorso contro la decisione di rigetto dell'opposizione, circostanza che conforta ad un tempo l'economia procedurale e la rapidità dell'incasso. La decisione e il rigetto dell'opposizione passano immediatamente in giudicato e sono esecutivi. Non sono neppure ammessi i rimedi giuridici ai sensi dell'articolo 85a LEF, perché per il tramite della finalizzazione è possibile un'eventuale ripetizione delle imposte pagate in eccesso e questa deve ancora essere effettuata. È quanto prevede espressamente il *capoverso 4*. La procedura di esecuzione deve ovviamente essere interrotta se il contribuente comprova per il tramite di documenti che l'importo di imposta è stato pagato.

Questa procedura di esecuzione provvisoria dei crediti di imposta corrisponde alla soluzione tedesca. In Germania i rendiconti mensili o trimestrali, i cosiddetti preavvisi di imposta, sono assimilati a una fissazione dell'imposta con riserva della verifica successiva (§ 168 AO) e sono eseguiti per via amministrativa (§ 249 AO).

*Art. 87* Interesse di mora

Diversamente dalla legislazione in vigore l'interesse di mora è disciplinato da un articolo a sé stante. Il suo tenore corrisponde a quello dell'articolo 47 capoverso 2 LIVA.

Le controprestazioni ottenute da prestazioni imponibili devono essere conteggiate in maniera conforme ai periodi e l'imposta corrispondente deve essere versata alla Confederazione. Se non versa gli importi di imposta tempestivamente dopo ogni periodo di rendiconto, il contribuente deve pagare un interesse di mora. Nel contesto delle cosiddette possibilità di finalizzazione dei rendiconti di imposta successivamente alla chiusura dell'esercizio commerciale, le rettifiche che il contribuente effettua e dichiara a posteriori nel quadro della propria chiusura annuale non determinano automaticamente l'obbligo di pagare l'interesse di mora, ma soltanto quando le rettifiche non possono più essere considerate esigue e situate nell'ambito usuale. Una definizione uniforme di ciò che è considerato esiguo non è possibile a mente delle diverse situazioni dei contribuenti. L'articolo 107 lettera c D-LIVA autorizza pertanto l'AFC a emanare per via di ordinanza norme più precise per questi casi.

*Art. 88* Esecuzione

*Capoverso 1:* conformemente alle disposizioni legali in vigore l'AFC può prendere autonomamente soltanto i provvedimenti elencati dall'attuale articolo 69 capoverso 1 LIVA (avvio dell'esecuzione). In virtù degli articoli 59 LFC<sup>85</sup> e 68 OFC<sup>86</sup> tutti i provvedimenti destinati a scopi diversi devono essere presi dall'Amministrazione federale delle finanze (AFF). Considerata la grande massa di procedure, l'AFC non è in grado di avviarle, ragione per la quale l'AFC vi provvede attualmente sulla base di una procura dell'AFC. La modifica è destinata a trasferire all'AFC la competenza di promuovere tutte le misure civili e di esecuzione utili alla riscossione del credito fiscale.

Inoltre il capoverso 1 sopprime l'esigenza della diffida. Ne è motivo il fatto che in materia di IVA non è necessaria alcuna diffida affinché ne subentrino le pertinenti conseguenze giuridiche. Dal profilo del diritto civile la diffida ha per effetto che il debitore di un credito giunto a scadenza è messo in mora. A partire da questo momento è dovuto un interesse di mora. La diffida non è necessaria nel caso delle cosiddette operazioni del giorno della scadenza, ossia nei casi nei quali è stata convenuta una determinata data di scadenza. In materia di imposta sul valore aggiunto la diffida non ha però alcun effetto dal profilo legale. La scadenza del credito fiscale e l'inizio dell'obbligo del versamento di un interesse scaturiscono pertanto direttamente dall'articolo 86 capoverso 1 e dall'articolo 87 D-LIVA. Non è quindi necessaria una diffida per mettere in mora. Attualmente, se l'imposta non viene versata, l'AFC procede alla diffida a due intervalli regolari (dopo circa 25 e circa 55 giorni). Ogni anno sono inviate a circa 320 000 contribuenti circa 180 000 diffide e avviate circa 50 000 procedure di esecuzione. Queste cifre palesano che la diffida ha un certo effetto, ragione per la quale l'AFC continuerà anche in futuro a fare uso di questo strumento, senza peraltro averne più l'obbligo. Ciò è dovuto a un motivo importante: le diffide sono attualmente inviate per posta semplice. Secondo la più recente giurisprudenza l'AFC, in quanto prescritto dalla legge, può avviare la proce-

<sup>85</sup> Legge federale del 7 ottobre 2005 sulle finanze della Confederazione (LFC; RS 611.0).

<sup>86</sup> Ordinanza del 5 aprile 2006 sulle finanze della Confederazione (OFC; RS 611.01).

dura di esecuzione soltanto se ha proceduto preliminarmente alla diffida, fermo restando che all'AFC compete l'onere della prova della diffida. Tenuto conto della situazione giuridica attuale, l'AFC può fornire la prova dell'invio della diffida soltanto se in futuro la invierà a mezzo posta raccomandata. Nel caso di 180 000 diffide ciò comporta una spesa di circa un milione di franchi all'anno.

*Capoverso 3:* dalla prassi emerge che quando l'AFC avvia una procedura di esecuzione preceduta da due diffide ai sensi dell'attuale articolo 69 capoverso 1 LIVA, alcuni contribuenti fanno opposizione, interrompendo immediatamente l'esecuzione, sebbene il credito oggetto dell'esecuzione poggi in numerosi casi sulla loro propria dichiarazione (autotassazione). La competenza di chiedere il rigetto dell'opposizione spetta all'AFC. Lo stesso dicasi in presenza di un attestato di carenza di beni, ma in assenza di una decisione passata in giudicato. In presenza di una decisione passata in giudicato, valida come rigetto definitivo dell'opposizione ai sensi dell'articolo 80 LEF<sup>87</sup>, la competenza spetta al giudice cantonale del rigetto definitivo. L'opposizione ritarda la riscossione delle imposte dovute. Dato che la procedura di esecuzione poggia in genere sulla sua propria dichiarazione, con questo suo comportamento il debitore non ottiene altri vantaggi a parte quello di procrastinamento nel tempo (vantaggio in termini di interesse). Per questo motivo la legge deve chiaramente rendere attenta il contribuente al fatto che con la sua opposizione all'esecuzione essa contesta la propria autotassazione e avvia una procedura di rigetto dell'opposizione. La disposizione in vigore è poco chiara considerato che – in un diverso contesto – il Tribunale federale ha stabilito in una sentenza recente del 2004 (DTF 130 III 396) che il debitore non deve attendersi imperativamente una procedura di rigetto dell'opposizione se ha fatto opposizione in una procedura di esecuzione. Non è però così nel caso dell'IVA, perché la relativa legislazione prevede espressamente questa conseguenza (cfr. il cpv. 1). Il contribuente stesso provoca la procedura di rigetto facendo opposizione. Questa modifica contribuisce alla certezza del diritto. Al contribuente viene chiaramente esposto che opposizione significa contestazione e che deve attendersi il suo rigetto.

Il *capoverso 6* è nuovo. Nell'ambito della procedura di esecuzione forzata secondo le disposizioni della legislazione in materia di esecuzione e di fallimento sono realizzati beni appartenenti a debitori contribuenti o sono eseguite prestazioni di servizi. Secondo l'attuale articolo 8 LIVA, queste forniture e prestazioni di servizi – effettuate in virtù della legislazione in materia di esecuzione e di fallimento dagli uffici di esecuzione e di fallimento – costituiscono prestazioni imponibili del contribuente. Per lungo tempo non è stato chiaro chi dovesse versare l'imposta sul valore aggiunto originato dalla realizzazione. Poiché l'IVA è stabilita soltanto al momento dell'aggiudicazione (asta pubblica), ossia al momento della liquidazione, e dato che l'ufficio di esecuzione incassa le imposte unitamente al ricavo della vendita all'asta, nel caso dell'IVA sorta nel contesto della realizzazione si tratta di cosiddetti costi di realizzazione che l'ufficio di esecuzione o di fallimento competente deve versare all'AFC prima della ripartizione del ricavo della realizzazione. Nella sua decisione del 10 gennaio 2003 (DTF 129 III 200) il Tribunale federale ha confermato questa interpretazione in ambito di realizzazione di un immobile in caso di fallimento. La giurisprudenza del Tribunale federale ha apportato chiarezza su alcuni punti, sollevando però ulteriori questioni. La nuova formulazione del *capoverso 6* corrisponde alla giurisprudenza del Tribunale federale ed è destinata a disciplinare in un modo

<sup>87</sup> Legge federale dell'11 aprile 1889 sulle esecuzioni e sul fallimento (LEF; RS 281.1).

più comprensibile e chiaro per gli interessati lo statuto dell'imposta sul valore aggiunto nella procedura di esecuzione forzata. È imponibile unicamente la prestazione del contribuente che agisce per il tramite dell'ufficio di esecuzione o di fallimento. Non sono per contro imponibili le prestazioni sovrane, poiché l'ufficio di esecuzione non diventa contribuente. Data l'assenza di chiarezza delle disposizioni di legge, finora gli uffici svizzeri di esecuzione e fallimento hanno conteggiato solo sporadicamente l'IVA. All'AFC è stata in genere versata soltanto la sua «quota di creditore», ma non l'IVA riferita alla realizzazione dei beni del debitore contribuente. Un chiaro disciplinamento legale di questa fattispecie è molto importante, viste le circa 50 000 procedure di esecuzione avviate annualmente dall'AFC.

*Capoverso 7:* sebbene l'AFC «possa rinunciare» all'esecuzione, non si tratta nella fattispecie di una norma di condono. In questo ambito non deve essere condonata l'imposta al contribuente, bensì essere concessa all'AFC la possibilità di rinunciare in casi eccezionali a una procedura di esecuzione chiaramente inutile. Secondo le disposizioni in vigore, l'AFC deve avviare l'esecuzione se l'imposta non viene pagata – tranne se non esiste un domicilio di esecuzione (sede) – anche se è chiaro che subirà una perdita totale. In questi casi l'AFC deve avere la possibilità di rinunciare a una procedura di esecuzione. Se l'AFC può rinunciare alla riscossione, l'impresa già sciolta può essere radiata dal registro di commercio. Questa nuova disposizione è utile ad un tempo all'economia amministrativa e al contribuente.

#### *Art. 89* Agevolazioni di pagamento

Questo articolo è nuovo. Esso istituisce a favore dell'AFC la base giuridica per accordare agevolazioni di pagamento. Ciò corrisponde a una necessità del contribuente ed è stato richiesto da diversi ambienti. L'articolo corrisponde in ampia misura all'articolo 166 LIFD. Già attualmente l'AFC accorda, per quanto possibile, agevolazioni di pagamento anche senza esplicite disposizioni di legge.

*Capoverso 1:* il contribuente non ha diritto a un pagamento rateale dell'imposta o all'estensione del termine di pagamento. Per contro gli deve essere concessa questa possibilità quando dimostra la volontà di pagarla, ma il suo pagamento entro il termine stabilito, la metterebbe in serie difficoltà finanziarie (o costituirebbe un grave rigore). La legge utilizza esplicitamente la locuzione «può convenire». La concessione di agevolazioni di pagamento non costituisce una decisione unilaterale dell'autorità, bensì un accordo che necessita dell'approvazione dell'AFC e del contribuente. Le agevolazioni devono essere stabilite in modo tale da poter ridurre i ritardi in tempi ragionevoli, senza accumulare nuovi debiti d'imposta. Nell'ambito dell'IVA, la proroga dei termini di pagamento o il pagamento rateale dei debiti d'imposta deve rimanere l'eccezione alla regola, poiché il contribuente riversa alla Confederazione solo l'imposta che il consumatore gli ha già pagato e che spetta quindi alla Confederazione al momento della sua scadenza. Se il destinatario della prestazione non paga la controprestazione (e quindi anche l'importo d'imposta), il contribuente non deve pagare alcuna imposta. Ne consegue che a prescindere dall'onere amministrativo della riscossione dell'imposta il contribuente non è in linea di massima gravato finanziariamente dall'IVA. Le agevolazioni di pagamento devono essere accordate in particolare anche laddove sono eventualmente date le condizioni del condono dell'imposta, senza che la questione della colpa svolga un ruolo in questo contesto (cfr. art. 91 D-LIVA).

Il *capoverso 2* prevede che le agevolazioni di pagamento possono essere condizionate al fatto che il contribuente presti garanzie. Entrano in considerazione come tali quelle menzionate nell'articolo 95 capoverso 5 D-LIVA.

Il *capoverso 3* statuisce le conseguenze giuridiche che subentrano quando le condizioni convenute per ottenere le agevolazioni di pagamento non sono rispettate o quando vengono a cadere i presupposti per tali agevolazioni.

*Capoverso 4*: la mera presentazione di una richiesta di agevolazioni di pagamento non fonda un'interruzione della procedura di esecuzione in corso. Soltanto la sua approvazione ne determina una sospensione temporanea. Per motivi di economia procedurale l'effetto sospensivo della richiesta è revocato per legge.

#### *Art. 90* Prescrizione della riscossione

La presente disposizione è nuova. La prescrizione della riscossione dell'imposta non era finora esplicitamente regolata nella legge, ma era integrata implicitamente nell'articolo 49 LIVA. Questa nuova articolazione autonoma va considerata in connessione con la riduzione a 10 anni del termine di prescrizione della fissazione (art. 42 D-LIVA). Essa è destinata a ridurre i tempi della procedura e quindi a migliorare la certezza del diritto. La prescrizione dell'esecuzione disciplinata in questa sede offre alla Confederazione la possibilità esplicita di incassare il credito fiscale passato in giudicato entro un termine ragionevole dal profilo dello Stato di diritto.

*Capoverso 1*: d'ora in poi la prescrizione della fissazione dovrà essere distinta dalla prescrizione della riscossione, ossia il termine entro il quale l'AFC può far valere i suoi crediti fiscali nei confronti del contribuente. Sebbene la durata della prescrizione della tassazione sia stata ridotta di un terzo, a 10 anni, la riscossione degli importi dovuti (ad avvenuta determinazione del loro giudicato) deve rimanere ulteriormente possibile e non deve essere impedita dal protrarsi nel tempo del pagamento. L'esecuzione forzata può protrarsi nel tempo, nel caso ad esempio della procedura di ricorso ai sensi degli articoli 17 segg. LEF contro tutte le decisioni dell'ufficio di esecuzione, della procedura di rivendicazione ai sensi degli articoli 106 segg. LEF e della possibilità di differimento della realizzazione di cui all'articolo 123 LEF. D'altra parte occorre tenere conto del fatto che in casi motivati l'AFC può anche concedere agevolazioni di pagamento (piani di pagamento) ai contribuenti. La prescrizione dell'esecuzione dei crediti comincia a decorrere dal momento in cui la determinazione di detti crediti fiscali è passata in giudicato e dura cinque anni. Il giudicato del credito fiscale è disciplinato dall'articolo 43 D-LIVA.

*Capoversi 2 e 3*: la prescrizione della riscossione prevede un'interruzione della prescrizione tramite atti di esazione e dilazione.

*Capoverso 5*: come la prescrizione della fissazione anche la prescrizione di esecuzione ha un termine assoluto di 10 anni.

*Capoversi 4 e 6*: l'interruzione e la sospensione della prescrizione hanno effetto nei confronti di tutte le persone tenute al pagamento. Se per un credito fiscale è emesso un atto di carenza di beni, la prescrizione è disciplinata dalle relative disposizioni della legislazione in materia di esecuzione e di fallimento (art. 149a LEF), come nel caso di tutti gli altri crediti.

Conformemente all'articolo 51 LIVA, l'AFC può accordare il condono dell'imposta nell'ambito di una procedura di concordato giudiziale. Inoltre, secondo l'articolo 84 capoverso 1 lettera c LIVA, la Direzione generale delle dogane ha la competenza di condonare parzialmente o integralmente l'imposta sull'importazione di beni se a mente di determinate circostanze la riscossione posticipata grava in modo ingiusto il contribuente. Già nell'ambito della procedura di consultazione sfociata nel rapporto «10 anni di IVA» è stata postulata, per evitare casi di rigore, un'estensione dell'attuale procedura di condono dell'imposta sull'importazione all'imposta sul territorio svizzero e all'imposta a carico dell'acquisto<sup>88</sup>. Il presente disegno di legge tenta di tener conto di questi postulati.

Il *capoverso 1* è nuovo. Per determinare se la legge concernente l'imposta sul valore aggiunto può ammettere ampie possibilità di condono, occorre tenere conto del fatto che i contribuenti hanno già incassato in precedenza l'IVA. Il fatto che attualmente l'AFC possa accordare il condono dell'imposta soltanto nell'ambito di una procedura di concordato giudiziale è senz'altro sensato perché tale procedura è disciplinata dalla legislazione in materia di esecuzione e di fallimento, il che significa che l'AFC è vincolata al concordato come qualsiasi altro creditore.

La situazione è diversa a livello di norme generali di condono, come quelle previste dalla maggior parte delle altre leggi tributarie. La differenza essenziale tra l'imposta sul valore aggiunto e le altre imposte sta nel fatto che nell'ambito dell'IVA la persona contribuente non è identica alle persone effettivamente gravate dell'imposta, bensì svolge una funzione fiduciaria, rispettivamente funge da servizio di incasso. Quando ottempera ai suoi obblighi di pagamento, il contribuente trasferisce denaro che gli è già stato pagato dal consumatore e che spetta alla Confederazione alla scadenza del credito fiscale. Se il destinatario della prestazione non paga la controprestazione (e quindi neppure l'importo di imposta) l'imposta non è dovuta. Ne consegue che a prescindere dall'onere amministrativo della riscossione dell'imposta il contribuente non è in linea di massima gravato finanziariamente dall'IVA. Già per motivi inerenti al sistema non si dovrebbe verificare un caso di rigore che giustificherebbe un condono dell'imposta. Il Tribunale federale ha confermato questa interpretazione in materia di agevolazioni di pagamento nella sua sentenza del 23 dicembre 2002 (sentenza del Tribunale federale 2A.344/2002). Il condono in materia di imposta sul valore aggiunto deve pertanto essere strutturato in modo tale che possano essere condonate unicamente le imposte che il contribuente deve per legge ma non ha riscosso per motivi scusabili e non sono quindi state pagate dal cliente. Queste condizioni devono essere adempite cumulativamente. Il condono entra in linea di conto soltanto se le eventuali imposte da condonare sono passate in giudicato ai sensi dell'articolo 43 D-LIVA. Nell'ipotesi contraria deve anzitutto essere determinata l'imposta dovuta.

Il *capoverso 1* enumera successivamente in maniera esaustiva i motivi di condono. Secondo la *lettera a* si è ad esempio in presenza di un motivo comprensibile se il contribuente ha valutato in modo errato il suo assoggettamento e se un'altra persona avrebbe agito in modo identico nelle medesime condizioni. Tutti i criteri menzionati nella lettera a devono essere adempiti cumulativamente.

<sup>88</sup> Cfr. il rapporto «10 anni di IVA», pag. 101.

Il *capoverso 1 lettera b* regola il caso in cui il contribuente deve l'imposta unicamente per il fatto di non avere rispettato prescrizioni formali. Ad avvenuta revisione della legge ciò dovrebbe comunque verificarsi solo in casi eccezionali visto che in linea di massima la legge non contiene più alcuna prescrizione formale. Per quanto riguarda in particolare le prove che devono produrre i contribuenti, non vengono più poste condizioni di forma. Per questi casi la legge prevede comunque la possibilità del condono. Essa garantisce quindi che i contribuenti non siano gravati dall'imposta per ragioni meramente formali se è comprovato che la Confederazione non subisce perdite d'imposta. La legge riprende quindi la modifica dell'ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto, entrata in vigore il 1° luglio 2006 (cfr. art. 45a OLIVA).

Il *capoverso 1 lettera c* si riferisce al caso in cui il contribuente non ha potuto ottemperare ai suoi obblighi di tassazione per motivi scusabili. In questi casi l'AFC procede a una tassazione d'ufficio (art. 79 D-LIVA). Se il contribuente prova successivamente o rende credibile che l'imposta stimata è eccessiva, l'imposta può essere condonata per l'importo stimato in troppo. I crediti derivanti da multe sono fondati su disposizioni di diritto penale e non possono pertanto essere condonati nell'ambito del condono dei crediti disciplinato in questa sede.

Il *capoverso 2* corrisponde ampiamente all'attuale articolo 51 LIVA. La norma è stata tuttavia completata con la locuzione «o rinunciare alla garanzia del suo credito». La possibilità del condono non è priva di problemi in ambito di legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto. L'attuale norma potestativa dell'articolo 51 LIVA consente all'AFC di accordare il condono nell'ambito di una procedura di concordato giudiziale. L'AFC dà di norma il suo accordo se il debitore contribuente non ha trattato i poteri pubblici diversamente dagli altri creditori privati, ossia se viene a trovarsi in difficoltà generali di pagamento, ma l'impresa è in grado di sopravvivere. Di massima l'AFC respinge la richiesta di concordato giudiziale se il contribuente ha svantaggiato i poteri pubblici rispetto ai creditori privati. Poiché in questi casi il credito dell'AFC raggiunge sovente un'entità che può essere rilevante ai fini del raggiungimento del quorum ai sensi dell'articolo 305 LEF, nella prassi vengono esercitate forti pressioni sull'AFC affinché aderisca al concordato. In questo contesto viene quindi richiesta con sempre maggiore frequenza una decisione impugnabile. In merito, l'AFC si è finora appellata alla norma potestativa e alla legislazione in materia di esecuzione e di fallimento secondo la quale, nell'ambito di una procedura di concordato, essa non può essere trattata diversamente dagli altri creditori per quanto attiene all'accettazione o al rifiuto del concordato. Conformemente alla legislazione in materia di esecuzione e di fallimento il giudice del concordato non può pertanto esigere da alcun creditore il motivo del suo rifiuto, ragione per la quale non si vede perché l'AFC dovrebbe motivare il suo proprio rifiuto del concordato.

*Capoverso 3*: l'AFC non deve intervenire d'ufficio; spetta invece al contribuente presentare una richiesta motivata di condono e comprovare o perlomeno rendere credibili i fatti addotti. Poiché i contribuenti non hanno di massima il diritto al condono dell'imposta, è giusto che l'AFC possa decidere definitivamente in merito allo stesso. Nel quadro della procedura di consultazione è stata unanimemente criticata l'assenza di rimedi giuridici. Nel caso delle altre imposte che conoscono il condono è d'altra parte possibile appellarsi a un'istanza superiore dall'entrata in

vigore della legge sul Tribunale amministrativo federale<sup>89</sup>. Il *capoverso 3* prevede pertanto che anche in ambito di IVA la decisione di condono dell'AFC possa essere impugnata direttamente – ossia senza procedura preliminare di reclamo – dinanzi al Tribunale amministrativo federale. L'istanza superiore dovrà nondimeno ancora esaminare se l'AFC non ha palesemente abusato del suo potere di apprezzamento. In questo contesto va osservato che l'articolo 29a Cost. prevede che nelle controversie giuridiche ognuno ha diritto al giudizio da parte di un'autorità giudiziaria (garanzia della via giudiziaria). D'altronde l'articolo 83 lettera m della legge sul Tribunale federale<sup>90</sup>, entrata in vigore il 1° gennaio 2007, prevede che le decisioni concernenti il condono o la dilazione del pagamento di tributi non possono essere deferite al Tribunale federale. La decisione del Tribunale amministrativo federale sarà quindi definitiva per quanto riguarda le questioni di condono.

*Capoverso 4*: la mera presentazione di una richiesta di condono d'imposta non fonda un'interruzione della procedura di esecuzione in corso. Soltanto la sua approvazione ne determina una sospensione temporanea. Per motivi di economia procedurale l'effetto sospensivo del condono è revocato per legge.

Un'estensione del condono dell'imposta peggiora sensibilmente l'economicità di riscossione. Per elaborare e decidere in merito alle richieste di condono si ipotizza per l'AFC un fabbisogno supplementare di personale fino a 10 posti. Dato che conformemente all'articolo 112 capoverso 3 D-LIVA il condono si applica anche ai crediti già esistenti, ne risulta un onere supplementare anche per l'ufficio centrale di incasso istituito presso l'AFF. Nel quadro della gestione degli oltre 11 000 attestati di carenza di beni concernenti crediti di imposta sul valore aggiunto si dovrebbero d'ora in poi emanare decisioni impugnabili da parte dell'AFC, circostanza che aggraverebbe notevolmente la gestione degli attestati di carenza di beni. La possibilità di ricorso costituisce peraltro un onere supplementare per l'istanza d'appello.

Il *capoverso 6* trasferisce al Consiglio federale la competenza di disciplinare nel dettaglio le condizioni e la procedura in ambito di condono.

#### *Art. 92* Rimborsi al contribuente

Il *capoverso 1* corrisponde all'attuale articolo 48 capoverso 1 LIVA. L'ultimo periodo è nondimeno nuovo. Questo complemento introduce nella legge la giurisprudenza in vigore. Secondo la dottrina dominante e la giurisprudenza, i crediti fiscali non sono di massima cedibili, ovvero le disposizioni di diritto privato dell'articolo 164 CO non sono applicabili. La possibilità di cessione rappresenterebbe un grande problema in ambito di imposta sul valore aggiunto, da un lato perché il credito di IVA è imperniato sull'autotassazione – nel senso che il contribuente può determinare autonomamente il credito che prevede di cedere – e dall'altro perché la LIVA presenta caratteristiche che vi si oppongono (p. es. materia oggetto di decisione, segreto fiscale e d'ufficio, possibilità di garanzia). Anche la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni ha sostenuto questa interpretazione nella sua decisione del 29 luglio 2002 (GAAC 67.22). Per regolare la non cedibilità dell'imposta a livello di tutti i contribuenti, questo complemento è stato ora espressamente introdotto nel testo di legge.

<sup>89</sup> Legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF; RS 173.32), in vigore dal 1° gennaio 2007.

<sup>90</sup> Legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale (LTF; RS 173.110).

Il *capoverso 2* corrisponde all'attuale articolo 48 capoversi 2 e 3 LIVA. La norma è stata rielaborata dal profilo redazionale. In particolare viene chiarito nella lettera c il principio giuridico non scritto secondo il quale la Confederazione può compensare un'eccedenza d'imposta precedente, come del resto gli altri impegni nei confronti di una persona fisica o giuridica di diritto privato o pubblico, con i crediti di diritto privato o pubblico che vanta nei confronti di tale persona, purché siano adempite le condizioni generali di compensazione (p. es. affinità dei crediti) e la compensazione non sia esclusa da particolari disposizioni del diritto pubblico (cfr. anche DTF *III* Ib 158 consid. 3.).

#### *Art. 93* Restituzione di imposte

Questo nuovo articolo abroga il principio attualmente in vigore secondo cui un contribuente non può rivendicare a posteriori un'imposta che ha pagato senza riserve. Finché una decisione non è passata in giudicato (cfr. art. 43 D-LIVA), sia il contribuente sia l'AFC possono ritornare sui rendiconti inoltrati e rettificarli o correggerli, qualora risulti che non corrispondono alla realtà. In questo contesto l'articolo 71 capoverso 2 D-LIVA statuisce addirittura espressamente l'obbligo del contribuente di correggere le lacune di rendiconto di periodi fiscali anteriori a condizione che non ne sia ancora intervenuto il giudicato. Si può chiedere la restituzione di imposte pagate in base ad un rendiconto errato che non erano in realtà dovute. Questa nuova disposizione serve a tutelare le circostanze oggettivamente giuste e chiarisce il principio generale del diritto amministrativo svizzero che stabilisce la restituzione del pagamento effettuato senza motivi giuridici. I contribuenti non possono appellarsi a questa disposizione in caso di modifica successiva della legge, dell'ordinanza o della prassi. Le modifiche di legge e ordinanza si riferiscono di regola solo a fattispecie future e non possono quindi modificare le situazioni passate, a meno che ciò sia espressamente previsto da una disposizione transitoria.

#### *Art. 94* Interesse remuneratorio e prescrizione

Il *capoverso 1* corrisponde all'attuale articolo 48 capoverso 4 LIVA con l'aggiunta di alcuni adeguamenti redazionali. L'interesse remuneratorio è dovuto quando dal rendiconto di imposta risulta un eccesso a favore del contribuente, rispettivamente quando il contribuente chiede la restituzione di imposte non dovute e l'AFC non procede al rimborso tempestivo dell'importo in questione. Da questa disposizione discende altresì che l'AFC deve versare un interesse remuneratorio anche quando avvia una procedura di esecuzione nei confronti di un contribuente che non effettua il rendiconto o il pagamento correttamente, promuove l'esecuzione conformemente all'articolo 86 capoverso 2 D-LIVA ed emerge successivamente dal rendiconto definitivo che l'importo oggetto della procedura di esecuzione era superiore a quello dell'imposta effettivamente dovuta.

Il *capoverso 2* disciplina la prescrizione del diritto alla restituzione di crediti ai sensi degli articoli 92 e 93 D-LIVA appartenenti al contribuente e passati in giudicato. In questo senso il contribuente può fare valere nei confronti dell'AFC, entro cinque anni, ma al massimo entro dieci anni dalla fine del periodo fiscale nel quale l'eccedenza si è verificata o l'imposta è stata pagata a torto, le eccedenze provenienti dal rendiconto e da imposte pagate a torto.

*Capoverso 5*: in maniera analoga all'articolo 42 capoverso 5 D-LIVA la prescrizione assoluta è ridotta da 15 a 10 anni. La riduzione è motivata dai medesimi criteri

dell'articolo 42 D-LIVA. È così possibile prendere in considerazione l'esigenza di maggiore celerità della procedura e di certezza del diritto più immediata postulata dai contribuenti.

## Capitolo 7: Garanzia dell'imposta

### Art. 95 Garanzia

Il *capoverso 1* enumera nelle *lettere a–e* i casi in cui l'AFC può esigere garanzie per le imposte, gli interessi e le spese. Questi non devono essere accertati con decisione passata in giudicato né scaduti. La decisione di richiesta di garanzia può essere intesa come un provvedimento cautelativo se l'AFC, nell'ambito ad esempio dei suoi controlli, ha accertato che vanta con una certa probabilità una pretesa fiscale nei confronti del contribuente. I motivi della richiesta di garanzia sono fondati in parte sulla natura stessa dell'IVA, intesa come imposta di autotassazione (mora di pagamento, *lett. c*) e in parte sui provvedimenti del contribuente o di chi è tenuto al pagamento dell'imposta oppure in linea generale sulle circostanze che lasciano supporre la messa in pericolo della pretesa (*lett. a, b, d*). Infine la lettera e istituisce la possibilità per l'AFC di garantire per apprezzamento un importo di imposta quando il contribuente inoltra rendiconti palesemente troppo bassi, ossia non corrispondenti alla situazione effettiva. Lo stesso dicasi se non viene inoltrato alcun rendiconto. La richiesta di garanzia viene peraltro revocata non appena i motivi vengono a mancare.

Nel *capoverso 6* sono state adattate le prestazioni di garanzia possibili secondo la disposizione dell'articolo 49 OFC. Il *capoverso 6* contiene l'enumerazione esaustiva della forma di garanzia da prestare. Le garanzie in favore della Confederazione sono fornite in forma di depositi in contanti, fidejussioni solidali solvibili, garanzie bancarie, cartelle ipotecarie e ipoteche, polizze di assicurazione sulla vita con valore di riscatto, obbligazioni in franchi svizzeri, quotate in borsa, di debitori svizzeri, come pure obbligazioni di cassa di banche svizzere.

### Art. 96 Altri provvedimenti di garanzia

Il presente articolo corrisponde in ampia misura all'articolo 71 LIVA con l'aggiunta di alcuni adeguamenti redazionali.

*Capoverso 1 lettera b*: per garantire l'imposta l'AFC può computare l'eccedenza del rendiconto a favore del contribuente nel debito di imposta probabile. Di norma infatti, se l'eccedenza è stata pagata e se risulta successivamente che essa sussisteva a torto, il suo importo non può più essere esatto con gli strumenti dell'esecuzione forzata. Attualmente si fa raramente capo a questa possibilità di garanzia, perché essa crea un obbligo di interesse, il cui saggio è abbinato a quello dell'interesse di mora. Se l'AFC trattiene un'eccedenza per garantire l'imposta, ne può conseguire che il contribuente non debba più versare integralmente l'imposta prelevata presso il suo cliente perché l'imposta deve essere finanziata integralmente o parzialmente con gli interessi che l'AFC deve versare. Conformemente all'articolo 107 lettera a D-LIVA la competenza di fissare il saggio dell'interesse remuneratorio e dell'interesse di mora spetta al DFF.

Il *capoverso 1 lettera c* è nuovo. Questa disposizione disciplina a quali condizioni l'AFC può compensare le eccedenze del rendiconto. La nuova disposizione è destinata a offrire all'AFC la possibilità di compensare le imposte precedenti anche con altre prestazioni di garanzia che ha richiesto. Finora, in virtù dell'articolo 70 capoverso 2 LIVA, l'AFC poteva ad esempio esigere la garanzia delle imposte probabili dai soli contribuenti senza domicilio o sede sociale in Svizzera. La prassi attesta perdite regolari dell'AFC nel caso dei contribuenti senza domicilio o sede sociale in territorio svizzero. Il motivo principale delle perdite è costituito dall'assenza di domicilio di esecuzione in Svizzera e quindi, normalmente, anche di attivi da porre eventualmente sotto sequestro. Se il contribuente non versa le imposte dovute esse non possono essere esatte, il che significa che esse devono essere interamente ammortizzate. Per questo motivo la disposizione dell'attuale articolo 71 capoverso 2 LIVA prevede che l'AFC può esigere la garanzia delle imposte presumibili. Come indicato, l'AFC non dispone però di alcuna possibilità di esecuzione forzata se le garanzie non sono prestate spontaneamente. La disposizione dell'attuale articolo 71 capoverso 2 LIVA è quindi eseguibile unicamente su base «volontaria». Grazie alla nuova disposizione l'AFC avrà la possibilità di trattenere l'eccedenza di imposte precedenti finché sarà fornita la garanzia da essa richiesta.

Il *capoverso 3* stabilisce che d'ora in poi l'AFC potrà obbligare i contribuenti che sono regolarmente in mora di pagamento a effettuare pagamenti anticipati mensili o quindicinali pari all'imposta presumibilmente dovuta. L'attuale articolo 71 capoverso 3 LIVA prevede inoltre che il contribuente deve dichiarare quindicinalmente l'imposta. In futuro si rinuncerà all'esigenza della dichiarazione. Ciò significa un minore onere per il contribuente e per l'amministrazione, mentre dal canto suo l'obiettivo della disposizione di ridurre le perdite di imposta può comunque essere raggiunto. Questa modifica corrisponde all'auspicio di numerosi partecipanti alla procedura di consultazione.

#### *Art. 97* Cancellazione dal registro di commercio

Il presente articolo corrisponde all'articolo 71 capoverso 4 LIVA. In assenza di un nesso diretto con le misure di garanzia esso è stato scorporato come disposizione a sé stante.

### **Titolo sesto: Disposizioni penali**

La regolamentazione proposta segue la tradizione delle disposizioni penali della legge federale concernente l'imposta federale diretta (LIFD). Le disposizioni penali sono applicabili sia all'imposta sul territorio svizzero e all'imposta a carico dell'acquisto, sia all'imposta sull'importazione. Come oggi, la sottrazione di imposta e la violazione di obblighi procedurali sono punibili nella misura in cui sono state commesse intenzionalmente o per negligenza. L'AFC può peraltro rinunciare a perseguire l'autore se la sua colpevolezza e le conseguenze del suo atto sono di scarso rilievo (art. 52 CP). Nell'ipotesi che la sottrazione di imposta sia commessa per mestiere o che vengano assoldate allo scopo una o più persone è d'ora in poi prevista una pena detentiva fino a un anno. È stata reintrodotta la ricettazione dell'imposta sulle importazioni, che era ancora sanzionata espressamente nel quadro dell'OIVA. In questo senso è operato un adeguamento alle disposizioni penali della legge sulle dogane del 18 marzo 2005. Rispetto all'avamprogetto posto in consulta-

zione taluni concetti già contenuti nella parte generale del Codice penale, come ad esempio l'istigazione (art. 24 segg. CP), sono stati tralasciati per impedire inutili ripetizioni.

#### Art. 98 Sottrazione d'imposta

*Capoverso 1:* diversamente da quanto avviene in materia di imposta federale diretta, la persona contribuente e la persona effettivamente gravata dall'imposta, ossia il consumatore, non sono identici. In questo senso il contribuente esercita una funzione fiduciaria e può essere paragonato a una centrale di incasso (DTF 2A.344/2002). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale l'imposta è considerata sottratta già quando non è stata riversata tempestivamente all'AFC (DTF 6S.217/2004). I contribuenti che non riversano l'IVA all'AFC non recano soltanto pregiudizio alla Confederazione, ma si procacciano un profitto economico (illecito) nei confronti dei contribuenti che pagano debitamente l'imposta. Questa conseguenza della legislazione attuale è molto severa e non è applicata in tal modo nella prassi. I contribuenti devono invece avere la possibilità di armonizzare alla fine dell'anno i loro rendiconti di IVA con la loro contabilità. Soltanto se gli errori non sono eliminati in tale sede può essere prospettata una punizione per sottrazione fiscale. Ciò è d'ora in poi stabilito dalle disposizioni del capoverso 6, nonché dell'articolo 103 capoverso 4 D-LIVA. Ai fini dell'applicabilità della fattispecie della sottrazione fiscale non sono quindi determinanti i periodi di rendiconto, bensì i periodi fiscali annui. Per rispettare il principio di legalità e più particolarmente per mostrare esattamente quali sono gli atti incriminati (*nullum crimen, nulla poena sine lege certa*), occorre definire con chiarezza e precisione il concetto di sottrazione di imposta. La modifica proposta riprende la formulazione dell'articolo 60 OIVA. Questa formulazione evidenzia chiaramente che il fatto di non riversare all'AFC l'imposta riscossa presso il consumatore è costitutivo dell'infrazione della sottrazione di imposta. L'ambito della pena è della multa fino al quintuplo del profitto illecito conseguito e corrisponde anche a quello della sottrazione doganale ai sensi dell'articolo 118 LD.

*Capoverso 2:* le disposizioni in vigore non consentono di lottare efficacemente contro il crimine organizzato e contro delitti fiscali commessi per mestiere. Oggi capita sovente che gli autori non riuniscano gli elementi costitutivi del reato della truffa in materia di prestazioni di tasse ai sensi dell'articolo 14 DPA<sup>91</sup> della legge federale sul diritto penale amministrativo (DPA) e siano «unicamente» minacciati di multa. Sull'esempio della nuova legge sulle dogane (art. 118 cpv. 3 in combinato disposto con l'art. 124 LD), le sanzioni sono aumentate in caso di circostanze aggravanti. In simili casi la comminatoria di una multa non è affatto dissuasiva. Per questo motivo il disegno di legge prevede la possibilità della pena detentiva di un anno al massimo nei confronti degli autori e dei partecipanti che agiscono per mestiere o che hanno assoldato una o più persone per commettere infrazioni. In caso di circostanze aggravanti la sottrazione di imposta va qualificata come delitto (art. 10 cpv. 3 CP). In questo contesto sono peraltro adempite anche le condizioni dell'articolo 2 numero 2 dell'Accordo tra la Svizzera e l'UE sulla lotta contro la frode. Secondo questa disposizione il riciclaggio di proventi da atti di sottrazione di imposta rientra nel campo di applicazione dell'Accordo se a tali atti è comminata una pena detentiva di almeno sei mesi conformemente alla legislazione di entrambi gli Stati contraenti. L'AFC e l'AFD non hanno però la competenza di pronunciare pene detentive.

<sup>91</sup> Legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA; RS 313.0).

Pertanto d'intesa con il DFF e conformemente all'articolo 73 DPA esse trasmettono l'incartamento al Ministero pubblico cantonale all'attenzione del giudice competente. Le circostanze aggravate sono definite in maniera esaustiva nella legge: si tratta dell'ingaggio di una o più persone per commettere un'infrazione alla LIVA oppure della perpetrazione per mestiere di infrazioni alla LIVA. Secondo la giurisprudenza (DTF 129 IV 253) l'autore agisce per mestiere se risulta dal tempo e dalle risorse dedicati agli atti delittuosi, dalla frequenza degli atti durante un periodo determinato, come pure dai proventi prospettati o realizzati che esercita la sua attività repressibile come una professione, anche accessoria. È inoltre essenziale che l'autore persegua l'ottenimento di entrate relativamente regolari che costituiscano un contributo notevole al finanziamento del suo genere di vita e che in tal modo si sia per così dire installato nella delinquenza. L'autore deve avere perpetrato l'atto a più riprese, nell'intenzione di realizzare un reddito. Inoltre deve essere disposto a reiterare i propri atti (DTF 119 IV 129). Le circostanze aggravate possono essere punite unicamente nel quadro di una sottrazione di imposta commessa intenzionalmente. In questo senso il riporto involontario di errori in ogni rendiconto non è costitutivo dell'infrazione della sottrazione di imposta commessa per mestiere.

Nell'ambito della procedura di consultazione si è in parte proposto di disciplinare la sottrazione in circostanze aggravate nel quadro di un articolo a sé stante, perché la formulazione attuale estenderebbe l'assistenza internazionale in materia penale alla sottrazione semplice e metterebbe quindi in pericolo il segreto bancario. Questo pericolo non sussiste. L'Accordo del 26 ottobre 2004 tra la Svizzera e l'UE sulla lotta contro la frode prevede uno scambio di informazioni anche in ambito di imposte indirette, non soltanto nel caso di frodi fiscali ai sensi dell'articolo 14 capoverso 2 DPA, ma anche in caso di sottrazione, a condizione che l'importo sottratto superi 250 000 euro. Per quanto riguarda i Paesi che non partecipano all'Accordo precitato, gli articoli 3 AIMP<sup>92</sup> e 24 OAIMP<sup>93</sup> prevedono espressamente che sono autorizzate le sole richieste di informazioni nel contesto delle frodi fiscali ai sensi dell'articolo 14 capoverso 2 DPA. La sottrazione di imposta in circostanze aggravate non può essere qualificata come frode perché il dolo non è un elemento della sottrazione. Se agisce subdolamente, la persona può essere punita in virtù dell'articolo 14 capoverso 2 DPA soltanto a motivo delle disposizioni concorrenti dell'articolo 102 D-LIVA. Non sussiste quindi il pericolo che a motivo della richiesta di un Paese che non partecipa all'Accordo sulla lotta contro la frode la sottrazione semplice possa divenire oggetto di una procedura di assistenza internazionale in materia penale.

*Capoverso 3:* alcuni partecipanti alla procedura di consultazione preconizzano la soppressione del capoverso 3 perché il tentativo di sottrazione di imposta sarebbe contrario al concetto di finalizzazione del rendiconto. In realtà il contribuente che chiede deliberatamente un rimborso illecito di imposta e non utilizza la possibilità di finalizzazione del rendiconto oppure non si autodenuncia deve essere punito. In effetti si è in presenza di un tentativo di sottrazione quando l'AFC intravede l'illegittimità di una richiesta di rimborso d'imposta e non procede con il relativo rimborso. Pertanto il tentativo deve poter essere punito.

<sup>92</sup> Legge federale del 20 marzo 1981 sull'assistenza internazionale in materia penale (Assistenza in materia penale, AIMP; RS 351.1).

<sup>93</sup> Ordinanza del 24 febbraio 1982 sull'assistenza internazionale in materia penale (OAIMP; RS 351.11).

*Capoverso 4:* in materia di imposte indirette le infrazioni commesse per negligenza sono sempre punibili (art. 60 LIP e art. 45 LTB). Anche in questo ambito l'infrazione commessa per negligenza rimane punibile.

*Capoverso 5:* attualmente la legge parla di imposta sottratta e di profitto fiscale illecito senza peraltro precisare cosa ricoprono questi due diversi concetti. Nella prassi è talvolta difficile stabilire con esattezza il profitto fiscale illecito a causa della contabilità incompleta. In questi casi l'AFC procede a una tassazione d'ufficio nei limiti del suo potere di apprezzamento (art. 79 D-LIVA). Questa tassazione deve approssimarsi nella misura del possibile alla realtà. Per motivi di certezza del diritto occorre prevedere espressamente che una stima fiscale possa fungere da base per la fissazione del quadro legale della pena. L'articolo 77 capoverso 3 OIVA prevedeva già un modo di procedere simile, ma assimilava senz'altro l'importo stimato a quello sottratto. La formulazione di questa disposizione è stata pertanto adeguata per consentire di evitare una simile assimilazione.

*Capoverso 6:* in considerazione della possibilità di rettificare a posteriori le discordanze tra i dati della contabilità e le cifre d'affari dichiarate, nonché gli importi di imposta precedente dedotti (art. 71 D-LIVA), si è previsto che gli errori del contribuente che risultano da discordanze tra la contabilità e i rendiconti possono essere puniti soltanto se è trascorso il termine di 180 giorni a contare dalla fine dell'esercizio pertinente e se le lacune non sono state rettificate (art. 71 cpv. 1 D-LIVA).

#### *Art. 99* Violazione di obblighi procedurali

Questa disposizione enumera diverse violazioni di obblighi che costituiscono infrazioni di messa in pericolo in senso astratto, punibili sia se sono commesse intenzionalmente, sia per negligenza. L'articolo 99 è consumato dall'articolo 98 D-LIVA e dagli articoli 14–16 LIFD, ovvero vi è concorso imperfetto tra queste disposizioni. L'ambito della pena non figura espressamente nella legge. La pena inflitta è la multa di 10 000 franchi al massimo (art. 333 cpv. 3 CP in combinato disposto con l'art. 106 cpv. 1 CP). Gli elementi costitutivi sono stati rielaborati in modo da corrispondere nella misura del possibile alla procedura in materia di imposta sul valore aggiunto. In considerazione dei pareri espressi nel quadro della procedura di consultazione è stata reintrodotta la diffida preliminare in caso di infrazione all'obbligo di inoltro del rendiconto o all'obbligo di informazione. La *lettera b* è stata sostanzialmente modificata dal profilo redazionale, ma conserva il senso originale. Pertanto il contribuente che non consegna il rendiconto entro i 60 giorni successivi al periodo di rendiconto (art. 36 e 70 D-LIVA) può, dopo l'invio di una diffida, essere punito per violazione degli obblighi procedurali se sono riuniti gli elementi costitutivi di tale infrazione. D'ora in poi è punibile la mancata prestazione delle garanzie ai sensi dell'articolo 95 D-LIVA; d'altra parte l'attestazione aperta all'acquirente di un importo di imposta non dovuto o non dovuto in tale misura è nuovamente punibile (cfr. art. 61 lett. d OIVA).

È stato stralciato l'attuale capoverso 2 dell'articolo 86 LIVA secondo il quale può essere inflitta una multa sino all'importo dell'imposta messa in pericolo o del profitto illecito, qualora quest'importo sia più elevato. La violazione di obblighi di procedura giusta l'articolo 99 costituisce un delitto di messa in pericolo in senso astratto. Nell'adempimento dello stato di fatto oggettivo non è necessaria la sussistenza di un profitto illecito, che peraltro di regola non c'è neppure. Tuttavia, se vi è un profitto fiscale illecito, è realizzato lo stato di fatto oggettivo della sottrazione d'imposta nel

significato dell'articolo 98, che è un delitto più grave della messa in pericolo dell'imposta. Ne consegue che l'attuale capoverso 2 dell'articolo 86 LIVA è senza importanza e può dunque essere stralciato.

#### *Art. 100* Ricettazione fiscale

Il presente articolo corrisponde al vecchio articolo 78 OIVA e si applica unicamente in materia di imposta sull'importazione. Con la ripresa di questa disposizione nella legge viene creato uno statuto giuridico identico per le infrazioni alla legislazione doganale e le infrazioni alla legge concernente l'imposta sul valore aggiunto. Inoltre questa norma penale costituisce un importante mezzo per combattere il contrabbando organizzato e racchiude un notevole potenziale preventivo. La ricettazione d'imposta in caso di operazioni realizzate in territorio svizzero non è possibile, ragione per la quale questa disposizione è stata abolita nella vigente legge concernente l'imposta sul valore aggiunto. Procedendo in questo modo non si è però tenuto conto del fatto che nel quadro dell'imposta sull'importazione operano altri meccanismi. In tale ambito la ricettazione d'imposta è un elemento essenziale del contrabbando. Il contrabbando di merci in grande stile dipende la maggior parte delle volte da un'ampia rete di acquirenti (ricettatori). Nei grandi traffici di contrabbando di prodotti alimentari è sovente difficile poter provare se un acquirente in Svizzera è un istigatore e quindi un complice. In qualità di acquirente egli può essere di norma perseguito giuridicamente come ricettatore. È per questa ragione che la ricettazione è punibile nella vecchia e nella nuova legge sulle dogane. Ciò evita distorsioni alla concorrenza e vantaggi ingiustificati sul mercato. Per questi motivi è necessario punire la ricettazione dell'imposta sulle importazioni.

#### *Art. 101* Infrazioni commesse nell'azienda

Questo articolo corrisponde all'attuale articolo 87 LIVA.

#### *Art. 102* Concorso

Il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 89 LIVA. La rubrica è stata adeguata e il testo è stato modificato per tenere conto della reintroduzione della ricettazione fiscale.

#### *Art. 103* Autodenuncia

Attualmente l'autore di un'infrazione che la denuncia spontaneamente non incorre in alcuna pena se non è mai stato denunciato per un'infrazione intenzionale di medesima natura (art. 13 DPA). Per incoraggiare l'autodenuncia, in futuro tutte le infrazioni di sottrazione di imposta annunciate all'AFC, comprese le sottrazioni di imposta intenzionali, non saranno più punite. Questa disposizione si applica sia agli autori delle sottrazioni di imposta, sia ai partecipanti. Devono nondimeno essere rispettate alcune condizioni. Anzitutto l'autodenuncia spontanea è possibile soltanto se l'AFC non ha già avuto conoscenza dell'infrazione. L'infrazione è considerata conosciuta se la denuncia interviene dopo l'annuncio di un controllo a sensi dell'articolo 78 D-LIVA. L'annuncio di un'infrazione quando l'AFC ne aveva già conoscenza non può più essere trattato come autodenuncia spontanea, anche se tale annuncio interviene prima dell'avvio della procedura penale. Il contribuente deve successivamente informare l'autorità in maniera completa e senza riserve in merito agli importi di

imposta sottratti. Deve inoltre riparare il pregiudizio subito dalla Confederazione. Questa disposizione è valida soltanto per le infrazioni di sottrazione di imposta. In caso di truffa in materia di prestazioni di tasse (art. 14 DPA) o di ricettazione dell'imposta sulle importazioni (art. 100 D-LIVA) si applica il solo articolo 13 DPA. Per evitare qualsiasi ambiguità è espressamente indicato che la correzione del rendiconto ai sensi dell'articolo 71 capoverso 2 è considerata autodenuncia spontanea.

Il *capoverso 2* stabilisce esplicitamente che non soltanto il contribuente, ma anche tutti i terzi che hanno sottratto imposte o partecipato a una sottrazione, devono approfittare delle conseguenze dell'autodenuncia non punibile. Questa circostanza è importante perché ai sensi dell'articolo 98 D-LIVA non soltanto il contribuente può rendersi colpevole di sottrazione di imposta.

#### *Art. 104* Perseguimento penale

Questo articolo corrisponde per l'essenziale alla legislazione in vigore. È stata introdotta una novità per quanto riguarda le cause penali il cui perseguimento incombe sia all'AFC che all'AFD. In un simile caso l'AFC può, d'intesa con l'AFD, decidere la competenza dell'AFC o dell'AFD per l'intera procedura.

#### *Art. 105* Riscossione e prescrizione delle multe e delle spese

La riscossione delle multe è effettuata secondo gli articoli 86–89 D-LIVA. La prescrizione dell'incasso della multa non è più retta dall'articolo 11 capoverso 4 DPA, ma disciplinata dall'articolo 90 D-LIVA. La legislazione in vigore prevede che le multe – sempreché siano irrecuperabili nella procedura di esecuzione – possono essere convertite in pene detentive sostitutive (art. 333 cpv. 3 in combinato disposto con l'art. 106 cpv. 5 e l'art. 36 CP). In considerazione del fatto che le multe pronunciate nel contesto del diritto penale fiscale sono riscosse esclusivamente in conformità degli articoli 86–89 D-LIVA, la legge riserva espressamente l'applicabilità dell'articolo 36 CP. In tal modo rimane ulteriormente possibile la conversione delle multe in pene detentive sostitutive.

## **Titolo settimo: Disposizioni finali**

### **Capitolo 1: Disposizioni di esecuzione**

#### *Art. 106* Consiglio federale

Il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 90 LIVA. In un intento di maggiore trasparenza e comprensione si opera d'ora in poi una distinzione tra le disposizioni di esecuzione che devono essere emanate dal Consiglio federale (*cpv. 1*) e i settori nei quali il Consiglio federale può emanare prescrizioni più dettagliate quando lo considera necessario o quando la prassi evidenzia la necessità di una regolamentazione (*cpv. 2*). Inoltre l'articolo è sensibilmente più breve perché nella misura del possibile le deleghe di competenza sono state disciplinate nelle pertinenti disposizioni della legge.

Il *capoverso 1 lettera b* tratta la possibilità di rimborsare l'imposta all'acquirente domiciliato o con sede sociale all'estero per le forniture e prestazioni di servizi che gli sono state fornite sul territorio svizzero. Ciò entra tuttavia in considerazione solo

se il Paese di domicilio o sede sociale accorda la reciprocità alla Svizzera. Il Consiglio federale regola le altre condizioni di rimborso. Si tratta della cosiddetta procedura di rimborso dell'imposta precedente, che sostituisce quella della deduzione dell'imposta precedente. Unicamente le imprese che sono assoggettate come contribuenti IVA nel Paese in cui esse hanno la loro sede possono far valere un simile diritto di rimborso dell'imposta precedente. Le corrispondenti disposizioni sono attualmente contenute negli articoli 28 segg. OLIVA.

Il *capoverso 2 lettera c* consente di effettuare un intervento correttivo per tutelare il principio del Paese di destinazione e la neutralità concorrenziale. Il rilevamento e l'iscrizione nel registro dei contribuenti delle ditte estere che eseguono forniture o prestazioni di servizi in territorio svizzero possono incontrare notevoli difficoltà pratiche. Questa competenza permette di prevedere una regola in base alla quale i destinatari delle forniture e prestazioni di servizi sono tenuti a versare l'imposta in nome e per conto dell'imprenditore prestatore. Sino a oggi il Consiglio federale non ha fatto uso della sua competenza di legiferazione in questo settore. Questa disposizione assume comunque un'importanza sempre maggiore visto il volume crescente del commercio transfrontaliero. In diversi Stati membri dell'UE sono inoltre in atto sforzi per introdurre un simile trasferimento dell'obbligo di versamento al destinatario della prestazione. Questa disposizione deve quindi essere mantenuta.

#### *Art. 107*      DFF

Le competenze di regolamentazione di disposizioni di esecuzione da parte del DFF sono d'ora in poi recate da un articolo a sé stante e corrispondono in ampia misura alle disposizioni dell'attuale articolo 90 capoverso 3 LIVA.

La *lettera a* contiene una precisazione nel senso che prescrive al Dipartimento federale delle finanze di stabilire i tassi dell'interesse di mora e dell'interesse remuneratorio in maniera conforme al mercato e di adeguarli periodicamente. Attualmente questi tassi d'interesse sono in genere del 5 per cento, un tasso troppo elevato in periodi di bassi interessi, ragione per la quale essi assumono un carattere sanzionatorio.

Le *lettere b e c* sono nuove e prevedono che il DFF emani per via di ordinanza norme più precise per quanto riguarda i casi nei quali non è riscosso l'interesse di mora o si rinuncia al pagamento di importi esigui di interesse. Già oggi, fondandosi su una corrispondente ordinanza del DFF, l'AFC non versa o riscuote gli interessi di mora quando essi non superano l'importo di 100 franchi. Grazie a questa delega di competenze può ad esempio essere mantenuta in forza di una sufficiente base legale la modifica di prassi dell'AFC del 1° gennaio 2005, secondo la quale non è riscosso l'interesse di mora nel caso di lacune di forma che possono essere rettifiche a posteriori. Si può d'altra parte ipotizzare che l'interesse di mora non venga in genere riscosso nel caso di errori dei contribuenti che non provocano diminuzioni del gettito della Confederazione. Ciò è ad esempio pensabile nel caso di un destinatario di prestazione autorizzato ad effettuare la deduzione integrale dell'imposta precedente, con la conseguenza che da questa transazione non risulta nessun effettivo «maggiore gettito di imposta» per la Confederazione.

## *Art. 108*      Organo consultivo

In virtù di un corrispondente decreto del Consiglio federale e dell'articolo 57 capoverso 1 della legge sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione<sup>94</sup>, il DFF ha istituito nel 2003 un organo consultivo IVA, presieduto dal capo della Divisione principale imposta sul valore aggiunto e composto di 12 membri permanenti provenienti da organizzazioni della scienza, dell'economia, della prassi fiscale, dei consumatori e dell'Amministrazione federale. L'organo consultivo può prendere posizione su tutti i disegni di ordinanze dell'amministrazione. Tali disegni sono pubblicati in almeno una lingua ufficiale sul sito internet dell'AFC. Per il tramite del presente articolo l'organo consultivo è retto d'ora in poi da una base legale e può quindi confermare la sua prassi attuale. Inoltre l'ambito di competenze dell'organo consultivo è allargato in modo da poter deliberare anche sugli adeguamenti di questa legge. L'organo consultivo svolge un'importante funzione, nel senso che introduce una visione esterna nell'amministrazione e contribuisce a far sì che nella prassi l'attuazione dell'IVA si svolga senza intoppi, incrementandone l'accettazione. È un fattore estremamente importante se si pensa alla stretta concatenazione dell'IVA a tutti i processi economici.

## **Capitolo 2: Abrogazione e modifica del diritto vigente**

### *Art. 109*      Diritto previgente: abrogazione

Il presente articolo abroga l'attuale legge concernente l'imposta sul valore aggiunto.

### *Art. 110*      Modifica del diritto vigente

#### *1. Legge federale dell'11 aprile 1889<sup>95</sup> sulla esecuzione e sul fallimento*

L'articolo 219 capoverso 4 lettera e LEF deve essere completato con la menzione del credito di imposta sul valore aggiunto. In una sua sentenza del 23 dicembre 2002 (sentenza 2A.344/2002), il Tribunale federale ha statuito che nel quadro dell'imposta sul valore aggiunto i contribuenti svolgono una funzione meramente fiduciaria, ossia rappresentano una sorta di servizio di incasso. L'IVA non costituisce pertanto un attivo dei contribuenti, ragione per cui sarebbe appropriato strutturarla come patrimonio speciale. Per patrimonio speciale si intende un patrimonio appartenente all'avente diritto (in questo caso la Confederazione) e non alla sostanza del debitore (in questo caso il contribuente). Già oggi il legislatore ha strutturato diversi patrimoni come patrimonio speciale. In questo senso l'articolo 4 LICol<sup>96</sup> stabilisce ad esempio che i beni e i diritti appartenenti al patrimonio speciale non rientrano nella massa fallimentare in caso di fallimento della banca, ma sono separati a favore dei creditori.

Dato però che una strutturazione dell'imposta sul valore aggiunto come patrimonio speciale è molto complessa e che è difficile raggiungere una soluzione soddisfacente, il miglioramento dell'incasso dei crediti di imposta sul valore aggiunto dovrebbe

<sup>94</sup> Legge del 21 marzo 1997 sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione (LOGA; RS 172.010).

<sup>95</sup> LEF; RS 281.1

<sup>96</sup> Legge federale del 23 giugno 2006 sugli investimenti collettivi di capitale (Legge sugli investimenti collettivi, LICol; RS 951.31).

essere garantito in modo diverso. Il credito fiscale va quindi assunto come credito privilegiato nella procedura di esecuzione forzata. Già oggi esistono privilegi a favore dei poteri pubblici, come ad esempio nel caso dei crediti per contributi alle diverse assicurazioni sociali (art. 219 cpv. 4 LEF).

I privilegi in ambito di esecuzione forzata – precipuamente per quanto concerne i crediti fiscali – dovrebbero essere concessi soltanto se sono giustificati da motivi imperativi. Ne è il caso nella fattispecie: diversamente da quanto avviene negli altri tipi di imposte, il debitore contribuente ha incassato l'imposta sul valore aggiunto dal consumatore e svolge una mera funzione fiduciaria. Essa non costituisce un attivo del fallito e non è quindi destinata fin dall'inizio a essere distribuita fra i creditori. Attualmente, in caso di fallimento o di procedura concordataria, la Confederazione subisce in genere una perdita totale, mentre in singoli casi consegue un dividendo del 10 per cento circa. Nel 2007 la Confederazione ha dovuto ammortare 212 milioni di franchi di perdite di imposta sul valore aggiunto. Le perdite potrebbero essere evitate in misura notevole privilegiando il credito fiscale nel fallimento. In un intento di completezza si rammenta che i lavori di revisione in corso della legge sulla esecuzione e sul fallimento vanno in direzione di un'abolizione generale dei privilegi nel fallimento.

### *2. Legge federale del 28 giugno 1967<sup>97</sup> sul controllo federale delle finanze*

Una lettera k sarà aggiunta all'articolo 6 LFC che dà mandato al CDF di verificare regolarmente l'adeguatezza delle aliquote saldo fissate dall'AFC (cfr. art. 38 cpv. 2 D-LIVA). La verifica delle aliquote saldo da parte di un organo indipendente consente la più ampia trasparenza possibile nei confronti dei contribuenti e offre la garanzia che esse corrispondono alla situazione effettiva.

### *3. Legge federale del 22 marzo 1974<sup>98</sup> sul diritto penale amministrativo*

Articolo 11 capoverso 1 DPA: nel diritto penale amministrativo l'azione penale per le contravvenzioni si prescrive in due anni. Secondo l'articolo 333 capoverso 6 lettera b CP questi termini di prescrizione dell'azione penale per le contravvenzioni sono raddoppiati e quindi prorogati a quattro anni. Sull'esempio delle contravvenzioni ai sensi dell'articolo 109 CP questo termine è d'ora in poi fissato in tre anni. Si tratta di un adeguamento al significato dall'articolo 333 capoverso 6 CP, ragione per la quale diviene caduca la sua lettera b che prevede che i termini di prescrizione dell'azione penale per le contravvenzioni, se superiori a un anno, sono raddoppiati.

Capoverso 2: un termine più lungo – segnatamente di cinque anni (finora art. 11 cpv. 2 DPA) si applica se la contravvenzione consiste in una sottrazione o una messa in pericolo di tasse. Conformemente all'articolo 333 capoverso 6 lettera b CP il termine di prescrizione è raddoppiato e quindi prorogato a 10 anni. In linea di massima quando è commessa un'infrazione, le autorità del perseguimento penale ne hanno conoscenza poco dopo la sua commissione e possono intraprendere tutti i passi per perseguire l'autore. Se si tratta di contravvenzioni nel campo delle imposte indirette, queste sono sovente scoperte parecchi anni dopo la loro commissione, generalmente nel quadro di controlli fiscali sporadici. Sovente pertanto una parte dei delitti sono già prescritti al momento della loro scoperta. In considerazione di quanto precede sarebbe di per sé giustificato mantenere ulteriormente a dieci anni il termine

<sup>97</sup> Legge sul Controllo delle finanze, LCF; RS **614.0**.

<sup>98</sup> DPA; RS **313.0**

di prescrizione dell'azione penale per le contravvenzioni in ambito di imposta e di tasse. Questo termine è però più lungo di quello previsto nel caso dei delitti. Pertanto in considerazione del fatto che il termine di prescrizione ai sensi dell'articolo 11 capoverso 3 può essere ulteriormente interrotto, tale termine deve d'ora in poi essere fissato in sette anni. In un intento di chiarezza questo termine è esplicitamente indicato dal capoverso 2. Si tratta di un adeguamento al significato dall'articolo 333 capoverso 6 CP, ragione per la quale diviene caduca la sua lettera b che prevede che i termini di prescrizione dell'azione penale per le contravvenzioni, se superiori a un anno, sono raddoppiati.

### **Capitolo 3: Disposizioni transitorie**

Le disposizioni del presente capitolo corrispondono in ampia misura a quelle dell'attuale legge concernente l'imposta sul valore aggiunto. Le modifiche sono di natura linguistica e redazionale.

In merito all'*articolo 111 D-LIVA* va detto quanto segue:

Si applica il principio secondo il quale la retroattività vera e propria è illecita<sup>99</sup>. I *capoversi 1 e 2* ribadiscono espressamente questo principio e stabiliscono che tutte le norme giuridiche della presente legge, sia quelle di diritto materiale, sia quelle di diritto procedurale, non sono applicabili retroattivamente al periodo precedente, rispettivamente ai casi pendenti al momento dell'entrata in vigore. Questo si applica a tutte le prestazioni che sono state fornite, rispettivamente disbrigate ai fini dell'importazione, prima dell'entrata in vigore della nuova legislazione.

*a. Norme in materia di responsabilità dell'articolo 15 capoverso 1 lettere c e d così come capoverso 4 D-LIVA*

Queste norme costituiscono modifiche di diritto materiale la cui applicabilità è disciplinata dall'articolo 111 capoverso 1 D-LIVA. La loro applicazione retroattiva non è possibile perché secondo la giurisprudenza in vigore una retroattività superiore a un anno non è di massima ammessa. In considerazione della struttura dell'imposta sul valore aggiunto e delle disposizioni attuali in materia di prescrizione è senz'altro ipotizzabile un caso di responsabilità di cinque o più anni (consecutivo all'interruzione della prescrizione nel periodo di validità della LIVA).

*b. Termini di prescrizione secondo gli articoli 42 e 90 D-LIVA*

Anche in caso di prescrizione si applica il chiaro divieto di retroattività dell'articolo 111 D-LIVA. Per il suo tramite si può inoltre fare chiarezza sui diversi termini di prescrizione (OIVA, LIVA e D-LIVA). I nuovi termini di prescrizione si applicano esclusivamente alle operazioni realizzate a contare dall'entrata in vigore della nuova legge. Per questo tramite si impedisce in particolare che con l'entrata in vigore della nuova legge i crediti finora sottoposti alla prescrizione «indivisa» di 15 anni rientrino nella prescrizione della fissazione di 10 anni e siano quindi improvvisamente prescritti. Una simile riduzione dei termini di prescrizione concernerebbe tutti i casi pendenti presso l'AFC, il Tribunale amministrativo federale e il Tribunale federale.

<sup>99</sup> Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4<sup>a</sup> edizione, Zurigo 2002, numero marginale 330.

### *c. Articolo 78 capoversi 4 e 5 D-LIVA*

Quanto detto qui sopra vale anche per l'articolo 78 capoversi 4 e 5 D-LIVA. Nel caso estremo il diritto del contribuente all'esecuzione di un controllo seguito dalla tassazione, da parte dell'AFC, dell'imposta sul valore aggiunto dovuta provoca, all'entrata in vigore di questa disposizione, una richiesta simultanea di controllo da parte di oltre 320 000 contribuenti. Ciò paralizzerebbe totalmente l'attività amministrativa e non sarebbe nemmeno adeguato alle circostanze. È pertanto importante un'attuazione scaglionata nel tempo di questa disposizione – nel senso che i controlli possono essere richiesti soltanto per i periodi fiscali successivi all'entrata in vigore della nuova legge.

Ai rapporti permanenti di debito si applica l'attuale norma speciale dell'*articolo 111 capoverso 3*.

L'*articolo 112 D-LIVA* disciplina esplicitamente i casi nei quali è data l'applicabilità retroattiva del nuovo diritto. I casi menzionati sono i medesimi dell'articolo 94 LIVA. Per verificare la condizioni dell'esenzione dall'assoggettamento ai sensi dell'articolo 10 capoverso 2 lettera a D-LIVA al momento dell'entrata in vigore del nuovo diritto ci si fonda sulle cifre d'affari realizzate nel corso degli ultimi 12 mesi. Questo modo di procedere non ha tuttavia per effetto l'iscrizione retroattiva come contribuente.

L'*articolo 113 D-LIVA* estende le possibilità di opzione del contribuente rispetto alla situazione attuale. Questo è senz'altro giustificato a fronte di una revisione totale del testo di legge. Con l'entrata in vigore della nuova legge è d'ora in poi ad esempio possibile decidere in merito alla costituzione o allo scioglimento di un gruppo di imposta sul valore aggiunto oppure in merito al tipo di rendiconto. Tutti i termini per l'esercizio delle possibilità di opzione iniziano nuovamente a decorrere con l'entrata in vigore della nuova legge. Se però il contribuente mantiene l'opzione attuale nulla cambia al decorso dei termini, a meno che la legge ne preveda una diversa durata. In questo senso ad esempio l'opzione dell'imposizione volontaria delle prestazioni escluse dall'imposta può essere fatta valere per la durata di un anno al posto dei cinque anni attuali.

## **3 Ripercussioni**

### **3.1 Ripercussioni per i contribuenti**

Tutti i quasi 320 000 contribuenti approfittano in una forma o nell'altra delle oltre 50 misure contenute nella parte A del messaggio (cfr. compendio al n. 1.3.3).

- La libertà di comprovare i fatti che diminuiscono l'imposta, il disciplinamento del diritto di ottenere dall'AFC informazioni giuridicamente vincolanti o la semplificazione della procedura di tassazione hanno effetti benefici per tutti i contribuenti.
- La possibilità di abbandonare senza complicazioni il metodo di rendiconto con l'aliquota saldo è un vantaggio per tutti i contribuenti che adempiono le condizioni d'adesione al metodo, che rappresentano circa l'85 per cento di tutti i contribuenti.
- Esistono anche misure che comportano miglioramenti soltanto per una piccola cerchia di contribuenti, come per esempio la limitazione della responsa-

bilità solidale nell'imposizione di gruppo all'uscita dal gruppo, l'esenzione dall'imposta dei trasporti transfrontalieri in bus oppure la tutela del segreto professionale del commerciante di valori mobiliari.

Su mandato della Segreteria di Stato dell'economia (SECO) Rambøll ha calcolato i costi burocratici delle legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto sulla base di modelli di costi standard. Secondo questo studio i costi amministrativi delle imprese contribuenti consecutivi agli obblighi di informazione ammontano a circa 267 milioni di franchi. Sono risultati i cinque obblighi più onerosi<sup>100</sup>:

*Tabella 5*

### **I cinque obblighi di informazione più onerosi**

Obbligo di informazione (OI)	Costi economici dell'OI in mio. di fr.
Allestimento del rendiconto di imposta sul valore aggiunto	166
Fornitura di informazioni all'Amministrazione federale delle contribuzioni	57
Fatturazione conforme all'imposta sul valore aggiunto	23
Asserzione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente, compreso lo sgravio fiscale successivo	5
Verifiche nel quadro della revisione da parte dell'Amministrazione federale delle contribuzioni	3
<b>Totale di questi 5 obblighi di informazione</b>	<b>254</b>
<b>Totale di tutti gli obblighi di informazione</b>	<b>267</b>

Lo studio non si è però occupato unicamente dello status quo, ma anche dei potenziali di risparmio dei singoli moduli posti in consultazione. Ne è risultato che il modulo «Legge fiscale» riduce di circa il 10 per cento l'onere amministrativo dei contribuenti che allestiscono il rendiconto secondo il metodo effettivo e di circa il 17 per cento quello dei contribuenti che lo allestiscono secondo il metodo dell'aliquota saldo<sup>101</sup>. Per la totalità dei vecchi e dei nuovi contribuenti ne derivano risparmi di 29 milioni di franchi, ossia dell'11 per cento. Il disegno di legge proposto in questa parte del messaggio corrisponde al modulo «Legge fiscale» della procedura di consultazione, ma contiene semplificazioni più ampie. Pertanto ci si può aspettare una riduzione analoga dei costi amministrativi delle imprese contribuenti.

<sup>100</sup> Vi sono compresi unicamente i costi che insorgono direttamente alle imprese, ossia i costi che insorgono internamente sulla base degli obblighi di informazione. Non sono invece segnatamente compresi i costi di ricorso specifico nel singolo caso a un consulente fiscale, di scorporo della contabilità a una fiduciaria, di formazione all'elaborazione dell'imposta sul valore aggiunto e i costi di magazzinaggio. Secondo le spiegazioni del n. 3.1.2 di questo studio essi ammontano a ulteriori 240 milioni di franchi.

<sup>101</sup> Rambøll, pag. 4 e 6.

**Costi amministrativi dell'IVA  
(confronto dello status quo con la parte A)**

		<b>Costi dello status quo</b>	<b>Costi del modulo «legge fiscale»</b>
Costi di tutte le imprese (in franchi)		267 Mio.	238 Mio.
Risparmi di tutte le imprese rispetto allo status quo (in franchi)			29 Mio.
Risparmi di tutte le imprese rispetto allo status quo (in %)			11%
Rendiconto effettivo	Costi per impresa (in franchi)	1'141	1'031
	Risparmi per impresa (in franchi)		109
	Risparmi per impresa (in %)		10%
Rendiconto con l'aliquota	Costi per impresa (in franchi)	361	303
	Risparmi per impresa (in franchi)		58
	Risparmi per impresa (in %)		17%

Uno studio della Banca mondiale e della PricewaterhouseCoopers<sup>102</sup> stima in 8 ore all'anno l'onere temporale dell'impresa media svizzera per il versamento dell'imposta sul valore aggiunto. Se come Rambøll si contano 58 franchi all'ora per il costo dei lavori, i costi annuali per impresa ammontano a 464 franchi.

Nel suo studio Müller è giunto nel 1998 alla conclusione che una PMI media dedica 4,1 ore al mese ai lavori amministrativi nel contesto dell'IVA. Müller non ha tuttavia considerato integralmente tutti i lavori richiesti dall'IVA. Se si parte da un'ipotesi di 5 ore al mese e si calcolano come Rambøll 58 franchi all'ora per il costo dei lavori, i costi annuali per PMI ammontano a 3480 franchi.

### **3.2 Ripercussioni per la Confederazione**

La parte A del messaggio contiene oltre 50 misure singole per migliorare la legge e per agevolare l'applicazione dell'IVA. Alcune di queste misure provocano minori entrate per la Confederazione, altre invece generano maggiori entrate, mentre altre ancora non hanno ripercussioni misurabili. Come si può desumere dalla tabella 7 qui appresso, per la Confederazione risultano a saldo minori entrate dell'ordine di 100 milioni di franchi. In considerazione delle entrate di imposta sul valore aggiunto del 2007, pari a 19,68 miliardi di franchi, si può pressoché parlare di neutralità di gettito. Le variazioni si situano nell'ambito di precisione della valutazione dell'imposta sul valore aggiunto: le previsioni di entrate non ne sono toccate.

<sup>102</sup> Banca mondiale e PWC 2008, Appendice 1.3, pag. 55.

**Ripercussioni finanziarie della parte A per la Confederazione**

Misure	Articolo in A.2	Ripercussioni finanziarie
Principio del luogo del destinatario come norma collettiva per le prestazioni di servizi	art. 8	– alcuni mio.
Limite uniforme di 100 000 franchi di cifra d'affari per l'esenzione dall'assoggettamento	art. 10	+ 10 mio.
Limitazione della responsabilità solidale nell'imposizione di gruppo	art. 15	– alcuni mio.
I conferimenti alle società, i dividendi e simili non comportano riduzioni della deduzione dell'imposta precedente	art. 18 e 34	– 10 mio.
Semplificazione nel trattamento di combinazioni di prestazioni	art. 19	– alcuni mio.
Estensione dell'opzione per gli immobili	art. 22	– alcuni mio.
Soppressione della fattispecie fiscale del consumo proprio nel settore edilizio		– 30–35 mio.
Ulteriore allentamento delle prescrizioni di forma	art. 29	– 5–10 mio.
Estensione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente, tra l'altro soppressione della riduzione del 50% della deduzione dell'imposta precedente sul vitto e sulle bevande	art. 29 e 30	– 70–90 mio.
I regali pubblicitari legittimano senza limitazioni la deduzione dell'imposta precedente	art. 32	– < 1 mio.
Estensione del metodo dell'aliquota saldo	art. 38	– 30–50 mio.
Miglioramento dell'incasso dell'imposta (se tutte le misure proposte vengono realizzate)	art. 15, 88, 95 e 96	+ 100 mio.
Stima dell'imposta precedente da parte dell'AFC	art. 79	– alcuni mio.
Estensione del condono d'imposta	art. 91	– 5–10 mio.
Interessi moratori e remuneratori secondo i valori di mercato <sup>103</sup>	Art. 107	– 30 mio.
<b>Totale</b>		<b>– 80–130 mio.</b>

La revisione totale della legge secondo la parte A del messaggio contribuisce in maniera determinante alla semplificazione del sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Ciò non significa tuttavia che anche il lavoro dell'AFC sia semplificato in ogni caso. Ne è il caso ad esempio del limite uniforme di cifra d'affari per l'assoggettamento (art. 10 cpv. 2 lett. a D-LIVA) oppure dell'estensione del metodo dell'aliquota saldo (art. 38). Inversamente le misure volte a migliorare lo statuto procedurale dei contribuenti (dal controllo alle disposizioni in materia di condono) e le possibilità chiaramente ampliate di opzione dovrebbero provocare un sensibile maggiore onere per l'AFC. A saldo ne dovrebbe risultare un maggiore fabbisogno di personale presso la Divisione principale IVA dell'AFC, stimato nel 5 per cento ovvero in 30 posti. L'estensione delle disposizioni in materia di condono determina un notevole onere supplementare anche nel caso dell'AFF (cfr. il commento del-

<sup>103</sup> Queste minori entrate si verificano quando gli interessi di mora conformi al mercato sono inferiori di 1,5 punti percentuali agli interessi di mora del 5% attualmente validi.

l'art. 91 D-LIVA). L'AFD, competente in ambito di imposta sull'importazione, deve se del caso adeguare la propria tecnologia di informazione e di comunicazione. Dato che il volume degli eventuali adeguamenti è difficilmente valutabile al momento, non è però ancora possibile fornire dati in cifre sulle risorse finanziarie e di personale necessarie.

### **3.3 Ripercussioni per i Cantoni e per i Comuni**

Le misure contenute nella parte A del messaggio non hanno ripercussioni sui Cantoni e sui Comuni. I servizi contribuenti dei Cantoni e dei Comuni approfittano nondimeno delle agevolazioni previste dal sistema fiscale. Ciò concerne ad esempio lo svincolo, nel catalogo delle eccezioni (art. 21 cpv. 3 e 4 D-LIVA), del concetto di prestazione dal destinatario della prestazione. Grazie a queste disposizioni lo scorporo di determinate prestazioni (p. es. nel settore sociale) non sarà più ostacolato fiscalmente.

### **3.4 Ripercussioni sulle economie domestiche**

Come illustrato dal numero 3.2 le misure ai sensi della parte A del messaggio sono praticamente neutrali dal profilo del gettito della Confederazione. Le imposte che devono essere riversate dalle imprese contribuenti si riducono anch'esse in maniera esigua. La conseguenza della combinazione di questo effetto con il calo dei costi amministrativi descritto al numero 3.1 è che le imprese possono offrire le loro prestazioni a prezzi più convenienti rispetto allo status quo. Ne approfitta anche chi sopporta in ultima analisi l'imposta, ossia le economie domestiche.

Se il minore onere fiscale (consecutivo ad esempio alla soppressione della fattispecie fiscale del consumo proprio nel settore edilizio) e la riduzione dei costi amministrativi delle imprese sono interamente riversati sui clienti, ne risulta per le economie domestiche una riduzione dell'onere fiscale di circa 3 o 4 franchi al mese.

### **3.5 Ripercussioni per l'economia**

Le misure della parte A del messaggio hanno complessivamente effetti leggermente positivi sulla neutralità fiscale e sulla crescita dell'economia. Esse sono idonee per incrementare la certezza del diritto e la semplicità dell'imposta, circostanza che si ripercuote positivamente sulle imprese interessate. In merito alle principali misure specifiche si può constatare quanto segue:

- la possibilità di optare per la vendita o la locazione di un immobile che in precedenza era utilizzato unicamente per scopi esclusi dall'imposta consente il passaggio dell'immobile alla nuova utilizzazione, con sgravio fiscale successivo<sup>104</sup>, se l'acquirente o il locatario dell'immobile lo utilizza per un'attività imprenditoriale. Ciò aumenta la liquidità del mercato immobiliare e ne migliora l'efficienza;

<sup>104</sup> Cfr. il commento dell'art. 22 cpv. 3 al n. 2.

- le ripercussioni dell'aumento da 75 000 a 100 000 franchi del limite di cifra d'affari per l'assoggettamento, nonché la soppressione del limite superiore di cifra d'affari di 250 000 franchi abbinato al debito fiscale netto di 4000 franchi e del limite speciale di cifra d'affari di 150 000 franchi per le associazioni sportive e le istituzioni di pubblica utilità gestite a titolo onorario si annullano più o meno a vicenda<sup>105</sup>;
- la soppressione dell'imposizione del consumo proprio nel settore edilizio sgrava le imprese interessate e comporta una semplificazione dell'IVA<sup>106</sup>. Questa circostanza ha in linea di massima ripercussioni positive sulla crescita economica. D'altra parte però la rinuncia all'imposizione è fonte di distorsioni alla concorrenza. Così, ad esempio, le compagnie di assicurazione e le casse pensioni con un proprio settore edile possono eseguire a condizioni prive di concorrenza i loro investimenti di capitale in immobili così come le imprese di costruzione le loro costruzioni di carattere speculativo, i loro investimenti di capitale in immobili e i loro immobili privati (questi ultimi soltanto nel caso delle ditte individuali), perché l'IVA grava soltanto le prestazioni preliminari ma non la creazione di valore aggiunto;
- entrambe le misure concernenti l'estensione del metodo dell'aliquota saldo<sup>107</sup> sono fonte di uno sgravio amministrativo per le imprese che conteggiano attualmente l'imposta con le aliquote saldo o che intendono d'ora in poi passare a questo metodo di rendiconto. La riduzione da 5 anni a 1 anno del termine di passaggio dal metodo dell'aliquota saldo al metodo effettivo migliora la neutralità dell'imposta e va pertanto valutata positivamente in un'ottica economica;
- le proposte in ambito di miglioramento dell'incasso<sup>108</sup> rafforzano le caratteristiche di neutralità dell'IVA, poiché contribuiscono al trasferimento effettivo alla Confederazione dell'IVA pagata dai destinatari.

#### 4 Rapporto con il programma di legislatura

Il progetto non era ancora contenuto nel rapporto sul programma di legislatura 2003–2007<sup>109</sup>. Sulla base del suo rapporto «10 anni di IVA» del 26 gennaio 2005 (cfr. n. 1.1.3) e in considerazione dei numerosi interventi parlamentari in ambito di imposta sul valore aggiunto (cfr. n. 1.1.6) il Consiglio federale ha deciso di accelerare la riforma dell'imposta sul valore aggiunto. Nel messaggio concernente il programma di legislatura 2007–2011 la riforma dell'imposta sul valore aggiunto figura nell'obiettivo 3 del Consiglio federale per la presente legislatura: «Rafforzare la capacità di manovra dello Stato e l'attrattiva del sistema fiscale; garantire a lungo termine l'equilibrio del bilancio federale e proseguire le riforme fiscali»<sup>110</sup>.

<sup>105</sup> Cfr. il commento dell'art. 10 cpv. 2 lett. a al n. 2.

<sup>106</sup> Cfr. il commento dell'art. 32 al n. 2.

<sup>107</sup> Cfr. il commento dell'art. 38 al n. 2.

<sup>108</sup> Cfr. il commento degli art. 15, 88, 95 e 96 al n. 2.

<sup>109</sup> FF 2004 969

<sup>110</sup> FF 2008 597 630 segg.

## **5 Aspetti legali**

### **5.1 Costituzionalità e legalità**

Il presente disegno di legge è in sintonia con l'articolo 130 Cost. in virtù del quale la Confederazione ha la competenza di riscuotere un'imposta sul valore aggiunto con un'aliquota massima del 6,5 per cento e un'aliquota ridotta non inferiore al 2,0 per cento sulle forniture di beni e sulle prestazioni di servizi, compreso il consumo proprio, nonché sulle importazioni (cpv. 1). Secondo il nuovo concetto della legge il consumo proprio non costituisce più una fattispecie fiscale a sé stante. Come finora in caso di consumo proprio deve ovviamente essere rettificata la deduzione dell'imposta precedente (cfr. le osservazioni in merito all'art. 32 D-LIVA). Questa modifica non è in contraddizione con la Costituzione federale perché da un canto l'articolo 130 capoverso 1 Cost. è concepito come disposizione potestativa. Ne consegue che il legislatore non è tenuto a strutturare imperativamente il consumo proprio come fattispecie fiscale a sé stante. Nel caso del consumo proprio per lavori su costruzioni si tratta d'altro canto di una normativa speciale in ambito edilizio, in quanto vi si riscuote una specie di imposta fittizia che non viene prelevata nel caso delle altre fattispecie di consumo proprio. In questo senso la struttura attuale del consumo proprio su lavori di costruzione va senz'altro considerata in maniera critica dal profilo dei principi costituzionali.

Per quanto compatibile con il tipo di imposta, nella strutturazione delle imposte il legislatore deve rispettare i principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione, come pure il principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.). In ambito di IVA questo significa un'inclusione possibilmente senza lacune di tutti i beni di consumo. Da questo profilo le numerose eccezioni attuali all'imposizione costituiscono una chiara trasgressione dei principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione sanciti dalla Costituzione. Il principio dell'imposizione secondo la capacità economica è stato anzitutto elaborato per il settore dell'imposta sul reddito e sulla sostanza, rispettivamente dell'imposta sull'utile e sul capitale. Oggigiorno è controverso se questo principio debba parimenti essere applicato alle imposte indirette, in particolare a un'imposta sull'utilizzazione del reddito<sup>111</sup>. In un modo o nell'altro la parte A del messaggio tiene conto del principio della capacità economica, in particolare per quanto riguarda l'aliquota ridotta sui beni di uso quotidiano.

### **5.2. Compatibilità con gli impegni internazionali**

In questo contesto va segnatamente menzionato il Trattato del 28 ottobre 1994<sup>112</sup> tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein concernente l'imposta sul valore aggiunto nel Principato del Liechtenstein. In virtù di questo Trattato il Principato del Liechtenstein – che unitamente alla Svizzera costituisce un unico territorio doganale – riprende la legislazione svizzera in materia di imposta sul valore aggiunto. L'obiettivo del Trattato e del relativo Accordo del 28 novembre 1994<sup>113</sup> è di garantire

<sup>111</sup> Cfr. Klaus A. Vallender, in: Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, edito da Bernhard Ehrenzeller, Schulthess Verlag, Zurigo 2002, numero marginale 21, pag. 1363.

<sup>112</sup> RS 0.641.295.142

<sup>113</sup> RS 0.641.295.142.1

una normativa, un'interpretazione e un'esecuzione uniformi dell'imposta sul valore aggiunto in entrambi i Paesi. Questo Trattato conserva la sua validità anche dopo la riforma della legislazione svizzera in materia di imposta sul valore aggiunto, sempreché non venga denunciato da una delle due Parti contraenti. Conformemente al Trattato, il Principato del Liechtenstein dovrà adeguare la sua legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto alla revisione totale della LIVA svizzera.

Tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania sussiste il Trattato del 23 novembre 1964 sull'inclusione del Comune di Büsingen am Hochrhein nel territorio doganale svizzero<sup>114</sup>. Secondo questo trattato nel Comune germanico di Büsingen si applica l'imposta svizzera sul valore aggiunto; in altri termini la Svizzera riscuote anche sul territorio del Comune di Büsingen l'IVA sulle importazioni e sulle cifre d'affari ivi realizzate. In compenso la Svizzera partecipa con un quota del suo gettito di imposta sul valore aggiunto agli oneri speciali del Comune di Büsingen, rispettivamente della sua popolazione. Il trattato conserva la sua validità anche dopo la riforma della legislazione svizzera in materia di imposta sul valore aggiunto sempreché non venga denunciato da una delle parti contraenti. Se del caso i pagamenti compensatori saranno però oggetto di nuova fissazione.

Esistono d'altra parte diversi accordi bilaterali e multilaterali contenenti disposizioni sull'applicabilità dell'imposta svizzera sul valore aggiunto. Dato però che questi accordi non intervengono direttamente sulla materia della legislazione concernente l'imposta sul valore aggiunto, ma ne disciplinano unicamente l'applicabilità, la presente riforma di legge non provoca ripercussioni o contraddizioni.

Poiché la Svizzera non è membro dell'Unione europea e non ha ripreso la Direttiva sul sistema di imposta sul valore aggiunto applicabile nell'UE, tale Direttiva non si applica in Svizzera. La Svizzera può continuare a strutturare in maniera autonoma la sua legge concernente l'imposta sul valore aggiunto. Gli Accordi bilaterali tra la Svizzera e l'UE non hanno alcun influsso sull'IVA. In ambito di IVA non esistono peraltro impegni internazionali o accordi che vincolano la Svizzera. La riforma della legge non provoca pertanto ripercussioni o contraddizioni in riferimento ai trattati internazionali esistenti.

### **5.3 Forma dell'atto legislativo**

Il progetto verte su una revisione totale della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto e concerne quindi importanti disposizioni contenenti norma di diritto che in virtù dell'articolo 164 capoverso 1 lettera d Cost. devono essere emanate sotto forma di legge federale. La competenza dell'Assemblea federale per l'emanazione della legge discende dall'articolo 163 capoverso 1 Cost. (competenza legislativa dell'Assemblea federale). L'atto legislativo sottostà al referendum facoltativo (art. 141 cpv. 1 lett. a Cost.).

<sup>114</sup> RS 0.631.112.136

## 5.4 Subordinazione al freno all'indebitamento

Nell'intento di una limitazione delle spese l'articolo 159 capoverso 3 lettera b della Costituzione federale prevede che le disposizioni in materia di sussidi contenute in leggi e decreti federali di obbligatorietà generale nonché i crediti d'impegno e le dotazioni finanziarie implicanti nuove spese uniche di oltre 20 milioni di franchi o nuove spese ricorrenti di oltre 2 milioni di franchi esigono il consenso della maggioranza dei membri di ciascuna Camera.

La riforma dell'imposta sul valore aggiunto non è toccata dal freno all'indebitamento. Sono pertanto superflue ulteriori spiegazioni in merito.

## 5.5 Delega di competenze legislative

### 5.5.1 Al Consiglio federale

Secondo l'articolo 182 capoverso 1 della Costituzione federale, il Consiglio federale emana norme di diritto sotto forma di ordinanza, per quanto ne sia autorizzato dalla Costituzione o dalla legge. Il presente disegno di legge impone al Consiglio federale di emanare disposizioni di esecuzione della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto. Nella misura in cui siano necessarie ulteriori disposizioni di esecuzione, la competenza regolamentare del Consiglio federale discende dalla sua competenza di esecuzione (art. 182 cpv. 2 Cost.).

Per quanto riguarda le competenze di legiferare delegate al Consiglio federale, si tratta di ambiti nei quali le condizioni possono cambiare rapidamente e alle quali occorre pertanto reagire con flessibilità e di casi nei quali deve essere trovata una soluzione singolare adeguata oppure di disposizioni di dettaglio che gonfiano inutilmente la legge e ne rendono difficile la comprensione. Si tratta segnatamente dei seguenti ambiti:

- *articolo 4 capoverso 3*: disciplinamento dei dettagli per quanto riguarda il campo d'applicazione della legge nelle vallate di Samnaun e Tschlin;
- *articolo 8 capoverso 2 lettera e*: il Consiglio federale può stabilire per i trasporti transfrontalieri che i tragitti brevi sul territorio svizzero siano considerati tragitti esteri (p. es. St. Louis–Basilea FFS) e i tragitti brevi all'estero siano considerati tragitti sul territorio svizzero (p. es. linea ferroviaria Zurigo–Sciaffusa via Jestetten in territorio germanico);
- *articolo 9*: il Consiglio federale può stabilire la delimitazione tra forniture e prestazioni di servizi, rispettivamente il luogo di fornitura della prestazione in deroga alle pertinenti norme delle legge concernente l'imposta sul valore aggiunto se in tal modo si possono evitare doppie imposizioni, mancate imposizioni e distorsioni alla concorrenza;
- *articolo 12 capoverso 4*: il Consiglio federale stabilisce quali prestazioni degli enti pubblici sono considerate imprenditoriali e quindi imponibili;
- *articolo 21 capoverso 2 numero 3*: conformemente alla legge concernente l'imposta sul valore aggiunto sono escluse dall'imposta le cure mediche nell'ambito della medicina umana prestate da medici, dentisti, psicoterapeuti, chiropratici, fisioterapisti, naturopati, levatrici, infermieri o da persone

che esercitano professioni analoghe, purché chi presta i servizi disponga della relativa autorizzazione; il Consiglio federale disciplina i dettagli;

- *articolo 23 capoverso 4*: Per garantire la neutralità concorrenziale, il Consiglio federale può esentare dall'imposta i trasporti aerei, ferroviari e di bus transfrontalieri;
- *articolo 25*: nei casi in cui i beni sono acquistati a un prezzo complessivo il Consiglio federale può stabilire nome di dettaglio sull'imposizioni dei margini;
- *articolo 52 capoverso 2*: il Consiglio federale può esentare dall'imposta sull'importazione i beni che ha dichiarato esenti da dazio;
- *articolo 72 capoverso 2*: conformemente alla legge il Consiglio federale può prevedere in altri casi l'applicazione della procedura di notifica. Si può ad esempio ipotizzare che le transazioni tra imprese contribuenti siano in genere disbrigate con la procedura di notifica. In tal modo è possibile evitare una fatturazione con l'imposta e successivamente la deduzione dell'imposta precedente. La presente norma di delega consente la necessaria flessibilità;
- *articolo 76 capoverso 2*: il Consiglio federale emana le disposizioni necessarie sull'organizzazione, sul trattamento e sulla conservazione dei dati e delle informazioni.

## **5.5.2 Al Dipartimento federale delle finanze**

Alcune competenze di legiferare devono essere delegate al DFF. Si tratta in merito delle medesime competenze previste dalla legislazione in vigore:

- *articolo 23 capoverso 5*: il DFF disciplina le condizioni alle quali le forniture sul territorio svizzero in vista dell'esportazione nel traffico viaggiatori sono esentate dall'imposta;
- *articolo 52 capoverso 1 numero 1*: il DFF emana disposizioni di dettaglio sull'importazione di beni in piccole quantità, di valore minimo o il cui ammontare d'imposta è irrilevante;
- *articolo 107*: il DFF disciplina sia ai fini dell'imposta sul territorio svizzero sia ai fini dell'imposta sull'importazione, fino a quale importo non viene riscosso l'interesse di mora e fino a quale importo non viene versato l'interesse remuneratorio e stabilisce tassi d'interesse di mora e remuneratorio conformi al mercato che adegua periodicamente;

## **5.5.3 Alle unità amministrative**

Nel caso dei compiti esplicitamente trasferiti alle autorità fiscali e doganali si tratta di competenze di esecuzione e decisione limitate quanto al contenuto, che sono trasferite in modo appropriato a queste autorità di esecuzione (p. es. art. 11 cpv. 2, 22 cpv. 6, 39, 53 cpv. 4, 104).

## **Parte B**

### **6 Punti essenziali del progetto**

#### **6.1 Situazione iniziale**

Come la parte A del messaggio, anche la parte B si prefigge di migliorare e semplificare l'imposta sul valore aggiunto mediante una revisione totale della legge sull'IVA. La parte B lo fa però in modo ancora più sistematico, proponendo oltre alle modifiche puramente tecniche della parte A altre misure che alleggeriscono ancora di più le imprese contribuenti dagli oneri amministrativi dell'IVA ed esercitano impulsi favorevoli percettibili sull'economia nazionale, sulla crescita economica e sul benessere della Svizzera. A tal fine, da un lato questa parte del messaggio prevede le stesse misure tecniche della parte A. Dall'altro, è indispensabile limitare nettamente il numero delle esclusioni dall'imposta, attualmente oltre 25, e unificare le aliquote, attualmente tre.

La situazione iniziale e la problematica sono le stesse di quelle della parte A del messaggio. In relazione all'evoluzione dell'imposta sulla cifra d'affari, ai lavori preliminari in vista della presente riforma, alla politica di crescita del Consiglio federale, agli interventi parlamentari, ai lavori nell'ambito della presente riforma e ai miglioramenti dell'IVA al di fuori della legge si rimanda pertanto alle considerazioni nella parte A, numeri 1.1–1.8.

#### **6.2 La nuova normativa proposta/Obiettivi della riforma**

##### **6.2.1 Requisiti di un'IVA ideale**

L'imposta sul valore aggiunto ideale si ripercuote esclusivamente sul consumo all'interno del territorio svizzero, senza gravare né le esportazioni, né le imprese. Per varie ragioni non è possibile concretizzare nella prassi un'imposta sul valore aggiunto ideale (cfr. n. 1.1.4). In diversi punti l'attuale imposta svizzera sul valore aggiunto non corrisponde all'ideale, e questo costituisce una delle cause per cui il sistema attuale è considerato complicato e svantaggioso per l'economia.<sup>115</sup> Occorre pertanto trovare soluzioni che si avvicinino il più possibile all'ideale.

##### **6.2.2 Nuova concezione dell'IVA**

La nuova strategia del Consiglio federale per l'IVA è identica a quella della parte A del messaggio, ma nella parte B è perseguita e attuata in modo ancora più sistematico. In merito alle considerazioni sulla nuova strategia si rimanda pertanto alla parte A (n. 1.3.2).

<sup>115</sup> Alle pagine 44 segg., il rapporto «10 anni di IVA» illustra la natura di un'imposta ideale sul valore aggiunto e indica in quali punti l'imposta svizzera sul valore aggiunto se ne discosta.

### 6.2.3 Modifiche concrete della legge

Diversamente che nella parte A, le riforme contenute in questa parte si avvicinano maggiormente a un'IVA ideale conformemente al numero 6.2.1, eliminando una serie di esclusioni e unificando le aliquote.

Concretamente, nella parte B del messaggio sono previste le seguenti misure:

Modifiche	D-LIVA
Rinnovo completo della struttura e della sistematica della legge	Come nella parte A
Misure tecniche della parte A	Cfr. n. 1.3.3
Oltre al regolare limite della cifra d'affari di 100 000 franchi, limite della cifra d'affari più alto, pari a 300 000 franchi, per le associazioni e le società semplici gestite a titolo onorifico nonché le istituzioni di utilità pubblica esentate dall'obbligo fiscale	Art. 10 cpv. 3
Riduzione del catalogo delle esclusioni da 29 voci secondo la parte A a 8 voci	Art. 21 cpv. 2
Nuova formulazione più completa della disposizione concernente le esclusioni per le casse di compensazione e altre assicurazioni sociali	Art. 21 cpv. 2 n. 1 lett. b
Aliquota unica del 6,1 per cento	Art. 26
Correttivo di politica sociale, che neutralizza i maggiori oneri delle economie domestiche in condizioni economiche modeste mediante pagamenti compensatori mirati	Art. 107

### 6.2.4 Perché ridurre le esclusioni dall'imposta?

Un'esclusione dall'imposta significa che la prestazione esclusa non va gravata dell'imposta, mentre in cambio non è concessa nessuna deduzione dell'imposta precedente. L'impresa non può computare l'imposta pagata sulle prestazioni a monte e sugli investimenti necessari all'esecuzione della sua prestazione esclusa dall'imposta.

#### 6.2.4.1 Conseguenze fiscali delle esclusioni dall'imposta

Le conseguenze fiscali di un'esclusione dall'imposta dipendono dal livello della catena di valore aggiunto in cui interviene l'esclusione:

- quando l'esclusione giunge all'ultima fase della catena di valore aggiunto, il valore aggiunto rimane non imposto perché escluso dalla base imponibile. Risulta sì una tassa occulta che – non imponendo più unicamente la creazione di valore aggiunto dell'ultima fase – non provoca però una sovraimposizione, bensì una sottoimposizione della catena;

- se l'esclusione giunge a una fase precedente, risulta invece una sovrainposizione. La tassa occulta creata dall'esclusione si ripercuote sulla fase successiva, producendo un effetto a cascata: l'impresa colpita da un'esclusione ripercuote la tassa occulta sul prezzo dei suoi prodotti, che fungono da fattore di input per le ulteriori fasi di produzione nella catena di valore aggiunto. La produzione dei settori a valle rincarà in maniera corrispondente. La creazione di valore aggiunto nelle fasi a valle risulterà quindi imposta eccessivamente.

### 6.2.4.2 Inconvenienti economici delle esclusioni dall'imposta

Un'esclusione dall'imposta comporta i seguenti svantaggi economici:

1. *Aggravio fiscale differente*: le esclusioni dall'imposta riducono la base di calcolo dell'imposta determinando un maggiore aggravio per le imprese contribuenti. L'aliquota unica è così di circa 0,5 punti percentuali al di sopra della parte B del messaggio (cfr. tabella 9). L'aggravio fiscale differente dei beni e dei servizi falsa le decisioni di acquisto degli acquirenti. Tale effetto è inoltre amplificato dall'onere amministrativo derivante dall'obbligo fiscale.
2. *Distorsione delle decisioni di produzione*: l'esclusione dall'imposta di beni utilizzati come beni a monte o beni di investimento nel processo di produzione crea distorsioni nelle decisioni di produzione dell'impresa. L'esclusione dall'imposta impedisce all'azienda la deduzione dell'imposta precedente pagata su questi input di produzione, cosicché l'azienda è incentivata a sostituire i beni esclusi dall'imposta con altri beni.

La distorsione causata dall'esclusione dall'imposta nella catena di valore aggiunto può ripercuotersi oltre il settore direttamente interessato. Un'esclusione della produzione di acciaio, ad esempio, si ripercuote non soltanto sulle decisioni di produzione del fabbricante di macchinari che utilizza i prodotti di acciaio come beni a monte nella produzione, ma causa anche un aumento dei prezzi dei macchinari con conseguente aumento dei prezzi dei prodotti fabbricati con questi macchinari. Questa situazione pregiudica i beni e i metodi di produzione basati in larga misura sull'utilizzazione di input esclusi dall'imposta.

3. *Stimolo alla produzione in proprio (integrazione verticale)*: a causa del cosiddetto effetto a cascata, l'esclusione dall'imposta incita a evitare la tassa occulta mediante l'integrazione verticale. Ciò significa che il venditore di un bene escluso dall'imposta è stimolato a produrre egli stesso i beni invece di acquistarli da terzi sul mercato versando imposte non deducibili. Per numerosi beni esclusi dall'imposta i ricavi di scala o i vantaggi di specializzazione nella produzione sono talmente considerevoli che l'integrazione verticale difficilmente costituisce un'opzione. Sono quindi in particolare i beni prodotti mediante un'attività comparativamente non qualificata e con ricavi di scala ridotti che si prestano alla produzione in proprio. Per le banche – che offrono prestazioni finanziarie escluse dall'imposta – può quindi essere interessante, economicamente parlando, effettuare ad esempio le prestazioni di servizi di sicurezza in proprio piuttosto che acquistarle da contribuenti esteri e non aver diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Lo stesso vale

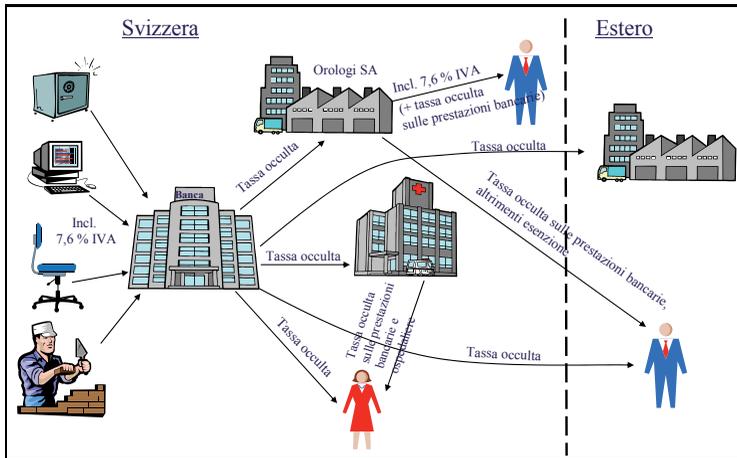
ad esempio per le lavanderie degli ospedali. Oggi la biancheria dell'ospedale lavata da terzi è gravata da un'imposta precedente non deducibile. Se invece l'ospedale lava la propria biancheria da sé, l'aggravio dell'imposta precedente scompare o è nettamente più bassa.

Anche i consumatori finali sono incoraggiati ad evitare l'imposta sul consumo finale producendo in proprio, ossia sostituendo la produzione di mercato con quella in proprio, ad esempio dipingendo i propri locali per evitare l'IVA sui valori di pittura o cucinando in proprio per evitare l'IVA sulle prestazioni di ristorazione.

4. *Violazione del principio del luogo del destinatario*: le esclusioni dall'imposta violano il principio del luogo del destinatario. Secondo tale principio, l'IVA non deve gravare le esportazioni nel luogo del prestatore, ossia nel Paese d'esportazione, ma essere prelevata presso il destinatario, ossia nel Paese d'importazione alle condizioni ivi applicate. Il principio del luogo del destinatario non origina distorsioni riguardo al luogo di produzione o alla scelta della sede delle imprese e garantisce una produzione efficiente nel contesto internazionale. Per le merci l'imposizione è applicabile direttamente dall'autorità doganale al valico del confine. Per i servizi, l'attuazione è più difficile, poiché l'imposta a carico dell'acquisto prevista in questi casi, e cioè l'imposta sul servizio importato a carico del destinatario, è spesso difficilmente attuabile quando il destinatario è un'economia domestica privata.

Le esclusioni dall'imposta concernono soprattutto le prestazioni di servizi. Esistono due possibilità di strutturare le esclusioni. In Svizzera le esclusioni concernono tutte le operazioni dello stesso genere delle imprese, indipendentemente dalla loro realizzazione in Svizzera o all'estero. L'articolo 169 lettera c della Direttiva IVA offre all'impresa che effettua servizi finanziari esclusi dall'imposta a clienti in Paesi che non sono membri dell'UE la possibilità di chiedere il rimborso dell'imposta precedente pagata, proporzionalmente alla quota gravante queste esportazioni.

**Meccanismi di trasferimento e tassa occulta**



In Svizzera le prestazioni escluse sono dunque colpite dalla tassa occulta anche quando sono esportate, mentre nell'UE non lo sono se sono esportate in un Paese che non è membro dell'UE e il Paese dell'UE sfrutta la possibilità offerta dalla direttiva IVA. Gli acquirenti di prestazioni finanziarie escluse in Svizzera potrebbe quindi essere incentivati a sostituire le prestazioni escluse dall'imposta di prestatori svizzeri con prestazioni finanziarie esentate de facto provenienti da Paesi membri dell'UE.

Di maggior effetto sono però le ripercussioni delle esclusioni sulle fasi precedenti della catena di valore aggiunto. Esse determinano un rincaro delle esportazioni – quando sono prodotte con beni a monte esclusi oppure con beni di input, prodotti a loro volta con beni preliminari esclusi. Questo secondo effetto esiste a prescindere dal fatto che venga concessa o meno la deduzione dell'imposta precedente per i beni di esportazione di principio esclusi. Anche in questo caso, gli acquirenti di beni input esclusi dall'imposta in Svizzera sono interessati a sostituirli con beni d'importazione esenti de facto, sempre che siano disponibili.

5. *Problemi in casi di doppia utilizzazione:* sorgono complicazioni quando le imprese eseguono prestazioni imponibili e prestazioni escluse dall'imposta. L'imposta precedente pagata deve essere ripartita proporzionalmente su tali attività. La deduzione dell'imposta precedente viene successivamente ridotta in corrispondenza alla quota di attività escluse. In questo contesto si parla di cosiddetta doppia utilizzazione<sup>116</sup>. Il problema per l'autorità fiscale è eseguire la riduzione dell'imposta precedente correttamente, ossia proporzionalmente alla quota di utilizzazione di beni a monte e di beni di investimento gravati dall'imposta precedente in caso di produzione dei beni esclusi. L'impresa interessata dalla riduzione della deduzione dell'imposta preceden-

<sup>116</sup> Questa complicazione è confermata dallo studio USAM 2003, pag. 19 seg.

te è stimolata a fare apparire possibilmente esigua questa quota nei confronti dell'autorità fiscale. A differenza dell'autorità fiscale, l'impresa è a conoscenza della situazione effettiva. Questa informazione asimmetrica genera problemi di prova, con conseguente valutazione insufficiente della situazione effettiva. Nel contempo il trattamento fiscale della doppia utilizzazione vincola notevoli risorse sia presso l'autorità fiscale che presso i contribuenti.

6. *Exemption creep*: la caratteristica principale delle esclusioni dall'imposta è la loro correlazione. Ne consegue un processo denominato «*exemption creep*» (necessità di conseguire esenzioni). Ogni esclusione origina una pressione diretta in vista di ulteriori esclusioni a monte e a valle della catena di valore aggiunto.
  - L'introduzione di un'esclusione per ridurre l'onere fiscale su un determinato bene sollecita l'esclusione dei beni utilizzati per la produzione del bene stesso. I fornitori dei beni a monte della catena di valore aggiunto argomenteranno dicendo che l'onere fiscale sul bene da sgravare può essere ridotto efficacemente solo diminuendo (o eliminando) la tassa occulta sul bene.
  - L'introduzione di un'esclusione all'interno della catena di valore aggiunto sollecita l'ulteriore esclusione degli utilizzatori successivi del bene escluso. Questo fatto è manifesto quando un'impresa della terza fase di creazione di valore aggiunto acquista una prestazione a monte da un'impresa della seconda fase di valore aggiunto. Se la prestazione della seconda fase di creazione di valore aggiunto è imponibile mentre quella della terza fase è esclusa, il vantaggio dell'impresa della terza fase di valore aggiunto consiste nel fatto che la creazione di valore aggiunto nella sua fase non è gravata dall'imposta. Per contro, un'esclusione alla seconda fase di creazione di valore aggiunto provoca all'impresa della terza fase di valore aggiunto un vantaggio corrispondente alla non imposizione del valore aggiunto della seconda e terza fase.

### 6.2.4.3 Giustificazione delle esclusioni dall'imposta in determinati casi

A prescindere dagli inconvenienti illustrati, esistono situazioni in cui le esclusioni dall'imposta sono giustificate e rendono accettabile la conseguente tassa occulta associata, come nei casi in cui è impossibile imporre l'output e per motivi pratici e fiscali non è opportuna un'esenzione propria:

*Piccole imprese*: per le piccole imprese la proporzione tra le spese relative alla riscossione e al pagamento e il potenziale gettito fiscale è sfavorevole a tal punto da renderne ragionevole la non integrazione nel sistema dell'IVA. Per lo stesso motivo non entra in linea di conto neppure l'esenzione propria. L'esclusione dall'IVA di imprese di piccole dimensioni è giustificata. Ciò comporta la non imposizione del valore aggiunto creato dalle piccole imprese. Questa soluzione è un compromesso accettabile tra la volontà di mantenere basse le spese relative alla riscossione e al pagamento – nella fattispecie d'importo nullo perché le imprese non si assoggettano presso l'AFC e non sono obbligate a presentare i rendiconti – e l'auspicio di non dover rinunciare completamente alle entrate costituite dalla tassa occulta. Inoltre le

piccole imprese non sono eccessivamente avvantaggiate rispetto ai loro concorrenti di più grandi dimensioni.<sup>117</sup>

*Produzione non destinata al mercato:* un ulteriore motivo è la produzione venduta a un prezzo inferiore a quello di mercato, rispettivamente a quello di produzione. Si parla allora di produzione non destinata al mercato.

La produzione per l'utilizzazione in proprio non destinata al mercato comprende le merci e le prestazioni di servizi di produzione propria, utilizzate da un'unità istituzionale per il consumo proprio o per i suoi investimenti lordi. Gli esempi più significativi sono le prestazioni di servizi provenienti da immobili utilizzati per il consumo proprio (valori locativi). Nella misura in cui è effettuata nel quadro delle economie domestiche, la produzione per l'utilizzazione in proprio non destinata al mercato dovrebbe risultare integralmente esclusa dall'IVA.

Un'altra forma di produzione non destinata al mercato è rappresentata dal valore di produzione messo a disposizione di altre unità a titolo gratuito, rispettivamente a prezzi economicamente insignificanti. Viene così a mancare la controprestazione sulla quale prelevare l'IVA. La produzione non destinata al mercato non è pertanto soggetta all'IVA con deduzione dell'imposta precedente. Quest'ultima forma di produzione non destinata al mercato si riscontra nel settore statale e in quello delle organizzazioni private senza carattere lucrativo. Essa concerne segnatamente i settori ricerca e sviluppo, amministrazione pubblica, formazione ed educazione, sanità e settore sociale, rappresentanza di interessi, nonché associazioni religiose e altre associazioni ricreative, culturali, sportive e d'intrattenimento.

Significativi esempi di produzione non destinata al mercato si hanno quando le istituzioni dello Stato sono in concorrenza con le imprese private. Le istituzioni di formazione dello Stato forniscono sovente le loro prestazioni a prezzi molto bassi, che non coprono i costi, e spesso anche gratuitamente. Se queste prestazioni sono imponibili, a causa dell'esiguità della controprestazione abbinata, l'imposta grava soltanto una quota ridotta della prestazione o non la grava affatto. Per contro, le prestazioni delle istituzioni private di formazione, finanziate totalmente con le tasse scolastiche, sono integralmente imposte. La parità di trattamento dei due offerenti potrebbe essere realizzata con un'esclusione dall'imposta. Ciò significherebbe però privilegiare i settori esclusi rispetto ai settori imponibili. Sebbene non sia neutrale a livello di concorrenza – perché il settore pubblico è avvantaggiato rispetto al settore privato – l'esclusione dall'imposta resta comunque la variante preferibile.

*Beni difficilmente imponibili:* esistono parimenti settori specifici in cui è difficile determinare l'output sul quale deve essere prelevata l'IVA. In questo caso si ricorre all'esclusione dall'imposta per evitare che questi settori rimangano interamente esenti da imposta. Non è comunque chiaro in questi casi se la migliore soluzione sia rappresentata dall'esenzione propria o dall'esenzione impropria. Secondo il teorema dell'efficienza di produzione, un sistema fiscale dovrebbe creare distorsioni concorrenziali unicamente sulle decisioni dei consumatori, non però su quelle dei produttori. Ciò favorirebbe l'esenzione propria, perché la tassa occulta legata all'esclusione dall'imposta ha appunto effetti di distorsione concorrenziale sulle decisioni dei produttori. Il teorema dell'efficienza della produzione vale però soltanto se possono essere imposti tutti i beni. Se questa condizione non è adempiuta, l'onere indiretto

<sup>117</sup> Secondo l'art. 11 D-LIVA queste imprese hanno tuttavia la possibilità di assoggettarsi volontariamente all'imposta.

che grava questi beni mediante l'imposizione degli input necessari alla loro produzione può, in circostanze particolari, manifestarsi in un accresciuto benessere. In questa situazione l'esclusione dall'imposta sarebbe preferibile all'esenzione propria.

#### 6.2.4.4 Esclusioni che non possono essere abolite

Certe operazioni causano notevoli difficoltà tecniche di riscossione per poter essere integrate nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Dette cifre d'affari enumerate qui di seguito in modo esaustivo devono restare escluse dall'imposta per motivi «inerenti al sistema»<sup>118</sup>.

**Servizi finanziari** (operazioni di credito, fidejussioni, garanzie e altre cauzioni, nonché commercio di divise e di banconote):

Queste categorie di servizi finanziari sono eseguite nell'ambito di un'intermediazione nel cui contesto i prezzi o le controprestazioni appaiono soltanto sotto forma di margini (margine di interesse o margini analoghi). Il problema in caso di imposizione di queste operazioni finanziarie consiste nel fatto che la creazione di valore aggiunto non può essere accertata sulla base delle singole operazioni, ciò che sarebbe indispensabile ai fini dell'applicazione della deduzione dell'imposta precedente nel sistema dell'IVA. Si ritiene che attualmente meno del 10 per cento dei servizi bancari a consumatori finali in Svizzera sia sottoposto all'IVA. Per le prestazioni di servizi escluse dall'imposta non è accordata la deduzione dell'imposta precedente, anche se sono eseguite a clienti all'estero o a contribuenti sul territorio svizzero. Ne consegue che i prestatori dei servizi sono colpiti da una tassa occulta che trasferiscono ai loro clienti, anche a quelli all'estero. La tassa occulta ammonta a circa 800 milioni di franchi. A questo fatto si aggiungono difficoltà di delimitazione tra operazioni imponibili e operazioni escluse dall'imposta (p. es. factoring). Sebbene queste circostanze propendano per l'eliminazione delle esclusioni nell'ambito dei servizi bancari, lo status quo deve essere mantenuto per i seguenti quattro motivi:

- sostanzialmente, secondo un'interpretazione convincente le operazioni di credito delle banche come pure il traffico dei pagamenti (trasferimenti di valori) si situano al di fuori del campo di applicazione di un'imposta sul consumo, perché queste prestazioni non generano un consumo privato di beni e di servizi, ma lo preparano soltanto;
- i modelli teorici di imposizione integrale della creazione di valore aggiunto da parte delle banche mediante un sistema di cash-flow<sup>119</sup> si situano al di fuori di un sistema di IVA, non sono maturi e non sono applicati in nessun caso alle banche. Anche l'UE non prende attualmente in considerazione quest'imposizione<sup>120</sup>;

<sup>118</sup> L'espressione «inerente al sistema» non è del tutto corretta. Anche queste prestazioni potrebbero teoricamente essere imposte, ma il dispendio di imposizione sarebbe troppo elevato e completamente sproporzionato rispetto al gettito.

<sup>119</sup> Cfr. il rapporto «10 anni di IVA», n. 4.1.4.2.2.

<sup>120</sup> Cfr. la proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda il trattamento dei servizi assicurativi e finanziari, COM(2007) 747 definitivo.

- a prescindere dalla tassa occulta di circa 800 milioni di franchi, in caso di imposizione verrebbero perlomeno poste parzialmente in forse anche le entrate provenienti dalle tasse di bollo, pari a circa 1,9 miliardi di franchi;
- attualmente il gettito della tassa occulta in questo settore è talmente elevato che in caso di imposizione integrale dei servizi bancari (operazioni sui margini e operazioni di commissione) mediante un sistema di cash-flow non si verificherebbero o si verificherebbero soltanto marginalmente maggiori entrate. Lo stesso dicasi se le operazioni di commissione delle banche dovessero essere imposte in maniera più ampia di quella attuale<sup>121</sup>. Questa sorprendente conclusione poggia sulla constatazione che la maggior parte dei servizi bancari sono effettuati a destinatari all'estero (a favore dei quali dovrebbe essere concessa un'esenzione propria) oppure a destinatari contribuenti in Svizzera (che beneficiano della deduzione dell'imposta precedente). Va inoltre tenuto conto della concorrenza parziale delle tasse di bollo. Una «doppia» imposizione non è mai stata presa in considerazione neppure altrove.

Qualora si volessero imporre selettivamente simili commissioni – attualmente non imponibili né all'IVA, né alle tasse di bollo – occorrerebbe considerare che visto l'elevato numero di operazioni con clienti esteri e con clientela imprenditoriale non si registrerebbero maggiori entrate o al massimo maggiori entrate di esigua entità, che comporterebbero però ulteriori dispendi per la loro regolazione<sup>122</sup> e riscossione, con inoltre il rischio di abbandono della piazza finanziaria svizzera di queste operazioni.

### **Servizi assicurativi:**

Per queste operazioni i problemi sono analoghi a quelli dei servizi finanziari menzionati sopra. Anche in questo caso è difficile accertare l'esatta controprestazione per ogni singola prestazione di servizi di assicurazione. Il premio che deve essere versato dall'assicurato per una determinata operazione di assicurazione non è la base adeguata per essere considerata controprestazione. Infatti il valore complessivo di una simile prestazione di servizi è determinato in funzione della differenza tra i pagamenti ricevuti dall'assicuratore sotto forma di entrate provenienti dai premi e redditi realizzati sugli investimenti da una parte e i pagamenti effettuati dall'assicuratore sotto forma di prestazioni di indennizzo e riscatto di assicurazioni dall'altra parte. Non è possibile effettuare un calcolo esatto del valore globale così determinato di una singola operazione di assicurazione.

I servizi di base del settore dell'assicurazione e della riassicurazione come pure le attività di agente o di intermediario di assicurazione sono attualmente esclusi dall'IVA. Non viene concessa la deduzione dell'imposta precedente anche se le prestazioni sono effettuate a clienti all'estero o a imprese in territorio svizzero. Ne consegue che anche in questo settore i prestatori di servizi sono gravati di una tassa occulta di circa 700 milioni di franchi.

<sup>121</sup> I calcoli effettuati dall'AFC mostrano che in caso di imposizione di tutte le commissioni delle banche risulterebbero maggiori entrate pari a soli 89 milioni di franchi. Occorre inoltre prendere in considerazione un ammanco di tasse di bollo (gettito 2007: 1,9 miliardi di franchi) qualora le tasse di bollo dovessero essere soppresse a causa dei conflitti con l'IVA.

<sup>122</sup> Devono essere introdotte norme per il caso delle controprestazioni «implicite» di commissioni.

Un'imposizione dei servizi assicurativi secondo un sistema cash-flow è teoricamente possibile ma – come nel caso delle banche – non è stata sperimentata nella prassi e non è eurocompatibile: non entra pertanto in considerazione. Sarebbe invece ipotizzabile l'imposizione delle assicurazioni cose (comprese l'assicurazione contro gli infortuni, l'assicurazione contro le malattie e l'assicurazione della responsabilità civile) secondo il metodo attualmente praticato dalla Nuova Zelanda. Tale metodo fornisce risultati conformi, nella misura in cui impone la prestazione di intermediazione del rischio in modo tale da gravare unicamente il consumo interno senza generare una tassa occulta. Si evitano altresì doppie imposizioni con le prestazioni di rimozione del danno. Sussistono però ancora i seguenti importanti problemi:

- il settore subisce un notevole onere di adeguamento col rischio di un trasferimento all'estero delle operazioni;
- l'assicurazione sulla vita (compresa la previdenza professionale) non può essere imposta secondo il modello neozelandese a causa della quota di risparmio inclusa nel premio, ma dovrebbe piuttosto rimanere esclusa dall'imposta come le prestazioni finanziarie, con la conseguenza che l'assicuratore è confrontato al problema della disparità di trattamento dei suoi prodotti assicurativi (nessuna semplificazione, quindi);
- l'imposizione dei premi dell'assicurazione malattie e dell'assicurazione contro gli infortuni ne risentirebbe troppo pesantemente;
- come nel caso dei servizi finanziari, la modifica è svantaggiosa per il fisco: in caso d'imposizione di tutte le assicurazioni cose secondo il modello neozelandese risulterebbero minori entrate dell'ordine di 138 milioni di franchi. Anche qui l'IVA si troverebbe in conflitto con le tasse di bollo sui premi assicurativi che, nel 2007, hanno generato 637 milioni di franchi sulle operazioni di assicurazione cose.

### **Operazioni concernenti scommesse, lotterie e altri giochi d'azzardo:**

Per le operazioni concernenti giochi d'azzardo si pongono interrogativi analoghi a quelli dei fatturati delle assicurazioni per quanto riguarda la base di calcolo dell'imposta. Il consumo del singolo giocatore non può essere rilevato tecnicamente. Il consumo (impiego del reddito o della sostanza per scopi consumistici) dovrebbe essere definito come perdita netta in occasione di una visita in una casa da gioco o in base a una schedina del lotto (anche in caso di giocate ripetute). In caso di vincita superiore alla posta non sussiste nessun consumo. Il prodotto lordo dei giochi realizzato dal gestore del gioco d'azzardo non rispecchia questo consumo individuale, ma rappresenta semplicemente una grandezza ausiliaria in relazione agli impieghi del reddito cumulati, non individualizzati. Per i giochi esclusi emergono inoltre difficoltà tecniche in relazione al trasferimento dell'imposta sui consumatori (giocatori). Per la roulette, ad esempio, è impossibile un trasferimento dell'imposta per la singola giocata senza modificare radicalmente lo svolgimento del gioco.

Un'imposizione delle operazioni concernenti i giochi d'azzardo con l'IVA creerebbe molteplici oneri indesiderati nella concezione attuale dell'imposizione dei giochi d'azzardo, che comporterebbero inoltre sostanziali trasferimenti delle entrate tra la Confederazione e i Cantoni. La tassa sulle case da gioco, che in parte finisce nelle casse dei Cantoni, dovrebbe essere ridotta a favore dell'IVA, che finisce unicamente nelle casse della Confederazione. Questa imposizione fiscale molteplice nonché i motivi sistematici giustificano il mantenimento dell'esclusione dall'IVA per le

operazioni concernenti i giochi d'azzardo. Per le lotterie non esiste un'imposta paragonabile alla tassa sulle case da gioco. Anche qui si pongono tuttavia gli stessi problemi tecnici di riscossione. Per questo motivo e per trattare tutti i giochi d'azzardo allo stesso modo in relazione all'IVA, anche le lotterie devono restare escluse dall'IVA.

### **Vendita e locazione di immobili:**

In virtù dell'attuale esclusione (art. 18 n. 20, 21 e 24 LIVA), il proprietario fondiario non deve di regola imporre la controprestazione realizzata con la vendita o locazione immobiliare. Per contro non ha diritto a dedurre l'IVA trasferitagli all'atto della costruzione, della sistemazione e ristrutturazione o manutenzione dell'edificio, sulle relative spese di riscaldamento, di gestione, di esercizio e sulle spese accessorie. La tassa occulta che ne risulta è notevole (circa 1,2 miliardi di franchi) e sostituisce in un certo senso l'imposizione all'IVA delle operazioni immobiliari.

Nel caso degli immobili occorre operare una distinzione tra quelli utilizzati a scopi commerciali e quelli adibiti a uso abitativo. Nel primo caso la questione dell'imposizione si pone meno, visto che il locatario o acquirente contribuente di immobili che utilizza per scopi commerciali può dedurre l'imposta precedente eventualmente trasferitagli. Sono pertanto le imprese contribuenti ad essere sovente inclini all'imposizione volontaria delle operazioni nel settore immobiliare. Per questo motivo il disegno di legge propone di autorizzare di regola sempre l'imposizione volontaria di immobili commerciali (art. 22 cpv. 3 D-LIVA).

Nel caso degli immobili adibiti a uso abitativo la situazione è tuttavia più difficile. L'imposizione degli affitti sarebbe anche possibile secondo il sistema IVA, ma per motivi di uguaglianza giuridica, nel caso degli immobili abitati dai loro proprietari, si dovrebbero imporre anche i valori locativi delle proprie abitazioni, cosa difficilmente realizzabile nel sistema dell'IVA. Occorre pertanto mantenere la soluzione attuale (esclusione dall'imposta). Gli investimenti nella costruzione di abitazioni sono imposti come forniture (lavori su costruzioni degli impresari edili) e prestazioni di servizi (lavori di architettura e di ingegneria), sia quando sono eseguiti ai proprietari che abitano i loro propri immobili, sia quando sono eseguiti ai locatori di edifici di abitazione.

### **Produzione naturale:**

in questo caso non sono primariamente motivi inerenti al sistema a impedire che l'agricoltura possa essere imposta nel quadro dell'IVA. In sé, un trattamento fiscale dell'agricoltura diverso da quello degli altri rami economici tuttavia non si giustifica. L'imposizione della produzione naturale potrebbe però provocare un aumento di circa 25 000 unità del numero di contribuenti obbligatori<sup>123</sup>, nel cui caso si tratterebbe quasi esclusivamente di piccole imprese. Ne risulterebbe un notevole incremento dei costi di riscossione per l'AFC. L'aumento della mole di lavoro richiederebbe circa 40 nuovi posti di lavoro rispetto agli effettivi attuali. Inoltre, anche i nuovi contribuenti sarebbero gravati di ulteriori spese relative al pagamento dell'imposta. Un'imposizione dell'agricoltura non si giustifica se si prende in considerazione il fatto che la situazione di mercato nel settore agrario è distorta dall'elevata

<sup>123</sup> A questi si aggiungerebbero altre 25 000 aziende che opterebbero per l'assoggettamento volontario, perché si dovrebbe sopprimere la deduzione forfetaria dell'imposta precedente.

entità dei sussidi e che il valore aggiunto creato dall'agricoltura è esiguo rispetto ad altri settori. La problematica della tassa occulta non è peraltro decisiva in questo settore, perché essa viene eliminata mediante la deduzione forfettaria dell'imposta precedente (art. 29 cpv. 3 D-LIVA). Ciò nonostante, anche i produttori naturali devono ovviamente farsi carico dell'imposta precedente non deducibile a causa dell'esclusione, in particolare sui loro investimenti (edifici, macchine).

Non rientrano invece nelle «esclusioni inerenti al sistema» le cifre d'affari attualmente escluse dall'imposta per motivi politici, in particolare per motivi socio-politici, soprattutto nei settori sanità, sport, cultura e formazione.

## **6.2.5 Perché un'aliquota unica?**

La legislazione sull'IVA in vigore prevede un'aliquota normale del 7,6 per cento, nonché un'aliquota ridotta del 2,4 per cento e un'aliquota speciale del 3,6 per cento per le prestazioni di alloggio. L'aliquota ridotta si applica in particolare ai beni di prima necessità, è motivata da ragioni di politica sociale e redistributiva ed è soprattutto destinata a sgravare le classi inferiori di reddito, attraverso un elemento con ripercussioni progressive.

Dal profilo della redistribuzione, dell'efficienza, dei costi di riscossione e di pagamento dell'imposta, nonché della politica economica ci si può chiedere se debba essere applicata un'aliquota unica o se debbano invece essere applicate più aliquote graduate in funzione delle categorie di prodotti.

### **6.2.5.1 Ridistribuzione**

Le aliquote differenziate di imposta esistenti nella realtà sono di regola giustificate da motivi di politica redistributiva. Introducendo aliquote ridotte applicate ai beni di prima necessità – e se del caso aliquote elevate applicate ai beni di lusso – si possono integrare nell'IVA elementi con ripercussioni progressive.

Di fronte a una simile concezione si può obiettare che essa non opera differenziazioni tra equità orizzontale ed equità verticale.<sup>124</sup> Può darsi che determinati beni di lusso siano richiesti prevalentemente da cittadini abbienti e si può senz'altro prospettare un maggior onere fiscale a carico di questa categoria di persone, ma ciò non toglie che anche le persone meno abbienti acquistino beni di lusso e che non tutti i ricchi li acquistino. Le imposte e i sussidi sui beni particolari – e come tali possono

<sup>124</sup> Cfr. p. es. B. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2<sup>a</sup> edizione; Monaco: Vahlen, 2000, pag. 221.

essere interpretate le aliquote differenziate nell'IVA<sup>125</sup> – escludono l'equità orizzontale e sono quindi difficilmente conciliabili ad esempio con il principio della capacità produttiva.

Negli ultimi anni, alcuni Paesi dell'UE hanno abolito le aliquote più elevate applicate ai beni di lusso. Nella misura in cui l'aliquota di imposta concerne bevande alcoliche, tabacchi o veicoli a motore, il consumo di questi beni è comunque gravato in modo speciale, visti le relative externalità negative. Nel caso di prodotti di piccole dimensioni ma di grande valore l'aliquota più elevata è difficilmente applicabile perché i prodotti come gioielli, cosmetici e apparecchi fotografici possono essere facilmente contrabbandati. La Svizzera ha peraltro rinunciato già in partenza a un'aliquota più elevata.

Nei Paesi industrializzati cresce il consenso sul fatto che le aliquote ridotte non costituiscano un mezzo sicuro per allentare l'onere fiscale delle fasce più povere di popolazione. Sulla base di studi dedicati ai diversi Paesi, l'OCSE constata che la redistribuzione può essere influenzata relativamente poco soltanto se nel quadro dell'imposta sul valore aggiunto i beni di prima necessità sono alternativamente imposti all'aliquota zero come in Gran Bretagna, a un'aliquota ridotta come nei Paesi Bassi (o in Svizzera) e all'aliquota normale come in Danimarca e in Norvegia.<sup>126</sup> Il motivo sembra risiedere nel fatto che i modelli di consumo dei diversi gruppi di reddito si sono ravvicinati. Se ciò corrisponde al vero, diminuisce l'importanza della differenziazione delle aliquote per accrescere la progressività o per ridurre la regressività.

Un altro esempio per chiarire la discutibilità delle aliquote ridotte ai fini della politica redistributiva proviene dall'Irlanda.<sup>127</sup> In Irlanda si è infatti constatato che le fasce più povere della popolazione utilizzano per l'acquisto di generi alimentari una quota di reddito più importante di quella dei ricchi, ma che questi ultimi spendono in assoluto il doppio perché acquistano articoli più cari, prendono sovente i loro pasti fuori casa e gettano maggiori quantità di resti di cibo. L'aliquota zero dell'Irlanda sui generi alimentari procura alle fasce superiori di reddito un'agevolazione fiscale pari al doppio di quella di cui beneficiano le fasce inferiori di reddito.

Nel complesso l'IVA è comparativamente uno strumento inadeguato per allentare le differenze nella redistribuzione primaria dei redditi e per eliminare l'onere fiscale

<sup>125</sup> A livello di prodotti intermedi una differenziazione di aliquota di imposta – per esempio sotto forma di aliquota ridotta per determinati prodotti – è priva di effetti perché il gettito di imposta sul valore aggiunto realizzato a livello intermedio può essere fatto valere come deduzione dell'imposta precedente dalle imprese a livello successivo. A livello di prodotto finale l'aliquota ridotta può nondimeno essere interpretata come combinazione di un'imposizione con l'aliquota normale e un sussidio per beni speciali. A seconda della flessibilità sono poi avvantaggiati gli offerenti o gli acquirenti dei beni imposti in modo ridotto. Nell'ipotesi di una flessibilità dell'offerta, l'incidenza del sussidio è risentita prevalentemente o integralmente a livello di acquisto. In alcuni Paesi europei taluni beni soggiacciono a un'aliquota maggiorata che può essere comparativamente interpretata come combinazione di un'aliquota normale e un'aliquota sui beni speciali.

<sup>126</sup> OCSE; Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation; Parigi, 1998.

<sup>127</sup> Irlanda, Commission on Taxation, Third Report: Indirect Taxation (Dublin: Stationery Office, 1984), Appendix 9.

che grava i più poveri. Altri strumenti – come l'imposta sul reddito o i sistemi di sostegno ai redditi – sono indubbiamente più efficaci a tal fine.<sup>128</sup>

Anche il Controllo federale delle finanze (CFF) raccomanda di non compensare più gli aggravamenti politicamente indesiderati dell'IVA con agevolazioni fiscali per i generi alimentari. I maggiori oneri legati a un'aliquota unica per le economie domestiche con un reddito basso possono essere compensati in modo più economico mediante riduzioni supplementari dei premi dell'assicurazione di base.<sup>129</sup>

Anche dai calcoli sulla situazione svizzera effettuati dall'AFC risulta un'immagine paragonabile<sup>130</sup>. Dal profilo percentuale l'aliquota ridotta sui generi alimentari e sulle bevande analcoliche sgrava le fasce a basso reddito in misura maggiore delle altre:

*Tabella 8*

**Ripercussioni delle aliquote differenziate sui generi alimentari per l'onere delle economie domestiche**

Classi di reddito (franchi al mese)	Tutte le economie domestiche	0 - 4'599	4'600 - 6'699	6'700 - 8'899	8'900 - 11'899	11'900 e oltre
Reddito mensile dell'economia domestica	8'727	3'208	5'674	7'768	10'271	16'639
Persone per economia domestica	2.26	1.39	1.85	2.34	2.76	2.94

Status quo (imposizione dei generi alimentari e delle bevande analcoliche con l'aliquota del 2,4%)						
Onere in franchi al mese	14.60	9.54	11.55	14.36	17.30	20.13
Onere in % del reddito	0.17%	0.30%	0.20%	0.18%	0.17%	0.12%

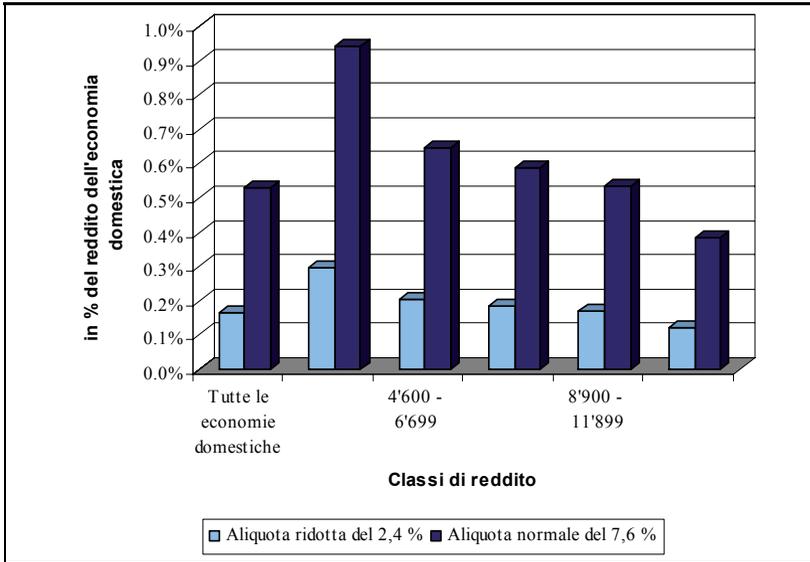
Onere delle economie domestiche con l'IVA al 7,6% sui generi alimentari e sulle bevande analcoliche						
Onere in franchi al mese	46.23	30.22	36.59	45.47	54.80	63.73
Onere in % del reddito	0.53%	0.94%	0.64%	0.59%	0.53%	0.38%

<sup>128</sup> Cfr. Cnossen/Sijbren; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; Oc/EB Research Memorandum 9802, 1998. OCSE; Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation; Parigi, 1998.

<sup>129</sup> CFF 2007, pag. 47.

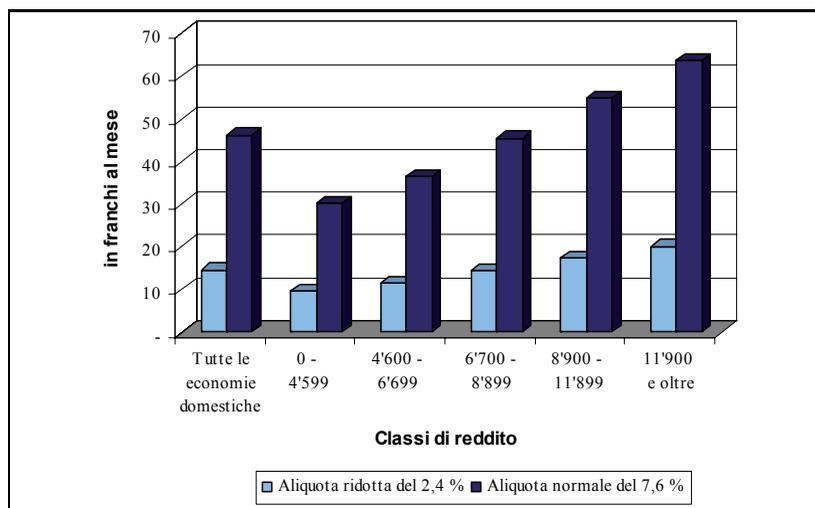
<sup>130</sup> I calcoli sono effettuati riunendo le rilevazioni in materia di reddito e di consumo dell'Ufficio federale di statistica per gli anni 2003–2005.

**Onere dell'IVA sui generi alimentari e sulle bevande analcoliche per le economie domestiche in % del reddito**



Per ogni franco in meno di onere fiscale per la classe con il reddito più basso all'acquisto di generi alimentari e di bevande analcoliche, l'onere della classe di reddito più alta diminuisce simultaneamente di oltre 2 franchi:

### Onere dell'IVA sui generi alimentari e sulle bevande analcoliche per le economie domestiche in franchi al mese



Occorre considerare che questo effetto è anzitutto riconducibile al numero di persone componenti le economie domestiche.

#### 6.2.5.2 Efficienza economica

Anche dal profilo dell'efficienza ci si può chiedere se tutti i beni debbano essere imposti con la medesima aliquota o se è possibile aumentare l'efficienza applicando aliquote differenziate. La ricerca nel campo della teoria economica ha originato due argomenti sostenibili per la differenziazione delle aliquote:

- il primo argomento è costituito dalla cosiddetta regola di Ramsey.<sup>131</sup> Secondo questa regola i beni la cui domanda è meno flessibile dal profilo fiscale – vale a dire che reagisce meno prontamente – devono essere imposti più energicamente dei beni sui quali l'imposta si ripercuote maggiormente a livello di domanda. È possibile dimostrare che la perdita di benessere dovuta all'imposizione è minore che in caso di imposizione unitaria di tutti i beni. L'aliquota sarebbe unica per tutti i beni se tutte le domande presentassero la medesima flessibilità. Dal profilo puramente economico risulta che soprattutto i beni di prima necessità, come ad esempio i generi alimentari, dovrebbero essere imposti maggiormente perché ci si possono attendere reazioni poco flessibili della domanda. Dovrebbero invece essere imposti moderatamente i beni di lusso per i quali la domanda è più flessibile.<sup>132</sup> Esiste eviden-

<sup>131</sup> Ramsey, Frank P.; A Contribution to the Theory of Taxation; Economic Journal, 37, 1927, pag. 47–61.

<sup>132</sup> Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2<sup>a</sup> edizione; Monaco: Vahlen, 2000, pag. 179.

temente un conflitto tra obiettivo di efficienza e obiettivo redistributivo, e la regola di Ramsey intesa come raccomandazione di politica fiscale potrebbe indubbiamente suscitare opposizioni per motivi di politica redistributiva. Inoltre l'attuazione pratica della regola di Ramsey fallisce a causa della complessità della struttura dell'aliquota d'imposta, valutata in base all'esperienza pratica della flessibilità. La regola inversa della flessibilità non è pertanto adeguata come linea direttrice della politica fiscale<sup>133</sup>;

- il secondo argomento a favore di una differenziazione delle aliquote per motivi di efficienza è originato dal fatto che attività come il consumo di tempo libero o la produzione a livello di economia domestica non vengono – di per sé erroneamente – imposti, in quanto non costituiscono, come il conseguimento di un reddito o l'acquisto di beni, transazioni di mercato facilmente osservabili e quindi agevolmente imponibili.

Il tempo libero non è direttamente imponibile, ma può esserlo in modo indiretto, nel senso che i beni esclusivamente o prevalentemente utilizzati per l'organizzazione del tempo libero potrebbero essere imposti con un'aliquota superiore rispetto agli altri beni.<sup>134</sup>

Dal profilo dell'efficienza, la non imponibilità della produzione a livello di economia domestica implica, a livello di politica fiscale, che le prestazioni di servizi fornite sul mercato in sostituzione delle prestazioni di servizi prodotte nell'economia domestica dovrebbero risultare meno imposte degli altri beni.<sup>135</sup> Si pensi per esempio ai lavori di manutenzione e riparazione dell'abitazione, ai lavori di giardinaggio, cucina, pulizia, cura capelli, custodia ed educazione dei figli.

### 6.2.5.3 Costi relativi alla riscossione e al pagamento

L'IVA con aliquote differenziate è difficile da riscuotere, perché esse implicano problemi di classificazione e possono favorire l'elusione fiscale. Le autorità fiscali devono identificare le operazioni con singoli prodotti, verificarle e interpretare le norme di applicazione delle aliquote di imposta. I loro costi relativi alla riscossione sono ulteriormente incrementati dagli oneri di correzione quando il contribuente applica un'aliquota errata. Il numero di reclami è in crescita perché anche in caso di un'attenta legislazione permangono problemi di delimitazione e di certezza del diritto, che vincolano a loro volta le risorse.

Le aliquote differenziate di imposta aumentano l'onere di allibramento dei contribuenti ed accrescono in tal modo le spese relative al pagamento dell'imposta. Questo stato di fatto colpisce in maniera eccessiva le imprese più piccole.<sup>136</sup>

<sup>133</sup> Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2ª edizione; Monaco: Vahlen, 2000, pag. 182.

<sup>134</sup> Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2ª edizione; Monaco: Vahlen, 2000, pag. 181.

<sup>135</sup> Kleven, Henrik J.; Richter, Wolfram F. und Sørensen, Peter B.; Optimal Taxation with Household Production; Mimeo, 1999.

<sup>136</sup> È quanto risulta da diverse indagini citate nello studio USAM 2003, pag. 9 segg.

#### **6.2.5.4 Aspetti di politica economica**

Un'aliquota unica è segno di un certo standard. I gruppi di interesse che intendono procacciarsi agevolazioni fiscali incontrano molto più difficoltà a far passare i messaggi di richiesta nel contesto della concorrenza politica, quando la loro approvazione potrebbe costituire un precedente. Per contro, l'esistenza di più aliquote di imposta funge da via d'accesso per numerosi gruppi interessati che postulano un trattamento fiscale preferenziale come quello già accordato ad altri gruppi interessati. In questo contesto è possibile che i rapporti politici di potere assumano un ruolo più importante dagli argomenti di efficienza ai sensi della teoria fiscale ottimale, al punto che l'efficienza del sistema fiscale potrebbe risultare piuttosto peggiorata anziché migliorata dall'indebolimento della base fiscale.

#### **6.2.5.5 Conclusione: aliquota unica**

Le considerazioni sull'efficienza sono di per sé favorevoli ad aliquote differenziate, ma la messa in pratica fallisce di fronte alle esigenze troppo elevate in materia di informazione e di costi ingenti relativi alla riscossione e al pagamento. Gli argomenti di politica redistributiva a favore di una differenziazione delle aliquote, argomenti che, per dirla in breve, esigono una differenziazione delle aliquote in senso opposto alle considerazioni di efficienza<sup>137</sup> possono essere realizzati in maniera più semplice e sono d'altronde già in parte concretizzati. I loro fondamenti sono però meno forti visto che ai fini della politica redistributiva sono disponibili misure più efficienti. Dal profilo della politica economica e considerati i costi relativi alla riscossione e al pagamento, sono parecchie le ragioni che parlano a favore di un'aliquota unica. Dopo una dovuta ponderazione di tutti gli argomenti, l'aliquota unica pare essere la migliore soluzione.

#### **6.2.6 Alternativa alla differenziazione delle aliquote**

Per realizzare comunque determinati obiettivi di politica sociale e redistributiva auspicabili anche nell'ambito dell'IVA, il Consiglio federale propone una misura correttiva. A differenza di oggi, però, tale misura non è attuata all'interno del sistema dell'IVA, bensì all'esterno. Sono così sgravate le economie domestiche più deboli finanziariamente, senza complicare inutilmente il sistema dell'IVA. Il cosiddetto correttivo di politica sociale prevede di versare i circa 380 milioni di franchi (2012) generati da un incremento dell'aliquota di 0,1 punti percentuali in modo mirato al 40 per cento delle economie domestiche con il reddito più basso. Di conseguenza, queste economie domestiche non subiscono un onere superiore a quello attuale malgrado l'aliquota unica.<sup>138</sup>

<sup>137</sup> La regola di Ramsey consiglia una maggiore imposizione dei beni di prima necessità dato che la loro domanda sul mercato è comparativamente inelastica. Le considerazioni di politica redistributiva auspicano invece tendenzialmente l'applicazione di un'aliquota ridotta per i beni di prima necessità.

<sup>138</sup> In merito al correttivo di politica sociale cfr. n. B.6.

## 6.3 Soluzioni analizzate

In merito alle possibilità di soluzione analizzate si rimanda alle considerazioni al numero 1.4.

## 6.4 Motivazione e valutazione della soluzione proposta/ Risultati della procedura di consultazione

### 6.4.1 Consultazione sulla riforma della LIVA

Con il decreto del 14 febbraio 2007, il Consiglio federale ha incaricato il DFF di consultare i Cantoni, i partiti politici, le associazioni nazionali dei Comuni, delle città e delle regioni di montagna, le associazioni nazionali dell'economia e gli ambienti interessati. La consultazione è durata fino al 31 luglio 2007.

Sono stati inviati a partecipare alla consultazione complessivamente 170 Cantoni, partiti, associazioni e istituzioni. Di questi, 111 hanno presentato un parere. Sono inoltre pervenuti 424 pareri di interessati non interpellati, principalmente esponenti dei settori sportivo e sociale.

Ai partecipanti alla consultazione sono stati sottoposti tre moduli di riforma:

- la base era costituita da una legge sull'IVA totalmente rielaborata in oltre 50 punti, il modulo «*Legge fiscale*»;
- nel modulo «*Aliquota unica*» erano inoltre previsti un'aliquota unitaria del 6 per cento nonché l'abolizione di 20 delle attuali 25 esclusioni dall'imposta, con una variante che rinunciava all'abolizione dell'esclusione per il settore sanitario;
- in alternativa a un'aliquota unica, il modulo «*2 aliquote*» prevedeva una differenziazione tra aliquota normale del 7,6 per cento e aliquota ridotta del 3,4 per cento sui prodotti e servizi dei settori generi alimentari, cultura, sport, formazione, ristorazione, alloggio e sanità. Anche in questo modulo erano abolite 20 delle attuali 25 esclusioni dall'imposta. Le esclusioni abolite erano imposte con un'aliquota ridotta per motivi socio-politici.

Al di là di questi moduli sono poi state poste in consultazione numerose altre possibilità di riforma. Per attenuare il maggior onere finanziario per le economie domestiche in condizioni economiche modeste in seguito all'abolizione di buona parte delle esclusioni e all'introduzione dell'aliquota unica è inoltre stato posto in discussione un correttivo di politica sociale limitato nel tempo.

I risultati della consultazione sono descritti in dettaglio e pubblicati nel rapporto dell'AFC del dicembre 2007.<sup>139</sup>

<sup>139</sup> <http://www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/1489/Ergebnisbericht.pdf>

## 6.4.2

### Sintesi dei risultati della consultazione

Praticamente tutti i partecipanti alla consultazione, compresi i Cantoni e tutti i partiti di governo, ritengono necessario riformare l'IVA e accolgono favorevolmente gli sforzi di riforma del Consiglio federale. All'unisono sono criticati l'insufficiente certezza del diritto, l'interpretazione della legge talvolta molto formalista da parte dell'amministrazione fiscale e dei tribunali, la mancanza di orientamento alla clientela dell'AFC, l'eccessivo onere amministrativo per le PMI nonché la tassa occulta. I Cantoni affermano inoltre che con l'introduzione dell'IVA il loro onere finanziario è aumentato di circa 2–4 miliardi di franchi a favore della Confederazione, una situazione problematica nell'ottica dello Stato di diritto.<sup>140</sup>

Solo il Partito ecologista e il Partito del lavoro non vedono nessuna necessità di riformare l'IVA. Pur non opponendosi a una revisione della legge, singoli altri partecipanti alla consultazione, in particolare gli esponenti del settore sociale, sottolineano che il disagio nell'ambito dell'esecuzione dell'IVA non è legato alla legge, ma è un problema che dovrebbe essere eliminato mediante una prassi migliore e più chiara.

L'ampia maggioranza dei partecipanti alla consultazione, e segnatamente tutti i Cantoni, le associazioni economiche nonché esponenti dell'industria, del commercio e dell'artigianato, del settore finanziario e assicurativo, del settore immobiliare e dei media, hanno manifestato una netta preferenza per una revisione totale invece di singoli interventi puntuali nella legge in vigore.

Non condividono questo parere varie associazioni e imprese fiduciarie (non però la Camera fiduciaria svizzera) nonché organizzazioni di consumatori e lavoratori, che sostengono gli sforzi del DFF di semplificare la riscossione dell'IVA, ma ritengono che siano sufficienti adeguamenti puntuali della legge, tanto più che diverse modifiche della prassi nonché la modifica dell'ordinanza adottata nel 2006 hanno permesso di appianare molti problemi. La prevista revisione totale rischia di trasformarsi in un esercizio lungo e controverso, durante il quale i contribuenti dovranno continuare ad accontentarsi dell'attuale legge insoddisfacente. Si fa inoltre notare che una riforma completa può tradursi in una minor certezza del diritto, soprattutto in relazione alla prassi amministrativa, che dovrà essere riveduta interamente.

In linea di massima, il progetto di riforma è considerato una base valida per la revisione totale dell'IVA. I sostenitori si aspettano uno sgravio percettibile per le imprese contribuenti, più certezza del diritto, procedure più eque tra le imprese e l'AFC, un ulteriore miglioramento della relazione tra le imprese e l'amministrazione fiscale nonché l'aumento dell'economicità della riscossione. Questi miglioramenti comportano un incremento durevole dell'attrattiva della piazza economica svizzera. I capisaldi della riforma sono la neutralità sul gettito (nessun incremento dei proventi), la neutralità concorrenziale e l'attrattiva della piazza. Alcuni partecipanti alla consultazione, come l'UDF e il PLR, sottolineano espressamente che la riforma non deve avere nessuna incidenza sul bilancio, e cioè non deve comportare minori entrate non controfinanziate, a carico del bilancio federale.

<sup>140</sup> Questa affermazione non è corretta poiché prima dell'introduzione dell'IVA sui Cantoni gravava già in misura non indifferente l'imposta sulla cifra d'affari (ICA). Il maggior onere effettivo dovrebbe essere inferiore a un miliardo di franchi.

Un'aliquota unica e l'abolizione del maggior numero possibile di esclusioni, come previsto nel modulo «Aliquota unica» del progetto posto in consultazione, suscitano i consensi di FFS, Skyguide, PEV, Economiesuisse, Unione svizzera degli imprenditori, Unione professionale svizzera dell'automobile, Centre Patronal, Fédération Romande Immobilière, Hotelleriesuisse (solo se l'aliquota unica è inferiore al 5,5 %), Società svizzera degli impresari costruttori, Hauseigentümerversand, Società svizzera delle industrie chimiche, Unione svizzera degli studi consulenti d'ingegneria, Società svizzera degli ingegneri e architetti, Federazione svizzera degli avvocati, Società svizzera dei farmacisti, Associazione svizzera per la comunicazione visuale, Associazione svizzera delle imprese di spedizione e logistica, Associazione delle aziende elettriche svizzere nonché numerosi altri partecipanti alla consultazione non interpellati direttamente.

Altri importanti partecipanti alla consultazione come il PLR, l'UDC, il Partito liberale, la Camera fiduciaria, Swiss Holdings, l'Associazione svizzera delle società di leasing, l'Associazione svizzera delle banche di credito e degli istituti finanziari nonché la Swiss Retail Federation sono sostanzialmente favorevoli a un'unificazione delle aliquote e a una riduzione delle esclusioni, riconoscendo i vantaggi di tale approccio per l'economia nazionale.

A differenza degli attori politico-economici menzionati, che rappresentano ampi interessi, buona parte di coloro che sono interessati dalle proposte di abolizione delle esclusioni respingono – e non sorprende – il modulo «aliquota unica» (sanità, sport, cultura e formazione nonché la Posta, le case da gioco e le lotterie).

All'inizio di febbraio 2007, il DFF ha inoltre ricevuto una petizione firmata da 1143 persone, che esprimono preoccupazione per la possibilità che l'aliquota IVA per beni di uso quotidiano possa essere aumentata dall'attuale 2,4 per cento fino al 6 per cento e invitano a rinunciare a tale aumento.

La consultazione ha inoltre rivelato che le oltre 25 esclusioni dall'imposta in vigore attualmente alimentano la domanda di ulteriori esclusioni. Sono chieste ad esempio esclusioni o esenzioni supplementari per:

- tutte le prestazioni tra istituzioni e servizi di diritto pubblico;
- le prestazioni dei veterinari;
- la vendita di farmaci (soggetti attualmente all'aliquota ridotta);
- i trasporti pubblici.

Una legge sull'IVA con due aliquote (modulo «2 aliquote» della consultazione) è invece sostenuta praticamente solo dall'UDC nonché dal settore gastronomico-alberghiero. Vari partecipanti alla consultazione chiedono tuttavia di abolire l'aliquota speciale per le prestazioni alberghiere e di imporre tali prestazioni all'aliquota normale o all'aliquota ridotta. In generale si può concludere che l'unificazione delle aliquote suscita più consensi dell'abolizione di alcune esclusioni.

### 6.4.3

### Valutazione della soluzione proposta

In generale, l'indirizzo deciso dal Consiglio federale il 14 febbraio 2007 per semplificare l'IVA è condiviso dai partecipanti alla consultazione.

In relazione al contenuto e alla portata, il presente disegno di legge corrisponde sostanzialmente al modulo «Aliquota unica» posto in consultazione. Nell'ambito della consultazione, questo modulo ha suscitato un'eco divisa. Il nostro Consiglio è consapevole del fatto che l'introduzione di un'aliquota unica e l'abolizione di alcune esclusioni provocherà una reazione in parte violenta e che l'attuazione di queste misure ha bisogno della volontà politica unita di semplificare durevolmente e avvicinare l'IVA alla soluzione ideale. È impossibile tener conto di miopi interessi individuali.

Malgrado queste difficoltà, siamo convinti che la riforma sia importante e giusta e produrrà ripercussioni positive durevoli. Insistiamo su una riforma completa segnatamente per i seguenti motivi:

- secondo Bodmer<sup>141</sup>, a lungo termine l'introduzione di una legge sull'IVA in base al modulo «Aliquota unica» posto in consultazione genera una crescita supplementare del prodotto interno lordo tra lo 0,3 e lo 0,8 per cento, il che corrisponde a un importo tra 1,5 e 4,0 miliardi di franchi all'anno in base al 2005. Un'aliquota unica ha ripercussioni positive anche sull'andamento del reddito disponibile reale delle economie domestiche. A lungo termine è prevedibile una crescita supplementare tra lo 0,1 e lo 0,7 per cento. Proiettato sull'insieme delle economie domestiche, ciò corrisponde a un incremento tra 0,3 e 2,3 miliardi di franchi. Si ottiene così un aumento del reddito tra 100 e 700 franchi all'anno per economia domestica, a cui si contrappongono uscite supplementari in media di 75 franchi all'anno per economia domestica.<sup>142</sup> L'effetto di crescita a lungo termine supera quindi nettamente il maggior costo a breve termine;
- lo studio elaborato da Rambøll ha inoltre mostrato che un'aliquota unica e l'abolizione di alcune esclusioni, come previsto nella parte B del messaggio, riducono quasi del 22 per cento le spese amministrative dell'IVA per l'economia. Per i contribuenti attuali, i risparmi amministrativi raggiungono addirittura tra il 28 per cento (metodo di rendiconto effettivo) e il 32 per cento (rendiconto con l'aliquota saldo).<sup>143</sup> I risparmi sono quindi di circa tre volte superiori rispetto a una riforma secondo la parte A;
- durante la procedura di consultazione, l'AFC ha inoltre esaminato più da vicino le ripercussioni finanziarie e materiali di una riforma completa in collaborazione con gli uffici interessati.<sup>144</sup> Sono stati effettuati ulteriori accertamenti e calcoli in particolare per i settori delle tasse radiotelevisive, dell'alloggio, della sanità e della socialità, della formazione e della ricerca, della cultura nonché dell'agricoltura. L'indagine fornisce preziosi dati supplementari, conferma sostanzialmente le stime già fatte per il progetto posto

<sup>141</sup> Bodmer, pag. 19, tabella 4; i calcoli si basano su un'aliquota unitaria del 6,0 %.

<sup>142</sup> Ciò corrisponde al maggior onere con un'aliquota unitaria del 6,0 % e può quindi essere paragonato agli effetti a lungo termine secondo la perizia Bodmer.

<sup>143</sup> Rambøll, pag. 6.

<sup>144</sup> AFC 2008.



Le finanze della Confederazione – fatto salvo lo sgravio fiscale successivo da finanziare nell'anno d'introduzione (cfr. le considerazioni al n. 8.2) – non sono di massima gravate dal progetto di revisione perché la riforma, come già menzionato, persegue la neutralità del gettito fiscale. L'aliquota unica è stabilita in modo tale che con l'IVA la Confederazione non realizza né maggiori né minori entrate. Il progetto di revisione non comporta neanche nuovi compiti per la Confederazione.

A lungo termine, il progetto di riforma secondo la parte B si ripercuoterà favorevolmente sull'economia nazionale e sul reddito disponibile reale delle economie domestiche. Nella perizia Bodmer, l'incremento a lungo termine del prodotto interno lordo (PIL) in seguito al passaggio al sistema dell'aliquota unica è stimato tra lo 0,3 e lo 0,8 per cento.<sup>147</sup> In base ai valori del PIL del 2007, ciò corrisponde a un PIL supplementare tra 1,5 e 4,0 miliardi di franchi. A lungo termine, il reddito disponibile reale delle economie domestiche aumenterà tra lo 0,1 e lo 0,7 per cento. In base ai valori del PIL del 2007, ciò corrisponde a entrate supplementari tra 0,3 e 2,3 miliardi di franchi all'anno.

## **6.6 Diritto comparato e rapporto con il diritto europeo**

Si rimanda principalmente alle osservazioni circa il diritto comparato nel numero 1.7. Le uniche differenze, commentate qui di seguito, riguardano l'aliquota d'imposta e le esclusioni.

### **6.6.1 Aliquota**

Nel titolo VIII, la direttiva IVA prescrive agli Stati membri un'aliquota normale almeno del 15 per cento (art. 97 cpv. 1 della direttiva IVA). L'applicazione di un massimo di due aliquote ridotte è ammessa, ma non obbligatoria (art. 98 della direttiva IVA). Di norma, tali aliquote non devono essere inferiori al 5 per cento, benché numerose disposizioni transitorie limitate nel tempo consentano a singoli Stati membri anche l'applicazione di aliquote più basse.<sup>148</sup> Le aliquote ridotte sono applicabili unicamente alle prestazioni menzionate espressamente nell'allegato III della direttiva IVA. Si tratta prevalentemente di prestazioni sottoposte all'aliquota ridotta anche ai sensi del diritto svizzero in vigore. Gli Stati membri della Comunità possono imporre all'aliquota ridotta in particolare anche i trasporti pubblici, la costruzione di alloggi sociali, le prestazioni delle imprese di pompe funebri e le prestazioni di smaltimento.<sup>149</sup>

La Danimarca è per il momento l'unico Stato membro dell'UE ad applicare un'unica aliquota del 25 per cento – sin dall'introduzione dell'IVA nel 1967. Negli altri Stati membri si applicano almeno due aliquote analogamente al diritto svizzero in vigore, ma il campo d'applicazione delle aliquote ridotte è in parte nettamente limitato rispetto alla Svizzera. L'aliquota unica proposta non è quindi una novità svizzera ed è compatibile con il diritto europeo. Solo l'ammontare dell'aliquota unica al 6,1 per

<sup>147</sup> Bodmer, tabella 4; Bodmer si basa su un'aliquota unica del 6,0 per cento senza nessun correttivo di politica sociale.

<sup>148</sup> Cfr. la panoramica sulle aliquote applicabili negli Stati membri dell'UE nell'allegato 1.

<sup>149</sup> Cf. la panoramica dell'imposizione di prestazioni selezionate nell'UE nell'allegato 2.

cento non ha pari nel confronto con gli Stati dell'UE, che applicano aliquote nettamente più alte.

## **6.6.2 Esclusioni dall'imposta**

Nel titolo IX della direttiva IVA sono disciplinate le esenzioni dall'imposta. Ai sensi degli articoli 132 e 133, le attività d'interesse pubblico devono obbligatoriamente essere esentate. Si tratta essenzialmente di prestazioni escluse dall'imposta ai sensi del diritto svizzero in virtù dell'articolo 18 numeri da 1 a 17 LIVA. Ai sensi dell'articolo 135 della direttiva IVA vanno inoltre esentate le prestazioni bancarie e assicurative, la cessione di francobolli, i giochi d'azzardo e la cessione di fabbricati usati e fondi non edificati né edificabili nonché la locazione e l'affitto di beni immobili. Per la maggior parte di queste prestazioni gli Stati membri possono prevedere l'imposizione volontaria (art. 137 della direttiva IVA).

Le esenzioni prescritte dalla direttiva IVA corrispondono sostanzialmente alle esclusioni dall'imposta di cui all'articolo 18 LIVA. Formalmente, l'abolizione di queste esclusioni in Svizzera non sarebbe conciliabile con il diritto dell'UE, dato che la direttiva IVA le prescrive in modo vincolante. Ciò è tuttavia irrilevante perché, a parte che la direttiva IVA non si applica alla Svizzera non essendo uno Stato membro dell'UE, ciò non comporta conflitti fiscali con gli Stati membri dell'UE nell'ambito del commercio transfrontaliero dal momento che gli effetti delle esclusioni dall'imposta si limitano alla Svizzera. Data l'aliquota molto bassa nel confronto europeo sono inoltre praticamente esclusi svantaggi competitivi, poiché la tassa occulta che grava sulle prestazioni esentate negli Stati dell'UE in media dovrebbe essere equivalente al carico fiscale svizzero del 6,1 per cento.

## **6.7 Interventi parlamentari**

Le mozioni [Merz]-Büttiker<sup>150</sup>, Gruppo popolare-democratico<sup>151</sup> e Lustenberger<sup>152</sup> sono adempite con le misure contemplate nel presente messaggio. In proposito si rimanda alle considerazioni nella parte A numero 1.8.

La mozione CET-CS<sup>153</sup> chiede una limitazione a cinque anni delle esclusioni dall'IVA. Con l'introduzione dell'aliquota unica è abolita la maggior parte delle esclusioni. Sono conservate unicamente quelle per cui sussistono notevoli difficoltà tecniche a rilevarle nel sistema dell'IVA o per cui i costi e i ricavi di un'abolizione dell'esclusione sono sproporzionati. Il Consiglio federale considera la mozione adempita con la prevista abolizione di parte delle esclusioni.

La mozione CET-CS<sup>154</sup> chiede una riforma dell'IVA nel senso di unificare le aliquote e ridurre le esclusioni, estendere il campo d'applicazione del metodo dell'aliquota

<sup>150</sup> 03.3481 Mo [Merz]-Büttiker: Segreto bancario per i commercianti di valori mobiliari.

<sup>151</sup> 04.3495 Mo Gruppo popolare-democratico: Revisione della legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto.

<sup>152</sup> 00.3154 Mo: Imposta sul valore aggiunto. Rendiconto annuo.

<sup>153</sup> 05.3465 Mo CET-CS: Limitazione a cinque anni degli esoneri dall'IVA.

<sup>154</sup> 05.3466 Mo CET-CS: Semplificazione dell'IVA e unificazione delle aliquote.

saldo e semplificare l'amministrazione dell'IVA. Con le misure del presente messaggio, il Consiglio federale considera adempiuta la mozione.

Il postulato Gutzwiller<sup>155</sup> invita il Consiglio federale a elaborare un rapporto su tre interrogativi formulati dal postulante in relazione ai sussidi. Nel presente messaggio, al tema dei sussidi è dedicato un capitolo a sé (n. 12). Il Consiglio federale considera quindi adempiuto il postulato.

Il postulato Berger<sup>156</sup> chiede l'applicazione dell'aliquota ridotta del 2,4 per cento anche alle informazioni elettroniche nell'ambito della scienza, della ricerca e della formazione. Si tratta del diritto di prendere visione di programmi, banche dati e simili, un servizio a cui oggi si applica in generale l'aliquota normale. Nell'ambito dell'elaborazione del messaggio sul nuovo ordinamento finanziario 2007, il Consiglio federale si è già espresso contro l'introduzione di un'aliquota ridotta supplementare per i servizi ad alta intensità di lavoro. Di conseguenza rifiuta di introdurre l'aliquota ridotta anche per altre operazioni. Ciò causerebbe solo nuovi delicati problemi di delimitazione e complicherebbe il sistema dell'imposta sul valore aggiunto invece di semplificarlo. Con l'introduzione dell'aliquota unica è però raggiunta una parità di trattamento fiscale tra le informazioni elettroniche e gli stampati e il postulato è quindi adempiuto.

## **7 Spiegazione dei singoli articoli**

### **7.1 Spiegazione delle disposizioni costituzionali**

L'introduzione dell'aliquota unica richiede una modifica dell'*articolo 130 Cost.* Una condizione importante dell'intera revisione della legge sull'IVA è il fatto di non incidere sul bilancio. La riforma non deve tradursi in maggiori o minori entrate IVA per la Confederazione. Raggruppando le tre aliquote attuali in una sola, per garantire alla Confederazione lo stesso gettito fiscale di oggi l'aliquota unitaria deve essere fissata al 5,1 per cento (*cpv. I*). In termini puramente matematici, l'aliquota dovrebbe essere del 5,120 per cento. Già le aliquote con decimali sono tuttavia inusuali nel contesto europeo. Aliquote con tre cifre dopo la virgola sono addirittura improponibili. Per questo motivo, nella Costituzione l'aliquota è arrotondata a una cifra dopo la virgola (5,1 %). Nell'ambito del calcolo delle quote dei proventi nel preventivo e nel conto di Stato è tuttavia applicata un'aliquota complessiva del 5,120 per cento, allo scopo di garantire esattamente lo stesso gettito fiscale di oggi.

Siccome il consumo proprio non è più considerato una fattispecie fiscale, bensì solo un meccanismo di rettifica della deduzione dell'imposta precedente, la sua imposizione non è più menzionata nella Costituzione (*cpv. I*).

Ora è prescritto già nella Costituzione che nell'ambito dell'impostazione della legge sull'IVA devono essere rispettati i principi della neutralità concorrenziale e dell'economicità (*cpv. I secondo periodo*). È così espresso chiaramente che nell'ambito della riscossione dell'IVA occorre prestare particolare attenzione ai bisogni e alle esigenze delle imprese contribuenti. Il legislatore deve impostare le disposizioni che

<sup>155</sup> 06.3376 Po: L'imposta sul valore aggiunto compromette il settore della previdenza sanitaria.

<sup>156</sup> 02.3663 Po: Imposta sul valore aggiunto. Aliquota ridotta per l'informazione scientifica in formato elettronico.

disciplinano il pagamento e la riscossione dell'imposta in modo tale da ridurre al minimo il tempo e le spese che i contribuenti devono investire per adempiere ai loro obblighi. E anche l'amministrazione che deve procedere alla riscossione dell'imposta deve adottare procedure e prassi tali da ridurre al minimo l'onere relativo al pagamento dell'imposta per i contribuenti. Entrambi, legislatore e amministrazione, devono quindi fare in modo che il pagamento e la riscossione dell'imposta avvengano in base a principi il più possibile semplici. I principi della neutralità concorrenziale e dell'economicità rappresentano linee guida per il legislatore e l'amministrazione. Non è possibile dedurre direttamente diritti soggettivi per i contribuenti.

Con l'introduzione dell'aliquota unica viene meno la base costituzionale dell'aliquota speciale per le prestazioni del settore alberghiero (*cpv. 2*).

Nel *capoverso 2* è previsto l'aumento dell'aliquota a favore dell'AVS/AI. Per generare lo stesso gettito fiscale di oggi (neutralità sul bilancio) è però sufficiente un incremento dell'aliquota unica di 0,8 punti percentuali. In termini puramente matematici, l'aumento dovrebbe essere addirittura di soli 0,788 punti percentuali. Siccome però nella Costituzione federale non è proponibile un'aliquota con tre cifre dopo la virgola, l'aliquota è arrotondata a 0,8 punti percentuali. Nell'ambito del calcolo delle quote dei proventi è tuttavia applicato lo 0,788 per cento, allo scopo di garantire esattamente lo stesso gettito fiscale di oggi.

Il *capoverso 3* corrisponde al vecchio capoverso 4 dell'articolo 130 Cost.. Per garantire l'uso della stessa terminologia del capoverso 5, il termine di «classi di reddito inferiori» è sostituito con «persone in condizioni economiche modeste». Il contenuto resta tuttavia invariato.

Nel nuovo *capoverso 4* è disciplinato l'incremento dell'aliquota per finanziare lo sgravio dalle conseguenze dell'abolizione di diverse esclusioni e dell'introduzione dell'aliquota unica per le persone in condizioni economiche modeste. L'aliquota unica è maggiorata esattamente di 0,1 punti percentuali a tempo indeterminato. I dettagli sono disciplinati nella legge sull'IVA.

L'aumento temporaneo dell'aliquota dell'1 per mille per finanziare i grandi progetti ferroviari (FTP) resta in vigore (*art. 196 n. 3 cpv. 2 lett. e Cost.*). In termini puramente matematici, l'aumento in sé dovrebbe essere di soli 0,092 punti percentuali. Siccome però nella Costituzione federale non è proponibile un'aliquota con tre cifre dopo la virgola, l'aliquota è arrotondata a 0,1 punti percentuali. Nell'ambito del calcolo delle quote dei proventi è tuttavia applicato lo 0,092 per cento, allo scopo di garantire esattamente lo stesso gettito fiscale di oggi.

## 7.2. Spiegazione delle disposizioni di legge

Qui di seguito sono commentati unicamente gli articoli che si scostano dal disegno di legge contemplato nella parte A. Per gli altri articoli si rimanda ai commenti al corrispondente articolo nella parte A del messaggio.

*Art. 10*            Principio

*Capoverso 3*: invece dei tre limiti della cifra d'affari del diritto in vigore, l'articolo 10 capoverso 2 lettera a D-LIVA secondo la parte A del messaggio contie-

ne per principio un limite di 100 000 franchi, al di sotto del quale si applica l'esenzione dall'assoggettamento. Per le associazioni e le società semplici gestite a titolo onorifico nonché le istituzioni di utilità pubblica, il limite della cifra d'affari ammonta a 300 000 franchi, a determinate condizioni. Questa disposizione è stata ripresa dall'articolo 25 capoverso 1 lettera d LIVA in vigore e mira soprattutto a liberare dai requisiti amministrativi dell'IVA numerose associazioni nel settore della vita sociale. In futuro, questa esenzione non si limiterà alle associazioni sportive. Se perseguono obiettivi ideali e non economici, tutte le associazioni e ora anche le società semplici – ad esempio i comitati organizzativi di feste – gestite a titolo onorifico rientrano nel campo d'applicazione della disposizione. Sono considerati ideali gli obiettivi che non mirano a un guadagno economico per i soci. Siccome si prefigge uno sgravio amministrativo, questa esenzione dall'assoggettamento si applica unicamente alle associazioni non sottoposte all'obbligo di tenere una contabilità conformemente all'articolo 957 CO, e cioè che non svolgono un'attività di tipo commerciale o non sono soggette all'obbligo di revisione<sup>157</sup>, e quindi non devono necessariamente essere iscritte nel Registro di commercio. Per le associazioni sottoposte all'obbligo di tenere una contabilità ai sensi del Codice delle obbligazioni, il conteggio dell'IVA rappresenta un onere amministrativo esigibile.

Le società semplici non possono svolgere un'attività di tipo commerciale per definizione e quindi non devono essere iscritte nel Registro di commercio né sono obbligate a tenere una contabilità, dato che altrimenti si tratterebbe di società in nome collettivo. Il requisito della gestione a titolo onorifico è stato ripreso dal diritto in vigore senza modifiche. Una gestione è considerata a titolo onorifico se il tempo dedicato alla vera e propria attività gestionale (partecipazione a riunioni, eventi ecc.) non è remunerato sotto forma di salario o onorario. Il compenso delle spese sostenute non mette in questione l'attività a titolo onorifico se non si tratta di remunerazioni dissimulate.

Le istituzioni di utilità pubblica possono beneficiare di un limite della cifra d'affari superiore già oggi, indipendentemente dai criteri della forma giuridica, del carattere onorifico e dello scopo non di lucro. Le istituzioni di utilità pubblica possono anche essere sottoposte all'obbligo di tenere una contabilità a causa della forma giuridica o della gestione di un'impresa commerciale (ristorante, brocante ecc.). Il motivo dell'assoggettamento delle istituzioni di utilità pubblica al limite della cifra d'affari superiore non sta tanto nella riduzione dell'onere amministrativo, bensì nello sgravio fiscale di attività nell'interesse della collettività che – se non fossero svolte da privati – dovrebbero tendenzialmente essere svolte dallo Stato. Il perseguimento di obiettivi d'interesse generale giustifica anche l'esclusione, di per sé contraria al sistema, al principio del carattere generale e della neutralità dell'imposizione.

Il limite della cifra d'affari superiore per le associazioni gestite a titolo onorifico e le istituzioni di utilità pubblica nella parte B del messaggio mira a far sì che l'ampliamento della base di calcolo attraverso l'abolizione di alcune esclusioni dall'imposta non sfoci in un incremento del numero delle associazioni gestite a titolo onorifico e delle istituzioni di utilità pubblica obbligate a essere contribuenti. Nella parte A, dove la base di calcolo non è modificata, una misura analoga non si giustifica.

<sup>157</sup> Per le condizioni piuttosto rare che determinano un obbligo di revisione cfr. art. 69b CC.

La definizione di utilità pubblica di cui al *capoverso 4* è stata ripresa dall'articolo 33a *capoverso 4 LIVA* senza modifiche.

#### *Art. 21* Prestazioni escluse dall'imposta

L'*articolo 21* stabilisce le prestazioni escluse dall'imposta. Si tratta di prestazioni che rientrano nel campo d'applicazione dell'IVA, ma sono state escluse dall'assoggettamento. Nel diritto in vigore, la stragrande maggioranza di queste esclusioni dall'imposta è dettata da motivi di politica sociale, sanitaria o formativa. Alcune eccezioni sono tuttavia motivate dal sistema stesso dell'IVA, ad esempio perché l'entità della cifra d'affari indispensabile per il calcolo dell'imposta non può essere determinata con un onere sostenibile e metodi affidabili. Le esclusioni che non possono essere abolite per motivi legati al sistema fiscale sono illustrate in dettaglio nel numero 6.2.4.4. Le ripercussioni che scaturiscono dall'abolizione di esclusioni per le imprese contribuenti sono invece descritte in dettaglio nel numero 8.1.

Ogni esclusione dall'imposta rappresenta una violazione dei principi fondamentali della neutralità concorrenziale e dell'uniformità dell'imposizione: l'imposta sulle altre prestazioni imponibili deve infatti essere aumentata per poter generare lo stesso gettito fiscale. Inoltre le imposte precedenti di cui non può essere chiesta la restituzione in relazione a prestazioni escluse dall'imposta confluiscono direttamente nei costi della prestazione, il che si traduce in un cumulo di imposte, a meno che non si tratti dell'ultimo fornitore della catena legata alla prestazione. Non vanno inoltre trascurati l'onere amministrativo generato dalle necessarie riduzioni della deduzione dell'imposta precedente nonché i problemi di delimitazione legati alle esclusioni dall'imposta ben noti nella prassi attuale, che comportano notevoli incertezze del diritto, riprese fiscali e procedimenti giudiziari e ostacolano la parità di trattamento fiscale. Per tutti questi motivi, accanto all'aliquota unica la soppressione del maggior numero possibile delle attuali 25 esclusioni dall'imposta rappresenta la misura principale per semplificare l'IVA (cfr. n. 6.2).

Da menzionare in particolare l'abolizione dell'esclusione di cui all'articolo 18 numero 13 LIVA per le prestazioni fornite dalle associazioni con uno scopo ideale ai loro soci in cambio di una quota stabilita negli statuti. L'abolizione di questa esclusione non comporta necessariamente l'assoggettamento del destinatario delle quote sociali. Devono essere imposte unicamente le quote sociali che rappresentano una retribuzione forfettaria per prestazioni concrete fornite dall'associazione ai soci.<sup>158</sup> È sufficiente la concessione di un diritto alla prestazione, a prescindere dal ricorso effettivo alla prestazione. In base alla giurisprudenza del Tribunale federale, per stabilire se sussiste o meno una prestazione bisogna basarsi tra l'altro sul punto di vista soggettivo dell'autore del pagamento.<sup>159</sup> Se alla quota sociale non si contrappone nessuna prestazione da parte dell'associazione, come è il caso ad esempio per le categorie di soci passivi o per le affiliazioni destinate in primo luogo a finanziare opere caritatevoli, non si tratta di una retribuzione imponibile mancando l'oggetto dell'imposta, bensì di una donazione non imponibile.

*Capoverso 2 numero 1 lettera a:* questo numero raggruppa chiaramente tutte le assicurazioni (compresi gli istituti della previdenza professionale nonché le casse

<sup>158</sup> Ad esempio può essere offerto l'uso di un campo da golf in cambio di una quota sociale annuale.

<sup>159</sup> Sentenza del Tribunale federale 2C.506/2007 del 13 febbraio 2008, Air-Glaciers SA, consid. 3.1.

d'assicurazione sociale e di compensazione). Anche le assicurazioni sociali rientrano materialmente tra le assicurazioni, dal momento che coprono un rischio in cambio di un premio e servono alla compensazione dei rischi. Questo chiarimento è importante poiché in base alla prassi in vigore le assicurazioni sociali sono classificate nel numero 8 dell'articolo 18 LIVA e questo numero è abolito. Il Consiglio federale non intende però sottoporre all'imposta le operazioni delle assicurazioni sociali. La lettera a esclude tutti i premi fatturati dalle assicurazioni per operazioni di assicurazione e di riassicurazione da un lato per motivi sociali e dall'altro anche perché alcune di queste operazioni sono già soggette alla tassa di bollo. La lettera a precisa inoltre che anche i sottoagenti nell'ambito delle assicurazioni così come gli agenti e gli intermediari d'assicurazione sono esclusi dall'imposta. L'attuale regolamentazione giuridica non è chiara in proposito. Ai fini di una precisazione il testo della legge stabilisce ora che le strutture distributive a più livelli non devono essere sfavorite fiscalmente.

Il *capoverso 2 numero 1 lettera b* corrisponde alla disposizione dell'articolo 18 numero 25 LIVA, che esclude dall'imposta le operazioni realizzate dalle casse di compensazione fra di loro, dal momento che dal punto di vista del contenuto economico si tratta di operazioni analoghe a quelle interne. È così possibile evitare una tassa occulta su queste operazioni visto che per le prestazioni del settore assicurativo non è possibile optare per l'imposizione per motivi tecnici di calcolo (art. 22 cpv. 4 D-LIVA). La disposizione è estesa nel senso che in futuro vi rientreranno non solo le prestazioni delle casse di compensazione dell'AVS e per gli assegni familiari, bensì tutte le prestazioni di istituti della previdenza professionale nonché delle casse d'assicurazione sociale e di compensazione tra di loro. L'attuale disparità di trattamento di questi servizi esecutivi, segnatamente delle casse di disoccupazione pubbliche e private riconosciute da un lato e delle casse di compensazione dell'AVS e per gli assegni familiari dall'altro è difficilmente giustificabile. In futuro, inoltre, dovranno essere escluse in generale le cifre d'affari provenienti da compiti assegnati dalla legge alle assicurazioni sociali, alle casse di compensazione e ai servizi esecutivi nell'ambito dell'assicurazione sociale. Si pensi ad esempio alle misure di prevenzione degli infortuni professionali finanziate attraverso supplementi obbligatori sui premi. È così possibile attuare anche la richiesta dell'iniziativa parlamentare Triponez (02.413).

Con il completamento e l'estensione dell'esclusione, per la Confederazione sono prevedibili minori entrate dell'ordine di circa 5–10 milioni di franchi all'anno.

Il *capoverso 2 numero 2* corrisponde alla regolamentazione contenuta oggi nell'articolo 18 numero 19 LIVA ed è giustificata da motivi tecnici di calcolo. L'esclusione della custodia di depositi lombard da parte della Banca nazionale svizzera è stata soppressa per mancanza di pertinenza pratica.

Il *capoverso 2 numeri 3 e 4* corrisponde alla regolamentazione dell'articolo 18 numeri 20 e 21 LIVA. Questa esclusione è mantenuta ai fini della parità di trattamento di locatari e proprietari della propria abitazione. I numeri sono stati semplificati dal profilo linguistico. L'esclusione è limitata nella misura in cui in futuro la locazione di impianti sportivi sarà imponibile. È così possibile evitare problemi di delimitazione relativi all'accesso, imponibile, a impianti sportivi nonché problemi di doppia utilizzazione. Essendo sopresse anche le esclusioni in relazione allo sport, l'imposizione della locazione degli impianti sportivi rappresenta inoltre una semplificazione.

Il *capoverso 2 numero 5* corrisponde all'articolo 18 numero 23 LIVA e impedisce il cumulo di imposte con imposte cantonali, per motivi federalistici, nonché una ridistribuzione della tassa sulle case da gioco a destinazione vincolata all'interno del bilancio federale.

Secondo la formulazione del disegno di legge, il *capoverso 2 numero 6* si riferisce esclusivamente ai beni mobili usati. Questa esclusione è necessaria fintanto che sussistono esclusioni dall'imposta. L'imposta precedente che grava sui beni usati non poteva essere dedotta poiché erano utilizzati per fornire prestazioni escluse. Un'imposizione al momento della vendita di questi beni porterebbe a un'indesiderata tassa occulta.

*Capoverso 2 numero 7*: l'esclusione nel settore dei produttori naturali è mantenuta per motivi tecnici di riscossione. Dal punto di vista del contenuto non cambia nulla rispetto all'attuale regolamentazione nell'articolo 25 capoverso 1 lettera b LIVA.

*Capoverso 2 numero 8*: l'esclusione delle prestazioni all'interno dello stesso ente pubblico è mantenuta per motivi tecnici di calcolo. Come per le prestazioni all'interno di un'impresa, anche quelle all'interno di un ente pubblico non devono essere sottoposte all'imposta.

#### *Art. 22* Opzione per l'imposizione di prestazioni escluse dall'imposta

Questo articolo disciplina il diritto di opzione per l'imposizione volontaria di prestazioni che la legge esclude dall'imposta nell'articolo 21 D-LIVA. Per quanto riguarda il contenuto si può rimandare integralmente al commento nella parte A, poiché sono stati semplicemente adeguati i rimandi ai numeri dell'articolo 21 D-LIVA.

#### *Art. 26* Aliquote d'imposta

Questo articolo rappresenta la seconda deroga fondamentale rispetto alla parte A e quindi anche rispetto alla LIVA in vigore. Tutte le prestazioni imponibili ai sensi della presente legge sono sottoposte a un'aliquota unitaria.

Anche l'introduzione di un'aliquota unica fornisce un prezioso contributo all'obiettivo della riforma dell'IVA, e cioè di avvicinarsi a un'imposta sul valore aggiunto che risponda ai criteri di semplicità, certezza del diritto e orientamento al cliente. Vengono meno le molteplici e spesso delicate difficoltà di delimitazione tra le prestazioni sottoposte all'aliquota normale e quelle sottoposte all'aliquota ridotta. Soprattutto beneficiano però di una notevole semplificazione nella quotidianità tutte le imprese che oggi devono sottoporre le loro prestazioni a due o addirittura tre aliquote. L'aliquota unica è nettamente al di sotto dell'attuale aliquota normale del 7,6 per cento. Spariscono però anche l'aliquota ridotta (2,4 %) e l'aliquota speciale per le prestazioni del settore alberghiero (3,6 %), il che porterà a un aumento dell'onere fiscale nei settori corrispondenti. Le ripercussioni dell'introduzione di un'aliquota unica sono illustrate in dettaglio nel numero 8. Occorre tuttavia rilevare che questa misura racchiude un elevato potenziale di semplificazione (cfr. n. 6.2.5).

Un'aliquota unitaria segnala una norma. Tutte le attività economiche e i gruppi d'interesse sono trattati allo stesso modo. Per alcuni gruppi di prodotti, l'onere fiscale aumenterà, ma per la stragrande maggioranza dei prodotti diminuirà. L'abolizione delle esclusioni dall'imposta permette di fissare l'aliquota unica al 6 per cento. Il correttivo di politica sociale determina un incremento dell'aliquota unica dello 0,1 per cento (cfr. art. 107 D-LIVA), di modo che alla fine l'aliquota

unica sarà del 6,1 per cento. Fino all'entrata in vigore dell'aliquota unica va mantenuta l'attuale struttura delle aliquote, per evitare fluttuazioni e frequenti modifiche delle aliquote. Ciò vale in particolare per l'aliquota speciale per le prestazioni del settore alberghiero, che ai sensi del diritto in vigore scadrà alla fine del 2010 e dovrebbe essere prorogata fino all'entrata in vigore dell'aliquota unica.

*Art. 27* Fattura

Il *capoverso 2 lettera f* stabilisce che, a differenza del diritto in vigore e del testo dell'articolo nella parte A, l'eliminazione delle aliquote differenti fa sì che si debba ancora menzionare unicamente l'aliquota *oppure* l'ammontare d'imposta dovuto.

*Art. 29* Principio

Il *capoverso 2* motiva la cosiddetta deduzione forfettaria dell'imposta precedente e corrisponde sostanzialmente all'attuale articolo 38 capoverso 6 LIVA. La deduzione forfettaria dell'imposta precedente mira ad alleggerire gli acquirenti di prodotti di produttori naturali delle imposte precedenti che gravano su tali prodotti, che i produttori naturali non possono far valere a causa dell'esenzione dall'assoggettamento. La deduzione forfettaria dell'imposta precedente corrisponde all'imposta precedente calcolata che può essere dedotta da un produttore naturale contribuente medio nel suo rendiconto fiscale. L'aliquota di deduzione forfettaria dell'imposta precedente è ora del 3,2 per cento. Per il resto si può rimandare al commento relativo a questo articolo nella parte A.

*Art. 52* Importazioni esenti dall'imposta

In seguito all'abolizione delle esclusioni per la fornitura di organi e sangue umano intero nonché dell'esclusione per la fornitura di opere d'arte da parte di artisti e scultori è stata logicamente soppressa anche l'esenzione dall'imposta sull'importazione, disciplinata attualmente nell'articolo 74 capoverso 1 numeri 2 e 3 LIVA e ripresa nella parte A nei numeri 2 e 3. Per il resto si rimanda al commento nella parte A.

*Art. 53* Calcolo dell'imposta

Con l'abolizione della reimportazione esente da imposta di proprie opere d'arte portate all'estero da artisti e scultori scompare anche la controesclusione disciplinata attualmente nell'articolo 76 capoverso 1 lettera d LIVA e contenuta anche nella parte A nell'articolo 53 capoverso 1 lettera c, in base a cui i lavori effettuati da terzi su opere d'arte vanno sottoposti all'IVA al momento della reimportazione. Per il resto si rimanda al commento nella parte A.

*Art. 54* Aliquote d'imposta

Come per l'imposta sul territorio svizzero e l'imposta a carico dell'acquisto, a tutte le prestazioni importate imponibili si applica un'aliquota unica del 6,1 per cento.

*Art. 56* Interesse di mora

Nel *capoverso 2 lettera b* è stato adeguato unicamente il rimando all'articolo 53 capoverso 1 lettera c D-LIVA, dato che in seguito all'abolizione delle esclusioni la disposizione relativa al calcolo per le opere d'arte contenuta attualmente nell'articolo 76 capoverso 1 lettera d LIVA e prevista anche nella parte A all'articolo 53 capoverso 1 lettera c D-LIVA scompare. Per il resto si rimanda al commento nella parte A.

*Art. 60* Interesse remuneratorio

Nel *capoverso 3 lettera c* è stato adeguato unicamente il rimando all'articolo 53 capoverso 1 lettera c D-LIVA, dato che in seguito all'abolizione delle esclusioni la disposizione relativa al calcolo per le opere d'arte contenuta attualmente nell'articolo 76 capoverso 1 lettera d LIVA e prevista anche nella parte A all'articolo 53 capoverso 1 lettera c D-LIVA scompare. Per il resto si rimanda al commento nella parte A.

*Art. 82* Decisioni dell'AFC

Nel *capoverso 1 lettera f*, con l'unificazione dell'aliquota scompare naturalmente il bisogno di stabilire l'aliquota applicabile, se del caso mediante decisione. Per il resto si rimanda al commento nella parte A.

*Art. 106* Finanziamento dell'AVS

In base all'articolo 130 capoverso 3 Cost., con il decreto federale del 20 marzo 1998 l'aliquota normale è stata aumentata dell'1 per cento, l'aliquota ridotta dello 0,3 per cento e l'aliquota speciale per le prestazioni del settore alberghiero dello 0,5 per cento allo scopo di finanziare l'AVS e l'AI.<sup>160</sup> Questo finanziamento a destinazione vincolata deve essere garantito anche dopo l'introduzione dell'aliquota unica, motivo per cui il *capoverso 1* stabilisce che in futuro lo 0,8 per cento dell'aliquota unica del 6,1 per cento è destinato al finanziamento dell'AVS. Ciò corrisponde all'importo disponibile attualmente a tal fine.

Ai sensi dell'articolo 2 capoverso 3 del decreto federale è prevista la possibilità di destinare fino al 10 per cento dei proventi dell'incremento dell'IVA al finanziamento dell'aumento dei costi dell'AI dovuto a fattori demografici, una possibilità di cui non è mai stato fatto uso. Si prevede inoltre di finanziare l'AI mediante un ulteriore incremento dell'IVA. Per questo motivo l'articolo 2 capoverso 3 del decreto federale non è stato trasferito in questo articolo.

*Art. 107* Correttivo di politica sociale

Il *capoverso 1* stabilisce che per finanziare il correttivo di politica sociale è disponibile il provento risultante dallo 0,1 per cento dell'aliquota conformemente agli articoli 26 e 54 D-LIVA. Con questo finanziamento il bilancio della Confederazione non è gravato ulteriormente.

<sup>160</sup> Decreto federale del 20 marzo 1998 sull'aumento delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto a favore dell'AVS/AI (RS **641.203**).

Il *capoverso 2* disciplina l'ammontare e il momento del versamento dei mezzi dalla Confederazione ai Cantoni. Prima di ripartire i mezzi ai Cantoni, la Confederazione deduce dall'importo complessivo i mezzi necessari per finanziare il correttivo corrispondente alla quota degli assicurati a titolo professionale presso l'assicurazione militare (cpv. 3). Il resto è versato ai Cantoni all'inizio di ogni anno civile. Le quote del correttivo dei singoli Cantoni sono calcolate in base alla popolazione residente, analogamente alla regolamentazione concernente i contributi federali alla riduzione dei premi. Il versamento tempestivo ai Cantoni li indennizza dell'onere esecutivo attraverso gli interessi, come nel caso della redistribuzione delle tasse d'incentivazione sui composti organici volatili (COV).

Il *capoverso 3* stabilisce che la Confederazione trattiene la parte dei mezzi del correttivo di politica sociale corrispondente alla quota degli assicurati a titolo professionale presso l'assicurazione militare sulla popolazione residente in Svizzera, importo di cui ha bisogno per attuare il correttivo per questi assicurati. Siccome ai sensi dell'articolo 2 della legge federale del 19 giugno 1992 sull'assicurazione militare (RS 833.1) gli assicurati a titolo professionale sono esclusi dall'assicurazione malattie, a differenza del resto della popolazione, in caso di distribuzione del correttivo attraverso la RIP resterebbero a mani vuote. Per far sì che anche gli assicurati presso l'assicurazione militare in condizioni economiche modeste beneficino del correttivo, questi mezzi devono essere versati attraverso la Divisione assicurazione militare della Suva.

Nel *capoverso 4* è previsto che la Confederazione e i Cantoni versino i mezzi ai beneficiari nello stesso anno. Si evita così alle economie domestiche di dover prefinanziare gli oneri provocati dalla riforma dell'IVA. Siccome all'inizio dell'anno il numero di aventi diritto e quindi l'importo da versare non possono ancora essere stabiliti esattamente, con l'espressione «di principio completamente» è prevista la possibilità che una parte limitata dei pagamenti sia effettuata l'anno successivo. L'ammontare del riporto ammissibile è disciplinato a livello di ordinanza. Il capoverso stabilisce inoltre che la Confederazione e i Cantoni tengano conto degli ultimi dati fiscali disponibili relativi al reddito, al patrimonio e alle condizioni familiari nel determinare il diritto, analogamente alla regolamentazione relativa alla riduzione dei premi dell'assicurazione malattie.

Con il *capoverso 5*, gli assicuratori malattie sono obbligati dalla legge a partecipare all'esecuzione del correttivo di politica sociale se un Cantone opta per il versamento dei mezzi attraverso le casse malati, analogamente al sistema della RIP. Le casse malati vanno indennizzate adeguatamente dal Cantone per la loro partecipazione. I Cantoni indennizzano le casse malati attraverso gli interessi di cui al capoverso 2 o versano loro i mezzi necessari per il correttivo direttamente dopo averli ricevuti dalla Confederazione (in modo che le casse malati beneficino degli interessi corrispondenti).

Nel *capoverso 6* i Cantoni sono tenuti a fornire dati alla Confederazione, in modo tale che quest'ultima possa rendere conto del raggiungimento dell'obiettivo di politica sociale. Disposizioni a livello di ordinanza devono consentire una valutazione unitaria del genere e della portata dei dati necessari.

Il *capoverso 7* delega al Consiglio federale la competenza di stabilire in un'ordinanza le disposizioni necessarie per attuare questo articolo.

Art. 111           Diritto previgente: abrogazione

Questo articolo corrisponde al contenuto dell'articolo 109 D-LIVA nella parte A.

Il *capoverso 1* abroga la legge sull'IVA del 2 settembre 1999 (LIVA; RS 641.20) in vigore attualmente.

Il *capoverso 2* abroga il decreto federale del 20 marzo 1998 sull'aumento delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto a favore dell'AVS/AI (RS 641.203), dato che il suo contenuto è stato trasferito all'articolo 106 D-LIVA.

## 8                           Ripercussioni

Per il calcolo dell'aliquota unica, neutrale dal profilo del gettito fiscale, nella parte B la riforma può essere articolata concettualmente in due fasi. Nel quadro della prima fase le tre aliquote attuali sono sostituite – senza modifica alcuna delle basi di calcolo – da un'aliquota unica del 6,5 per cento, neutrale dal profilo del bilancio. Nel corso di una seconda fase sono imposte alcune operazioni finora escluse dall'imposta. L'estensione della base fiscale abbinata consente di ridurre l'aliquota unica al 6,0 per cento, in maniera neutrale dal profilo del bilancio.

La Tabella 9 illustra queste due fasi. L'aliquota risultante – accumulata tramite le singole misure – è riprodotta nell'ultima colonna. È chiaro che l'impulso principale della riduzione, senza ripercussioni sul bilancio, dell'aliquota unica proviene dalla soppressione delle esclusioni nel settore sanitario e sociale.

Tabella 9

### Fissazione dell'aliquota unica neutrale dal profilo dei proventi

Misure		Maggiori entrate in milioni di franchi in caso di aliquota unica del 6,515%		Aliquota dopo la riduzione neutrale dal profilo del bilancio
		per posizione	cumulate	
1a fase	Introduzione dell'aliquota unica	0	0	6.515%
2a fase	Soppr. delle esenzioni improprie:			
a)	Sanità e socialità	1'098	1'098	6.096%
b)	Formazione e istruzione	90	1'188	6.064%
c)	Intrattenimento, cultura e sport	30	1'218	6.053%
d)	Rappresentanza di interessi, associazioni ecclesiastiche e altre	15	1'233	6.047%
e)	Altri settori	34	1'267	6.035%

Per finanziare il correttivo di politica sociale a tempo indeterminato, l'aliquota unica (arrotondata) del 6,0 per cento, neutrale dal profilo del bilancio, è maggiorata a tempo indeterminato di 0,1 punti percentuali fino a raggiungere il 6,1 per cento (cfr. n. 11).

Il passaggio dall'attuale sistema a tre aliquote all'aliquota unica del 6,1 per cento rende necessario anche un adeguamento della deduzione forfettaria dell'imposta

precedente per i prodotti naturali (art. 29 cpv. 3 D-LIVA) dal 2,4 al 3,2 per cento (cfr. art. 29 cpv. 2).

A medio e lungo termine, la parte B migliora la capacità concorrenziale dell'economia svizzera. A lungo termine ne risultano utili in termine di benessere rispetto allo status quo. Essi sono originati da un canto dalla soppressione delle esclusioni dall'imposta e, d'altro canto, dall'imposizione più elevata di beni di consumo tendenzialmente piuttosto statici, come ad esempio i generi alimentari, rispettivamente dall'imposizione meno elevata dei beni di consumo che reagiscono in modo flessibile.

Nella sua perizia sulle ripercussioni della riforma dell'IVA per l'economia nazionale, Frank Bodmer giunge alla conclusione che a lungo termine il modulo «Aliquota unica» con un'aliquota unica del 6,0 per cento e l'abolizione del maggior numero possibile di esclusioni dall'imposta posto in consultazione porterà a un incremento del prodotto interno lordo tra lo 0,3 e lo 0,8 per cento e a un incremento del reddito disponibile reale delle economie domestiche tra lo 0,1 e lo 0,7 per cento.<sup>161</sup> Con l'aliquota unica del 6,1 per cento prevista ora, combinata a un correttivo di politica sociale a favore delle economie domestiche in condizioni economiche modeste, è tuttavia da prevedere un'attenuazione delle ripercussioni positive sulla crescita economica e sui redditi disponibili reali.

## **8.1 Ripercussioni per i contribuenti**

### **8.1.1 Sgravio amministrativo**

Rambøll ha misurato i costi burocratici della legislazione sull'IVA in base al modello dei costi standard. Secondo questo studio, nello status quo le spese amministrative delle imprese contribuenti generate dagli obblighi d'informazione ammontano a circa 267 milioni di franchi (in proposito v. le considerazioni al n. 3.1).

Lo studio non si è tuttavia occupato solo dello status quo, ma ha esaminato anche i potenziali di risparmio dei singoli moduli posti in consultazione. È emerso che il modulo «Aliquota unica» riduce del 28 per cento l'onere amministrativo dei contribuenti che conteggiano con il metodo effettivo e del 32 per cento quello dei contribuenti che applicano l'aliquota saldo.<sup>162</sup> Complessivamente, per l'insieme dei contribuenti attuali e futuri si stimano risparmi di 58 milioni di franchi o del 22 per cento. Il progetto di riforma secondo la parte B del messaggio corrisponde sostanzialmente al modulo «Aliquota unica» del progetto posto in consultazione. Di conseguenza, con il progetto di riforma secondo la parte B è prevedibile una riduzione delle spese amministrative per le imprese contribuenti dello stesso ordine di grandezza:

<sup>161</sup> Bodmer, tabella 4.

<sup>162</sup> Rambøll, pag. 4 e 6.

Tabella 10

**Spese amministrative dell'IVA (confronto status quo e parte B)**

		<b>Costi status quo</b>	<b>Costi modulo «Aliquota unica»</b>
Costi per tutte le imprese (in franchi)		267 milioni	209 milioni
Risparmi per tutte le imprese rispetto allo status quo (in franchi)			58 milioni
Risparmi per tutte le imprese rispetto allo status quo (in %)			22%
Metodo effettivo	Costi per impresa (in franchi)	1'141	819
	Risparmi per impresa (in franchi)		321
	Risparmi per impresa (in %)		28%
Metodo dell'aliquota saldo	Costi per impresa (in franchi)	361	245
	Risparmi per impresa (in franchi)		116
	Risparmi per impresa (in %)		32%

Emerge che nell'ambito del progetto di riforma descritto nella parte B i risparmi sono nettamente superiori che nella parte A sia per la totalità dei contribuenti attuali e futuri sia per i singoli contribuenti attuali (cfr. tabella 6).

Sgravi amministrativi risultano in primo luogo in seguito all'introduzione dell'aliquota unica. Questi sgravi si fanno sentire se un contribuente effettua prestazioni imponibili oggi ad aliquote differenti. Per i contribuenti che allestiscono i rendiconti col metodo effettivo per il 2006 si presenta quindi come segue:

Tabella 11

**Contribuenti che allestiscono il rendiconto con due o tre aliquote**

Aliquote applicate	Numero di contribuenti	
		in % *
Aliquota normale + ridotta, senza aliquota speciale	29'325	14.7%
Aliquota normale + speciale, senza aliquota ridotta	2'930	1.5%
Aliquota ridotta + speciale, senza aliquota normale	6	0.0%
Aliquota normale + ridotta + speciale (alberghi)	3'031	1.5%
Contribuenti con 2 o 3 aliquote	35'292	17.7%

\* In % di tutti i contribuenti che hanno dichiarato cifre d'affari imponibili con il metodo effettivo nel 2006

A ciò si aggiungono ancora circa 15 000 contribuenti con il metodo di rendiconto dell'aliquota saldo o forfettaria, che eseguono prestazioni imponibili ad aliquote differenti. Complessivamente sono circa 50 000, ovvero quasi un sesto di tutti i contribuenti, coloro che traggono notevoli vantaggi amministrativi dal fatto che tutte le loro prestazioni imponibili soggiacciono alla medesima aliquota d'imposta. Per questi contribuenti viene inoltre ridotto anche il rischio di ripresa fiscale durante i controlli effettuati dall'AFC, con conseguente rafforzamento della certezza del diritto, dal momento che sono escluse le riprese fiscali in seguito a un'attribuzione sbagliata delle aliquote.

Inoltre, gli oltre 210 000 contribuenti che conteggiano con il metodo effettivo approfittano del fatto che le loro spese sono imponibili a un'aliquota unica, ciò che contribuisce notevolmente a semplificare il calcolo dell'imposta precedente deducibile. In tal modo è ridotto anche il rischio di dover subire riprese fiscali durante i controlli dell'AFC.

La diminuzione delle spese relative al pagamento dell'imposta è però attribuibile anche all'eliminazione delle esclusioni dall'imposta per tutti quei contribuenti che attualmente realizzano sia operazioni imponibili sia operazioni escluse dall'imposta e che, di conseguenza, devono ripartire correttamente le operazioni e ridurre in maniera conforme la deduzione dell'imposta precedente.

Nel 2006, 41 704 contribuenti (= 12,9 % di tutti i contribuenti) avevano dichiarato operazioni escluse dall'imposta nella cifra 043 del modulo di rendiconto IVA. Non è possibile suddividere questi importi fra operazioni escluse dall'imposta secondo l'articolo 18 LIVA e sussidi e doni ricevuti. Dei citati contribuenti, 35 146 allestivano i rendiconti col metodo effettivo ed erano quindi stati obbligati a ridurre la deduzione dell'imposta precedente. C'è da supporre che una parte di loro non abbia realizzato operazioni escluse dall'imposta secondo l'articolo 18 LIVA, bensì abbia ricevuto sussidi e/o doni. Si può comunque affermare che molti contribuenti beneficeranno di un netto sgravio amministrativo in seguito all'abolizione di gran parte delle esclusioni dall'imposta.

### **8.1.2                    Riduzione dell'onere fiscale per la maggior parte delle imprese**

Come mostra la tabella 12, per la maggior parte dei prodotti l'onere fiscale diminuirà. Gli offerenti di prodotti meno gravati fiscalmente potranno abbassare i prezzi e incentivare le vendite.

**Variazione del carico dell'IVA secondo il settore (2006)**

<b>Riduzione dell'onere</b>	<b>Numero</b>	<b>Totale</b>
Prestazioni di servizi nell'orticoltura	2'623	<b>280'012</b> <b>86.7%</b>
Silvicoltura	818	
Attività minerarie ed estrattive	460	
Produzione di beni imponibili all'aliquota normale	37'029	
Approvvigionamento energetico	1'265	
Edilizia	43'895	
Industria automobilistica	15'179	
Commercio di beni imponibili all'aliquota normale	42'769	
Ristorazione (escluso catering)	21'320	
Trasporti e comunicazioni	11'711	
Istituti di credito, assicurazioni	5'551	
Fondi e abitazioni, affitto di beni mobili, prestazioni di servizi relative alle imprese	86'157	
Eliminazione delle acque di scarico e dei rifiuti e altri tipi di smaltimento	2'765	
Altre prestazioni di servizi (parrucchiere, centro fitness ecc.)	8'203	
Attività indeterminate	267	

<b>Aumento e riduzione dell'onere</b>	<b>Numero</b>	<b>Totale</b>
Produzione di vini di frutti, stampati, prodotti fitosanitari e disinfettanti	1'147	<b>23'899</b> <b>7.4%</b>
Commercio di bibite e derrate alimentari senza attività preponderanti, articoli di cartoleria, libri e giornali, panetterie / tea room, drogherie, commercio di animali domestici	5'206	
Catering	563	
Strutture d'alloggio	5'020	
Settore pubblico, educazione e insegnamento, sanità e servizi sociali (esclusi medici)	5'714	
Rappresentanze di interessi, cultura, sport e intrattenimento (escluso cinema)	6'249	

<b>Aumento dell'onere</b>	<b>Numero</b>	<b>Totale</b>
Agricoltura, pesca	3'096	<b>18'966</b> <b>5.9%</b>
Produzione di derrate alimentari e foraggi, acqua minerale e bevande rinfrescanti, concimi, prodotti farmaceutici	2'225	
Approvvigionamento idrico	915	
Commercio di cereali, sementi, foraggi, piante, derrate alimentari, prodotti farmaceutici e libri (attività principale)	10'838	
Medici generici e specialisti	1'762	
Cinema	130	

**Totale      322'877**

### 8.1.3 Riduzione dei rischi

Nel 2004 la società fiduciaria KPMG Svizzera e l'Istituto di contabilità e controlling dell'Università di Zurigo hanno esaminato l'importanza dei rischi dell'IVA e del loro trattamento all'interno delle aziende, nonché la concezione concreta della gestione dell'IVA. Il sondaggio era indirizzato alle 500 aziende svizzere con le cifre d'affari più importanti ed alle 20 maggiori banche e assicurazioni svizzere. Al sondaggio hanno partecipato 176 aziende. Nella seguente tabella sono indicate le percentuali che le aziende interpellate considerano a «grande» o «medio» rischio.<sup>163</sup> La tabella mostra inoltre se e in che misura il progetto di riforma descritto nella parte B riduce il rischio:

*Illustrazione 8*

#### Ripercussioni della parte B sui rischi dell'IVA per i contribuenti

##### Settori con rischi d'ordine formale

	Rischio medio-grande con lo status quo per KPMG / Uni ZH	Modifica del rischio con la parte B "Aliquota unica"	Commento
Prova d'esportazione	45%	↘	È ammessa la libertà di prova
Fatture di imposta precedenti	43%	↘	È ammessa la libertà di prova
Riconciliazione della cifra d'affari	40%	↘	Più semplice grazie alla possibilità di attenersi all'esercizio commerciale, nonché grazie all'introduzione dell'aliquota unica
Prove d'importazione	37%	↘	È ammessa la libertà di prova
Conservazione dei documenti	32%	→	Con l'abbreviazione del termine di prescrizione assoluta risulta più breve anche il termine di conservazione dei documenti nei casi giuridici pendenti
Fatturazione conforme	17%	↘	L'aliquota unica e l'abolizione di molte eccezioni facilitano la fatturazione

##### Settori con rischi materiali

	Rischio medio-grande con lo status quo per KPMG / Uni ZH	Modifica del rischio con la parte B "Aliquota unica"	Commento
Accertamento dell'assoggettamento	38%	↘	Limite uniforme di cifra d'affari, più nessun limite di debito d'imposta, non è più necessaria l'estrapolazione sull'anno intero
Qualificazione + Ripartizione delle cifre	36%	↘	Grazie all'introduzione dell'aliquota unica e all'abolizione di molte eccezioni risulta un po' più semplice
Operazioni a catena	36%	↘	Disciplinato ormai chiaramente nell'articolo 22 D-LIVA
Modifiche d'utilizzazione	34%	↘	È possibile optare per l'imposizione di tutte le locazioni di immobili a tutte le aziende, anche quando l'immobile è totalmente o parzialmente utilizzato dal locatario per realizzare operazioni escluse
Transazioni interne ai gruppi di società	29%	↘	Questo rischio è già stato ridotto con la modifica della prassi dal 1° gennaio 2005 in materia di corsi di conversione per valute estere
Operazioni di scambio e compensazioni	23%	↘	Nessuna correzione a posteriori per i contribuenti che conteggiano
Trattamento dei pagamenti anticipati	22%	→	Qui i problemi sorgono solo in caso di aumento delle aliquote d'imposta. La riforma non cambia niente
Sviluppo dell'attività rilevante ai fini dell'IVA	17%	↘	In caso di cambiamenti dell'attività aziendale c'è meno rischio che la nuova attività sia trattata fiscalmente in modo differente rispetto all'attività precedente
Determinazione dell'aliquota d'imposta	10%	↓	Nessun problema grazie all'aliquota unica

La tabella dimostra che praticamente tutti i settori formali e materiali di rischio dell'imposta sul valore aggiunto si riducono, a volte notevolmente. La determinazione dell'aliquota d'imposta applicabile non costituisce più un problema.

<sup>163</sup> KPMG e ICR Uni ZH, n. 3.2.

## 8.1.4 Ripercussioni per i nuovi contribuenti

L'eliminazione delle esclusioni dall'imposta incrementa il numero dei contribuenti di circa 29 500 unità:

Tabella 13

### Nuovi contribuenti nella parte B

	Nuovi contribuenti
Sanità e socialità	23'000 - 24'000
Formazione e istruzione	4'000 - 4'500
Intrattenimento, cultura	1'200
Sport	0
Altri settori	500
Totale	28'700 - 30'200

Per le imprese interessate ciò comporta spese di versamento quantificabili solo approssimativamente. In base allo studio realizzato da Rambøll, le spese di versamento annuali nel modulo «Aliquota unica» secondo il progetto posto in consultazione ammontano a 819 franchi in caso di rendiconto effettivo e a 245 franchi in caso di rendiconto con l'aliquota saldo.<sup>164</sup> Questi calcoli possono essere riferiti senza problemi al progetto di riforma secondo la parte B del messaggio. Partendo dall'ipotesi che il 60 per cento dei circa 29 500 contribuenti supplementari opererà per il rendiconto effettivo e il 40 per cento per il rendiconto con l'aliquota saldo o forfettaria, per questi nuovi contribuenti le spese amministrative annuali complessive saranno di circa 17 milioni di franchi.

### 8.1.4.1 Ripercussioni per la sanità

Le difficoltà attualmente esistenti nella prassi sono dovute alla necessità di delimitazione tra prestazioni imponibili e prestazioni escluse dall'imposta, di determinazione dell'assoggettamento soggettivo nonché presso i contribuenti confrontati con più aliquote.

Si delineano problemi di delimitazione nell'ambito dell'*assoggettamento oggettivo all'IVA* ad esempio tra perizie mediche escluse dall'imposta e imponibili, tra psicoterapia esclusa dall'imposta e consulenza psicologica imponibile, tra massaggi, fisioterapia, consulenza nutrizionale, pedicure prescritti medicalmente ed esclusi dall'imposta e prestazioni di servizi di wellness imponibili, tra prestazioni di ostetricia escluse dall'imposta e consulenza alle madri imponibile, tra assistenza sanitaria esclusa dall'imposta e cura e assistenza a domicilio imponibili se non sono eseguite da organizzazioni di utilità pubblica, tra prestazioni di laboratori medici esclusi dall'imposta e imponibili o trattamento terapeutico escluso dall'imposta e previdenza sanitaria imponibile.

<sup>164</sup> Rambøll, pag. 27. Non sono tuttavia incluse le spese di appello individuale a un consulente fiscale, esternalizzazione della contabilità a un fiduciario e corsi per la gestione dell'IVA nonché le spese di deposito.

Nel caso dell'*assoggettamento soggettivo all'IVA* procurano notevoli difficoltà le differenze tra organizzazioni di assistenza sanitaria e di aiuto a domicilio di utilità pubblica e organizzazioni simili che non sono di utilità pubblica oppure i criteri di qualificazione per lo statuto di centri di cure ambulatoriali, centri di cure mediche o centri medici collettivi. Sono inoltre applicabili aliquote di imposta diverse per la consegna di metadone prescritto medicalmente, che è imposta con l'aliquota ridotta, e per la consegna di eroina e siringhe, che è imponibile all'aliquota normale.

Nel 2001 la Confederazione ha percepito entrate pari a 1077 milioni di franchi dal settore della sanità e dal settore sociale. Di questa somma 959 milioni o l'89 per cento corrispondono alla tassa occulta.<sup>165</sup>

Nel quadro del nuovo ordinamento il settore della sanità sarà praticamente sottoposto integralmente all'imposta. L'esenzione dall'assoggettamento per mancato raggiungimento della soglia di cifra d'affari di 100 000 franchi svolge un ruolo subordinato. Nel settore sociale è invece maggiore la percentuale di istituzioni che non raggiungono la soglia di cifra d'affari. Ciò è riconducibile non da ultimo al limite della cifra d'affari di 300 000 franchi applicabile alle associazioni gestite a titolo onorifico e alle istituzioni di utilità pubblica (art. 10 cpv. 3 D-LIVA). Una parte importante della produzione del settore sociale sfugge quindi all'imposta. Per questa ragione, l'effettivo onere fiscale delle prestazioni della sanità e del settore sociale è situato al di sotto dell'aliquota unica del 6,1 per cento.

Rispetto alle entrate di 1077 milioni di franchi realizzate nel quadro del sistema attuale, sulla scorta dei dati del 2001 è possibile ipotizzare entrate di 2013 milioni di franchi. Nel caso di un'aliquota unica del 6,1 per cento risultano maggiori entrate dell'IVA pari a 936 milioni di franchi. La variazione delle entrate si presenta come segue:

*Tabella 14*

### Ripercussioni per la sanità

	Status quo	Con la nuova aliquota unica del 6,1 %	Differenza
Imposta sulla cifra d'affari	73	1'769	1'696
Imposta sulle prestazioni preliminari (non deducibile)	15	12	-3
Imposta sul consumo	58	1'757	1'699
- Medici	25	477	452
- Dentisti	0	175	175
- Resto del settore della sanità	9	107	98
- Ospedali	12	693	681
- Veterinari	6	5	-1
- Altri	6	300	294
Riduzione dell'imposta precedente in seguito a sussidi	12	123	111
Tassa occulta	959	88	-871
Imposta netta	34	33	-1
<b>Totale</b>	<b>1'077</b>	<b>2'013</b>	<b>936</b>

<sup>165</sup> Queste cifre non comprendono la vendita di medicinali (anche quando essi sono somministrati dagli ospedali o venduti da medici che li dispensano autonomamente), nonché di protesi e di apparecchi ortopedici.

Le seguenti imprese e istituzioni eseguirebbero d'ora in poi prestazioni imponibili: ospedali, centri medici collettivi, organizzazioni di assistenza sanitaria e di aiuto a domicilio (Spitex), centri di cure ambulatoriali, case di riposo, ospizi e case di ricovero, centri di cure mediche, istituti radiologici, laboratori medici, imprese o organizzazioni per il trasporto di pazienti, centri di donazione del sangue, dello sperma e degli organi, istituti per disabili, per tossicodipendenti, ospizi e case di educazione per i fanciulli e gli adolescenti, ospizi per donne, ricoveri per madri e figli, per senzatetto o profughi, asili e nidi d'infanzia, asili diurni per disabili, atelier protetti e organizzazioni di assistenza sociale.

Alcune di queste imprese e istituzioni sono già attualmente contribuenti, perché realizzano cifre d'affari imponibili accanto alle cifre d'affari escluse dall'imposta oppure perché hanno optato per l'assoggettamento. Nel 2006 il settore della sanità e il settore sociale contavano 4925 contribuenti, tra cui 1763 medici. Il numero di nuove imprese contribuenti in questi due settori dovrebbe essere compreso tra 23 000 e 24 000.

### **Ripercussioni economiche**

Grazie all'assoggettamento all'IVA la tassa occulta è eliminata in ampia misura. I prezzi di produzione calano nella misura del 2,1 per cento. Con l'abolizione degli effetti di distorsione della tassa occulta si può prospettare un ulteriore incremento di efficienza nel settore della sanità e nel settore sociale. Potrebbero però risultare nuove distorsioni alla concorrenza nel settore della sanità nei casi in cui si incontrano offerenti sussidiati e non sussidiati di prestazioni, come nel settore ospedaliero. In questo caso la neutralità subentrerebbe soltanto se i sussidi fossero imposti come controprestazioni. Anche nel settore sociale possono insorgere nuove distorsioni alla concorrenza; queste si situano però in una relazione meno stretta con i sussidi rispetto alle offerte direttamente finanziate dagli enti pubblici, per cui l'imposizione non è effettuata a causa dell'assenza di controprestazione.

La domanda di prestazioni sanitarie reagisce in modo inelastico rispetto ai prezzi. Pertanto l'assoggettamento di questo settore all'IVA non ne frenerà praticamente la tendenza alla crescita. Dato che anche nel settore sociale i prezzi sono di importanza subordinata come strumento di regolazione della domanda, anche in questo caso l'aumento dell'IVA non dovrebbe avere praticamente nessun effetto sulla domanda.

Benché i servizi sanitari nell'UE siano prevalentemente esentati dall'imposta (cfr. art. 132 della direttiva IVA), il loro assoggettamento in Svizzera non determina svantaggi competitivi rispetto ai fornitori di prestazioni nelle regioni transfrontaliere. A causa delle aliquote superiori nell'UE, sui servizi sanitari grava infatti una tassa occulta, che corrisponde approssimativamente all'aliquota unica prevista nella parte B.<sup>166</sup>

Poiché le prestazioni del settore della sanità sono richieste pressoché esclusivamente da privati, l'IVA resta incorporata alle stesse, sia direttamente per chi paga di tasca propria, sia indirettamente tramite i premi più elevati per le casse malati. L'aumento dei prezzi al consumo nel settore della sanità e nel settore sociale può essere stimato complessivamente al 2,5 per cento. In questa stima sono inclusi i medicinali che con l'aliquota unica risultano maggiormente imposti rispetto al presente e gli apparecchi

<sup>166</sup> Secondo i calcoli dell'AFC in base al conto globale dell'economia nazionale tedesca del 2005 e alle aliquote valide dal 1° gennaio 2007, l'onere dell'imposta precedente del settore sanitario, veterinario e sociale in Germania è pari al 5,9 % del valore del prodotto.

terapeutici che con l'aliquota unica risultano sgravati<sup>167</sup>. Tale aumento provocherebbe altresì una spinta unica dei costi in ambito di premi delle casse malati. In caso di crescita del reddito delle economie domestiche le spese per la sanità aumentano in valore assoluto, ma diminuisce la loro quota rispetto alle spese di consumo. Il maggiore onere relativo delle fasce inferiori di reddito è relativizzato dalla riduzione dei premi a favore di queste economie domestiche. Poiché il gettito fiscale nel settore della sanità e nel settore sociale è elevato, tramite l'assoggettamento di questi settori all'IVA le economie domestiche approfittano di aliquote generalmente inferiori per altri beni, circostanza che si rispecchia in prezzi al consumo inferiori per questi beni.

Il settore della sanità costituisce un segmento importante del consumo, con una crescita superiore alla media. Il suo assoggettamento all'IVA consente pertanto di stabilirne l'aliquota a un livello in complesso relativamente basso. Ciò costituisce un vantaggio decisivo perché l'onere supplementare derivante dall'imposizione aumenta approssimativamente in misura pari al quadrato dell'aliquota di imposta.

Le maggiori entrate sono interamente a beneficio della Confederazione. Nel settore della sanità le maggiori entrate sono precipuamente generate dai consumatori finali come pagatori autonomi o tramite i premi delle casse malati. Ciò comporta un maggior bisogno di riduzioni dei premi.<sup>168</sup> Una parte del finanziamento del settore della sanità è effettuata anche tramite sussidi. Ciò concerne anzitutto il settore degli ospedali. Ogni anno i Cantoni versano sussidi compresi tra i 6 e i 7 miliardi di franchi agli ospedali pubblici e agli ospedali sussidiati con fondi pubblici. Una conseguenza dell'imposta può pertanto consistere nella necessità di un aumento dei sussidi nell'ipotesi che non venga trovata una soluzione nel senso di un trasferimento sulle casse malati.

Nel settore sociale occorre partire dal presupposto che non tutta l'imposta potrà essere trasferita sui destinatari delle prestazioni. Ciò comporterebbe uscite leggermente superiori per i bilanci pubblici che cofinanziano queste prestazioni.

#### **8.1.4.2 Ripercussioni per la formazione e la ricerca**

Il problema principale della normativa attualmente in vigore in questi settori sono le questioni di delimitazione in ambito di corsi, relazioni e altre manifestazioni di carattere scientifico e formativo: nel caso di simili manifestazioni occorre verificare di volta in volta se l'obiettivo perseguito primariamente è effettivamente la trasmissione di conoscenze (prestazione esclusa dall'imposta) o no (prestazione imponibile). Da un profilo oggettivo questa delimitazione è possibile solo con difficoltà ed è fonte di grandi incertezze per il contribuente. A titolo di esempio sono attualmente imponibili: le prestazioni di consulenza, le formazioni specifiche di un'azienda (ne approfitta soprattutto il datore di lavoro e non il lavoratore), le manifestazioni in ambito di intrattenimento/avventura/vita sociale (p. es. rafting fluviale, attività outdoor volte a rafforzare lo spirito di gruppo) e lo sport (p. es. aerobica, spinning). Problematica è altresì l'imposizione delle prestazioni di ristorazione e alberghiere nel settore della formazione. Queste prestazioni devono essere imposte al loro valore

<sup>167</sup> Il maggior onere in base al 2001 e ai prezzi al consumo per i medicinali è del 3,6 %; per gli apparecchi terapeutici risulta uno sgravio dell'1,4 %. Nel settore sanitario e sociale senza questi due gruppi di beni i prezzi al consumo aumentano del 2,4 %.

<sup>168</sup> 56 milioni di franchi per la Confederazione (v. 8.2 quarto paragrafo) e 52 milioni per i Cantoni (v. 8.3 penultimo paragrafo).

di mercato a prescindere dal fatto che questi costi siano fatturati o no ai partecipanti e, nell'affermativa, indipendentemente dal prezzo fatturato.

La ricerca e lo sviluppo come prestazioni di servizio scientifiche vanno delimitate rispetto alle prestazioni di consulenza. Il finanziamento dei settori della formazione e della ricerca solleva la problematica della delimitazione tra doni e sponsorizzazioni. Tale delimitazione è onerosa soprattutto nell'ambito della ricerca.

All'AFC affluiscono attualmente circa 420 milioni di franchi di entrate di IVA dal settore dell'educazione e dell'insegnamento. Se si considera poi il fatto che nei prossimi anni da un lato i contributi della Confederazione e dei Cantoni al settore della formazione cresceranno in misura superiore alla media e dall'altro le tasse universitarie subiranno un netto aumento, questo contributo salirà a circa 550 milioni di franchi entro il 2012. Oltre il 95 per cento di queste entrate è costituito dalla tassa occulta. Non rientrano in questo settore le prestazioni di educazione fornite nel settore sociale (p. es. in asili, asili diurni o nidi d'infanzia).

Nonostante la nuova normativa prevista, la formazione pubblica permane in ampia misura esclusa dall'imposta perché di norma non è corrisposta alcuna controprestazione per le sue prestazioni. Dalle tasse scolastiche pagate, dalle tasse di corso e da altre prestazioni private di formazione risultano – tenendo conto dei citati effetti dinamici a livello dei contributi della Confederazione e dei Cantoni nonché delle tasse universitarie – nuove cifre d'affari imponibili stimate a 4,2 miliardi di franchi (fermo restando che già attualmente una piccola parte delle istituzioni interessate ha optato per l'imposizione di tali prestazioni).

Rispetto alle entrate di 550 milioni di franchi (2012) realizzate nel quadro del sistema attuale, con il progetto di riforma descritto nella parte B del messaggio dal settore della formazione si possono aspettare 640 milioni di franchi di entrate.<sup>169</sup>

A titolo di esempio sarebbero d'ora in poi contribuenti: le scuole che offrono dietro controprestazione prestazioni didattiche di tutti i livelli (p. es. scuole private), gli organizzatori di corsi e relazioni scientifiche e formative, i relatori indipendenti, gli offerenti di corsi di formazione e perfezionamento e di riconversione professionale (p. es. corsi di lingue), le scuole di guida e di volo e gli altri offerenti di insegnamento senza carattere di divertimento (p. es. scuole di sci). Il numero di nuovi contribuenti nel settore della formazione dovrebbe essere compreso tra 4000 e 4500.

### **Ripercussioni economiche**

L'onere IVA aumenta in complesso nel settore della formazione. Lo si avverte soprattutto nelle imprese che realizzavano operazioni finora escluse dall'imposta, che divengono d'ora in poi imponibili. Con l'introduzione dell'aliquota unica l'onere consecutivo alla tassa occulta diminuirà nel settore della formazione pubblica sebbene i libri siano gravati molto più fortemente rispetto a oggi. Le forti distorsioni della concorrenza già esistenti tra offerenti pubblici e privati di prestazioni di formazione, dovute alle differenze nel finanziamento (tasse scolastiche o proventi fiscali), saranno ulteriormente inasprite dal progetto di riforma previsto nella parte B del messaggio. È inoltre presumibile che in caso di trasferimento dell'IVA la domanda non reagisca troppo elasticamente, soprattutto nei settori della formazione

<sup>169</sup> Senza contare le ripercussioni finanziarie della proposta di riforma per il settore della ricerca.

e del perfezionamento per motivi professionali, ossia che il bisogno di consumo in questo settore sia determinato anche da altri fattori diversi dal prezzo.

L'onere delle economie domestiche consecutivo all'introduzione dell'IVA sulle prestazioni di formazione subirà un incremento. Visto che si prospetta un aumento delle entrate della Confederazione di 90 milioni di franchi, ne risulta un maggiore onere di circa 28 franchi per economia domestica e per anno. Si può comunque partire dall'idea che le offerte di formazione d'ora in poi soggette all'imposta saranno richieste in misura superiore alla media dalle economie domestiche finanziariamente forti.

Le ripercussioni menzionate qui sopra sono contraddittorie, ragione per cui in un'ottica economica globale non se ne devono aspettare variazioni importanti.

Contemporaneamente all'incremento delle entrate di IVA si assiste a uno sgravio del settore pubblico della formazione (diminuzione della tassa occulta). Ci si devono inoltre aspettare esigui spostamenti di onere tra Confederazione, Cantoni e Comuni. Nell'ottica degli enti pubblici le ripercussioni sono pertanto doppiamente positive.

### 8.1.4.3 Ripercussioni per il settore culturale

Secondo la legge sui diritti d'autore l'autore è una persona fisica (p. es. scrittore, compositore, pittore, scultore). Di conseguenza i suoi onorari e diritti d'autore sono esclusi dall'imposta. Se però l'autore istituisce una società giuridica (in genere una Sagl) e le fatture sono successivamente emesse in nome della Sagl, sempre secondo la prassi costante della LIVA questa costellazione è colpita dall'IVA. In questo settore può quindi essere realizzata una notevole semplificazione imponendo all'IVA le prestazioni culturali.

Le prestazioni nel settore della cultura che divengono d'ora in poi obbligatoriamente imponibili nel quadro della riforma possono essere desunte dalla tabella qui appresso.<sup>170</sup> Soprattutto i cinema optano già oggi per l'imposizione di queste operazioni:

*Tabella 15*

#### Cifre d'affari nel settore della cultura

Settore culturale	Cifre d'affari in milioni di franchi
Cinema	245
Teatri e sale per concerti	200
Creatori culturali (musica compresa)	450
Musei	110
Biblioteche	10
Zoo e giardini botanici	20
Circo e baracconisti	40
Organizzatori di manifestazioni	300
<b>Totale</b>	<b>1'375</b>

*I valori si riferiscono prevalentemente al 2003*

<sup>170</sup> Le entrate a manifestazioni culturali sono imponibili in molti paesi dell'UE; cfr. allegato 2.

La tabella 16 illustra l'entità attuale delle entrate fiscali e della tassa occulta e l'importo delle entrate fiscali nella parte B del messaggio:

Tabella 16

### Entrate dell'IVA per la Confederazione provenienti dal settore della cultura

Settore culturale	Entrate IVA in milioni di franchi che rimangono nelle Casse della Confederazione		
	Entrate Status quo	Entrate con aliquota unica del 6,1 %	Differenza
Cinema	13	21	8
Teatri e sale per concerti	13	22	9
Creatori culturali (musica compresa)	7	7	0
Musei	12	12	0
Biblioteche	4	7	3
Zoo e giardini botanici	3	8	5
Circo e baracconisti	2	3	1
Organizzatori di manifestazioni	11	16	5
Diritti d'autore *	1	0	-1
<b>Totale</b>	<b>66</b>	<b>96</b>	<b>30</b>

\* esclusi gli acquirenti finali privati

Nel caso dello status quo, dal commercio di libri, di opere d'arte e di supporti del suono e dell'immagine a valle dei settori artistici risultano approssimativamente altri 100–110 milioni di franchi all'anno di entrate di IVA. Nella parte B del messaggio le entrate di IVA provenienti da questi rami a valle aumentano di ulteriori 5–10 milioni di franchi.

In seguito all'eliminazione dell'esclusione dall'imposta per le prestazioni culturali, diverse imprese divengono per la prima volta contribuenti. Anche nel settore della cultura, molte associazioni gestite a titolo onorifico e società semplici nonché organizzazioni di utilità pubblica possono però beneficiare del limite della cifra d'affari per l'assoggettamento di 300 000 franchi (art. 10 cpv. 3 D-LIVA):

Tabella 17

### Nuovi contribuenti nel settore della cultura

Settore	Nuovi contribuenti
Cinema	Circa 10–20 piccoli cinema potrebbero divenire contribuenti. I cinema più grandi hanno già optato per l'imposizione.
Teatri e sale per concerti	I più grandi sono già assoggettati a causa della ristorazione e della sponsorizzazione. 50 piccoli teatri e sale per concerti potrebbero però divenire contribuenti.
Creatori culturali (musica compresa)	Ne potrebbero essere toccati circa 1000 artisti.
Musei	Ne potrebbero essere toccati circa 150 musei.

Settore	Nuovi contribuenti
Biblioteche	Esistono parecchie migliaia di piccole biblioteche non registrate. Alcune di esse potrebbero divenire contribuenti. Non è però possibile stimare il loro numero.
Zoo e giardini botanici	È senz'altro possibile che alcuni piccoli zoo privati diventino contribuenti. Una stima non è però possibile.
Circhi e baracconisti	0–25 piccoli circhi possono divenire contribuenti. Una stima non è però possibile.
Organizzatori di manifestazioni	Nessuna stima possibile, ma ci si aspettano alcuni nuovi contribuenti.
Diritti d'autore	Si prevede un nuovo contribuente.

### Ripercussioni economiche

Nel complesso, nel settore della cultura l'onere dell'IVA aumenta sensibilmente e – come menzionato in precedenza – numerosi operatori e istituzioni culturali saranno assoggettati come nuovi contribuenti oppure le loro prestazioni saranno imposte a un'aliquota più alta. Il costo supplementare potrà essere compensato tramite maggiori sussidi e/o doni o sponsorizzazioni oppure tramite prezzi più elevati per le prestazioni. È lecito supporre che l'IVA sarà trasferita soprattutto sui prezzi dei biglietti. A dipendenza della reazione più o meno flessibile della domanda, questi aumenti di prezzo incideranno sul numero degli spettatori, con conseguenze sul piano finanziario per gli operatori e le istituzioni culturali. Per gli offerenti che forniscono anche prestazioni di ristorazione potrebbero verificarsi effetti di compensazione sotto forma di minore consumo di prestazioni di ristorazione.<sup>171</sup> Le condizioni di concorrenza nell'intero settore del tempo libero non sono più distorte dall'IVA, perché tutte le prestazioni a pagamento saranno soggette all'IVA, all'aliquota unica.

Il lieve aumento dei prezzi dei biglietti di entrata incide sui costi delle economie domestiche. Le ripercussioni sono tuttavia relative perché queste posizioni rappresentano una componente estremamente piccola delle spese totali delle economie domestiche. Dal settore della cultura ci si attendono complessivamente maggiori entrate di IVA di circa 30 milioni di franchi (v. Tabella 16), il che corrisponde a 9.40 franchi all'anno per economia domestica.

A prima vista il settore della cultura è di poca importanza a livello macroeconomico. Nell'ottica dell'IVA è invece di rilievo nella misura in cui gran parte delle prestazioni è fornita a consumatori finali.

#### 8.1.4.4 Ripercussioni per lo sport

Nel settore dello sport, l'attuale normativa in materia di imposta sul valore aggiunto è all'origine tra l'altro dei seguenti problemi: il calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente in ambito di costruzione di impianti sportivi finanziati dagli enti pubblici è estremamente complesso. Lo stesso dicasi per gli sgravi fiscali

<sup>171</sup> Da notare tuttavia che queste prestazioni della ristorazione beneficiano dell'aliquota unica, nettamente inferiore all'aliquota normale applicabile attualmente.

successivi o le imposizioni del consumo proprio in caso di modifiche d'utilizzazione. Nella prassi sono altresì fonte di grandi difficoltà la differenziazione tra prestazioni didattiche non imponibili (p. es. corso di equitazione) e corsi sportivi imponibili (p. es. corsi di aerobica) o la delimitazione tra manifestazioni sportive escluse dall'imposta (p.es. maratona di Losanna) e manifestazioni analoghe imponibili (p. es. corsa automobilistica di old timer).

Nel 2006 i circa 1700 gestori di impianti sportivi, associazioni sportive e offerenti di altre prestazioni sportive registrati hanno conteggiato circa 157 milioni di franchi di imposte sulle loro cifre d'affari. Una parte delle prestazioni è però eseguita a contribuenti che possono effettuare la deduzione dell'imposta precedente. Alla cassa della Confederazione rimangono quindi soltanto circa 105 milioni di imposte. A tale importo si aggiunge la tassa occulta che grava sulle prestazioni escluse dall'imposta e colpisce le associazioni non soggette all'imposta. Essa è stimata a circa 40 milioni di franchi. Complessivamente quindi circa 140 milioni di franchi ossia lo 0,7 per cento delle entrate totali di IVA della Confederazione provengono dal settore dello sport.

Con l'abolizione delle attuali esclusioni dall'imposta nel settore dello sport, varie prestazioni diventeranno imponibili in futuro. Da notare tuttavia che per una parte di queste prestazioni si opta per l'imposizione già oggi.<sup>172</sup>

Tabella 18

#### Nuove cifre d'affari imponibili nel settore dello sport

Cifre d'affari ora imponibili	Cifre d'affari (in mio. franchi)
Contributi dei membri (solo membri attivi)	250
Entrate a manifestazioni sportive	120
Entrate a impianti sportivi, tasse di iscrizione, premi di ingaggio, licenze	150
Prestazioni didattiche	240
<b>Totale</b>	<b>760</b>

Le ripercussioni finanziarie dell'assoggettamento in caso di aliquota unica del 6,1 per cento sono riassunte nella tabella 19.<sup>173</sup> Emerge che i proventi dell'IVA per la Confederazione provenienti dal settore dello sport saranno inferiori di 6 milioni di franchi all'anno rispetto allo status quo.<sup>174</sup>

<sup>172</sup> Le entrate a manifestazioni sportive sono imponibili in molti paesi dell'UE; cfr. allegato 2.

<sup>173</sup> L'AFC si fonda per questi calcoli in particolare sull'indagine sul reddito e sul consumo dell'Ufficio federale di statistica, sulla statistica dell'IVA e sui seguenti studi:

- *Markus Lamprecht e Hanspeter Stamm, Die Situation der Sportvereine in der Schweiz, Kurzbericht 1997*
- *Lamprecht/Murer/Stamm, Probleme, Strategien und Perspektiven der Schweizer Sportvereine, Zürich 2005*

<sup>174</sup> Rilevamenti di Swiss Olympic presso le associazioni affiliate nonché estrapolazioni di PricewaterhouseCoopers quantificano le maggiori entrate per la Confederazione nel settore dello sport nel modulo «Aliquota unica» a circa 30 milioni franchi all'anno. La divergenza rispetto alle stime dell'AFC (maggiori entrate di 10 milioni di franchi) è dovuta soprattutto alla differente metodologia di stima e di calcolo scelta. Da notare tuttavia che questi calcoli si basano sull'ipotesi che il limite della cifra d'affari per l'assoggettamento sia di 100 000 franchi anche per le associazioni e le federazioni.

**Entrate dell'IVA per la Confederazione provenienti dal settore dello sport**

<b>Entrate IVA che rimangono nelle casse della Confederazione</b>	<b>Entrate finora</b>	<b>Entrate Parte B</b>	<b>Differenza</b>
Prestazioni finora imponibili di contribuenti	105	85	-20
Finora escluse dall'imposta, ora imponibili <sup>a)</sup>	1	3	2
Finora escluse dall'imposta, ora imponibili <sup>b)</sup>	22	36	14
Cifre d'affari imponibili di non contribuenti <sup>c)</sup>	11	10	-1
Cifre d'affari escluse dall'imposta <sup>d)</sup>	4	3	-1
<b>Totale</b>	<b>143</b>	<b>137</b>	<b>-6</b>

<sup>a)</sup> Eseguite da persone finora contribuenti a imprese o società non contribuenti

<sup>b)</sup> Eseguite da contribuenti e non contribuenti a privati

<sup>c)</sup> Minori entrate di tassa occulta per prestazioni finora di per sé imponibili per persone che rimangono non contribuenti

<sup>d)</sup> Minori entrate di tassa occulta per prestazioni escluse dall'imposta finora e in futuro, eseguite a privati

L'articolo 10 capoverso 3 D-LIVA prevede che in particolare per le associazioni e le società semplici gestite a titolo onorifico che non perseguono uno scopo economico né sono soggette all'obbligo di tenere una contabilità ai sensi del CO, per l'assoggettamento si applica un limite della cifra d'affari di 300 000 franchi (v. le considerazioni in merito all'art. 10 D-LIVA nel n. 7.2). Sussiste così la garanzia che malgrado l'abolizione delle esclusioni dall'imposta nel settore dello sport, le associazioni, le squadre e le società sportive gestite a titolo onorifico nonché i comitati organizzativi soggetti all'IVA non saranno più numerosi rispetto allo status quo.

**Ripercussioni economiche**

Nel complesso, l'onere dell'IVA nel settore dello sport diminuisce leggermente. L'onere è minore nei casi in cui le prestazioni finora imponibili all'aliquota normale sono d'ora in poi imposte con l'aliquota unica, che è più bassa. L'aumento si avverte soprattutto laddove le prestazioni erano finora escluse dall'imposta (risp. imponibili all'aliquota ridotta con l'opzione) e soggiacciono ora all'aliquota unica.

Il limite della cifra d'affari per l'assoggettamento di 300 000 franchi, nettamente superiore, assicura che nel settore dello sport il numero di associazioni (e di federazioni) e comitati organizzativi di feste contribuenti sarà approssimativamente equivalente allo status quo malgrado l'abolizione delle esclusioni dall'imposta e l'introduzione dell'aliquota unica.<sup>175</sup> Non risulta pertanto nessun maggior onere amministrativo generale per le associazioni e le società sportive e i comitati organizzativi.<sup>176</sup> Per questo motivo non è neanche prevedibile uno scorporo di compiti amministrativi a persone esterne. L'applicazione dell'IVA è invece semplificata nettamente per i gestori di impianti sportivi, che non dovranno più operare una distinzione tra entrate imponibili e locazioni escluse dall'imposta.

<sup>175</sup> Nel 2006 presso l'AFC erano iscritti quali contribuenti 329 associazioni, 60 federazioni e 63 comitati organizzatori sportivi.

<sup>176</sup> Benché il numero totale di associazioni contribuenti (incluse le federazioni) resti approssimativamente invariato, vi saranno associazioni che non saranno più soggette all'IVA e altre che non lo erano ma lo diventeranno. Per queste associazioni risulta rispettivamente un minore o un maggiore onere amministrativo.

A livello di domanda le ripercussioni sono minori. Le persone private effettuano solo spese esigue nel settore dello sport. Le associazioni che d'ora in poi forniranno unicamente prestazioni imponibili e resteranno assoggettate malgrado il limite della cifra d'affari nettamente più alto potranno inoltre trarre vantaggio dal fatto che la locazione di impianti sportivi diviene imponibile perché avranno diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Le ripercussioni dell'imposizione di prestazioni eseguite nel settore dello sport e finora escluse dall'imposta non hanno effetti percepibili sulle economie domestiche.

Anche in un'ottica macroeconomica non sono prevedibili ripercussioni sensibili. In singoli casi, la Svizzera potrà subire svantaggi derivanti dall'ubicazione rispetto alla concorrenza transfrontaliera, visto che nell'UE le operazioni nel settore dello sport sono escluse dall'imposta. Questo svantaggio competitivo transfrontaliero è tuttavia molto basso dal momento che sulle prestazioni della concorrenza nell'UE grava un'importante taxa occulta a causa delle aliquote nettamente più alte.

In base alla tabella 19, la Confederazione deve aspettarsi minori entrate dell'IVA per circa 6 milioni di franchi. Per il resto non sono prevedibili ripercussioni misurabili.

#### **8.1.4.5 Ripercussioni delle altre esclusioni abolite**

L'assoggettamento all'IVA causerà un maggior onere per questi settori di circa 34 milioni di franchi (v. tabella 9). I fornitori di tali prestazioni non sono tuttavia molto numerosi, ragion per cui vi saranno pochi nuovi contribuenti. D'altra parte, i numerosi contribuenti che attualmente offrono prestazioni in questi settori si vedranno alleviati dall'abolizione delle problematiche di doppia utilizzazione e della riduzione della deduzione dell'imposta precedente ad esse legata.

### **8.2 Ripercussioni per la Confederazione**

L'obiettivo del progetto di riforma descritto nella parte B è di semplificare il sistema dell'imposta sul valore aggiunto sostanzialmente senza alcuna incidenza sul gettito. L'aliquota unica va stabilita in modo tale da generare gli stessi proventi dello status quo malgrado la soppressione di buona parte delle esclusioni dall'imposta (v. tabella 9). Un'equiparazione assoluta è nondimeno irrealizzabile. Da un canto, infatti, l'aliquota unica è fissata arrotondando una cifra dopo la virgola. D'altro canto la tabella di input/output utilizzata per il calcolo dell'aliquota unica – elaborata da Ecoplan in collaborazione con il PF di Zurigo e raffigurante l'economia svizzera nel 2001 – è soggetta a errori di stima come ogni modello economico. Questi errori derivano da un canto dall'imprecisione dei dati statistici utilizzati e da semplificazioni inevitabili nella raffigurazione delle esatte normative della legislazione in materia di IVA. D'altro canto anche l'importanza relativa dei settori dell'economia svizzera possono subire spostamenti dovuti agli sviluppi strutturali o congiunturali tra l'anno di base 2001 – sul quale poggiano le stime – e il momento dell'introduzione della riforma. Anche questa circostanza può comportare divergenze rispetto alle stime delle entrate realizzate a quel momento. Occorre pertanto partire dal presupposto che l'aliquota unica effettivamente neutrale dal profilo del gettito può deviare di +/- 0,2 punti percentuali rispetto all'aliquota calcolata del 6 per cento. Solo nel corso del secondo anno successivo all'entrata in vigore della riforma si

potrà stimare con una certa sicurezza se un'aliquota unica del 6,0 per cento ha effettivamente determinato la neutralità del gettito.

La parte B del messaggio si ripercuote però favorevolmente sulle finanze della Confederazione nella misura in cui tutti gli acquisti di prestazioni di servizi e di beni attualmente gravati con l'aliquota normale del 7,6 per cento saranno imponibili al 6,1 per cento. Ciò concerne ad esempio le prestazioni edilizie, ma anche gli acquisti di computer, mobili d'ufficio, automobili e beni di equipaggiamento. Il minor onere risultante per la Confederazione sarà di circa 75 milioni di franchi all'anno (stato 2005).

La Confederazione subirà invece maggiori spese in seguito all'assoggettamento integrale all'IVA delle prestazioni del settore della sanità. Il conseguente rincaro di queste prestazioni sfocerà in premi più elevati nell'assicurazione malattie obbligatoria, il che a sua volta provocherà maggiori uscite della Confederazione dell'ordine di circa 56 milioni di franchi all'anno per il finanziamento delle riduzioni individuali dei premi.<sup>177</sup>

Da un lato, con l'abolizione della maggior parte delle esclusioni dall'imposta vi saranno circa 29 500 nuove imprese contribuenti. Dall'altro prestazioni di attuali contribuenti finora escluse diventeranno imponibili (v. in proposito le considerazioni al n. 8.1.4). Sui depositi di merci, sui mezzi di produzione e sui beni d'investimento grava l'IVA pagata dalle imprese all'acquisto di questi beni e servizi. Se devono ora riscuotere l'IVA sulle prestazioni che forniscono, queste imprese non devono più farsi carico di nessuna imposta. Per principio, questa imposta deve quindi essere restituita loro successivamente (art. 42 LIVA). Oltre al deposito di merci possono essere sgravati i beni d'investimento e i mezzi di produzione attivabili in base ai principi contabili generali se erano effettivamente gravati dell'IVA al momento dell'acquisto e l'impresa può dimostrarlo in modo giuridicamente valido. L'imposta precedente deducibile diminuisce tuttavia linearmente del 20 per cento all'anno per gli oggetti mobili in uso e del 5 per cento per i beni immobili. Grazie a questo sgravio fiscale successivo è realizzata la neutralità concorrenziale. Il diritto allo sgravio fiscale successivo nasce con l'inizio dell'assoggettamento. In base alla parte B del messaggio, i fornitori di prestazioni che in precedenza erano escluse dall'imposta e ora sono assoggettate hanno quindi diritto allo sgravio fiscale successivo al momento dell'entrata in vigore della legge sull'IVA riveduta. I crediti corrispondenti sono fatti valere perlopiù nel primo periodo di rendiconto dell'anno d'introduzione. I costi dello sgravio fiscale successivo per un massimo di 1,7 miliardi di franchi<sup>178</sup> sono addebitati al bilancio federale e non sono finanziati attraverso un incremento dell'aliquota. Un eventuale indebitamento è giustificato dagli effetti di crescita a lungo termine della riforma.

<sup>177</sup> Sulla base di un contributo federale prevedibile di circa 2 miliardi di franchi per la riduzione dei premi nel 2012 e di un aumento dei costi della salute del 2,5 per cento in seguito alla soppressione della maggior parte delle esenzioni improprie nel settore sanitario nella parte B (le maggiori uscite del nuovo finanziamento ospedaliero non sono ancora incluse; l'ordine di grandezza della maggiori uscite per la RIP citato sopra non dovrebbe tuttavia cambiare in misura sostanziale).

<sup>178</sup> Questo importo non dovrebbe tuttavia essere raggiunto completamente. Bisogna infatti tener presente che da un lato una parte dei nuovi contribuenti opererà per il metodo dell'aliquota saldo e di conseguenza non avrà diritto allo sgravio fiscale successivo. Dall'altro al momento dell'introduzione della legge riveduta non esisteranno più tutte le imprese che hanno effettuato investimenti gravati dall'imposta precedente a partire dal 1995.

Bisogna chiedersi se lo sgravio fiscale successivo adempie le condizioni di una spesa straordinaria dal punto di vista del diritto in materia di bilancio. Nell'ottica della Confederazione il nuovo assoggettamento all'IVA genera di fatto una maggiore spesa, che deve anche essere fatta figurare. Nella misura in cui lo sgravio fiscale successivo fa scattare effettivamente un pagamento della Confederazione al contribuente, l'onere corrispondente è evidente; in vari casi non è però così poiché l'imposta dovuta è superiore alla deduzione dell'imposta precedente e di conseguenza il contribuente versa un'imposta ridotta della deduzione dell'imposta precedente. Anche in questi casi la Confederazione ha invece un fabbisogno finanziario, ma può compensare l'impegno corrispondente con il suo credito fiscale; in altre parole è esonerata dal dover dapprima pagare e poi riscuotere l'imposta (lorda). Lo sgravio fiscale successivo determina in ogni caso un fabbisogno finanziario.

Anche la condizione della straordinarietà di questa spesa è soddisfatta. Ai sensi della Costituzione (art. 126 cpv. 3) e della legge sulle finanze della Confederazione (art. 15 cpv. 1), al momento dell'adozione del preventivo o dei crediti aggiuntivi, l'Assemblea federale può aumentare l'importo massimo delle uscite totali di cui all'articolo 126 capoverso 2 Cost., tra l'altro in caso di concentrazione di pagamenti dovuta al sistema contabile. Il messaggio sul freno all'indebitamento (FF 2000 4086 seg.) rileva che in passato anche gli adeguamenti del modello contabile e delle modalità di pagamento dei sussidi hanno provocato concentrazioni di pagamento isolate. In base a queste considerazioni si può partire dal presupposto che la disposizione menzionata contempli anche il maggior onere dovuto alla modifica della LIVA oggetto del presente messaggio. Lo sgravio fiscale successivo genera una concentrazione di pagamento isolata a causa del passaggio a un assoggettamento che tocca tutti i settori praticamente senza eccezioni. Non appare nessuna differenza essenziale rispetto all'esempio della modifica delle modalità di pagamento dei sussidi menzionato nel messaggio. In entrambi i casi si verificano maggiori uscite isolate dovute alla riorganizzazione di un compito già previsto dalla legge. Le deduzioni dell'imposta precedente non computate per anni possono essere fatte valere immediatamente sotto forma di sgravio fiscale successivo. La contabilizzazione avviene così perlopiù nell'anno della modifica delle legge, benché le fattispecie economiche rilevanti possono risalire a più anni addietro. Dal punto di vista della causa le maggiori uscite dell'IVA sono paragonabili anche al maggior onere generato dalla nuova perequazione finanziaria (NPC). Stando al rapporto sul preventivo 2008 (cfr. volume 1, pag. 49 seg.), la presenza sia delle spese per il nuovo sistema di perequazione con effetto immediato e i nuovi compiti federali sia di quelle per le prestazioni degli anni precedenti genera un fabbisogno finanziario straordinario.

La straordinarietà presuppone che siano adempiuti anche requisiti formali, oltre a quelli materiali. Da un lato la spesa deve superare il limite di spesa di più dello 0,5 per cento. Attualmente ciò corrisponde a quasi 300 milioni di franchi e può essere ritenuto adempiuto. Inoltre le Camere federali devono decidere la straordinarietà delle spese con una maggioranza qualificata (maggioranza dei membri di entrambe le Camere). Il trattamento dello sgravio fiscale successivo come fabbisogno finanziario straordinario (ai sensi dell'art. 126 cpv. 3 Cost.) può essere sostenuto e con il preventivo può essere richiesto un incremento corrispondente del limite di spesa secondo il freno all'indebitamento, tuttavia con la conseguenza che l'indebitamento della Confederazione aumenterà di circa 1,7 miliardi di franchi.

La strategia del Consiglio federale in materia di politica finanziaria mira a controfinanziare le spese straordinarie attraverso eccedenze strutturali. Intendiamo inoltre

sancire questo obiettivo anche nella legge. A tal fine, in un progetto separato è elaborata una norma che prevede l'obbligo di compensare i deficit nel bilancio straordinario (progetto posto in consultazione nell'aprile 2008). Secondo i nostri piani, questa norma complementare al freno all'indebitamento dovrebbe entrare in vigore già nel 2010. Essa chiede che i deficit nel bilancio straordinario siano compensati entro sei anni dalla loro comparsa nel conto dello Stato. In ogni caso la concessione dello sgravio fiscale successivo va quindi vincolata a un controfinanziamento corrispondente.

Se le minori entrate stimate a 1,7 miliardi di franchi fossero compensate mediante eccedenze strutturali sull'arco di otto anni (e cioè già a partire dal preventivo in cui si manifesta il fabbisogno finanziario straordinario), in questo periodo sarebbero necessarie compensazioni annue dell'ordine mediamente di 200 milioni di franchi. Occorre garantire la disponibilità di un'eccedenza strutturale sufficiente per il controfinanziamento, in modo tale che non sia necessario un programma di risparmio separato. A più lungo termine, gli effetti di crescita della riforma si tradurranno in maggiori entrate, che comporteranno un aumento corrispondente del margine di manovra finanziario.

Il progetto di riforma previsto nella parte B si ripercuote sia positivamente sia negativamente sul fabbisogno di personale dell'AFC. Le semplificazioni che vi sono abbinate consentono da un canto una riduzione fino al 15 per cento dell'effettivo di personale della Divisione principale IVA dell'AFC. D'altro canto l'aumento del numero di contribuenti di circa 29 500 unità, ossia del 9,2 per cento, nonché le misure tecniche previste nella parte A del messaggio (v. n. 2) richiedono un aumento corrispondente del personale. Rispetto all'effettivo attuale di circa 600 posti risulta a saldo un minor fabbisogno di circa 30 posti. L'ampliamento delle disposizioni determina un grande onere supplementare anche per l'AFF (v. commento dell'art. 91 D-LIVA). L'AFD, competente per l'imposta sull'importazione, deve tutt'al più adeguare la sua tecnologia dell'informazione e della comunicazione. Siccome al momento la portata degli eventuali adeguamenti non può essere stimata, non è ancora possibile quantificare le risorse finanziarie e umane necessarie a tal fine.

### **8.3 Ripercussioni per i Cantoni e per i Comuni**

La parte B del messaggio ha ripercussioni sui Cantoni e sui Comuni nella misura in cui si tratta di servizi contribuenti. Come tutti gli altri contribuenti anche i servizi dei Cantoni e dei Comuni devono eseguire le modifiche della legge e in particolare quelle relative alle aliquote.

I Cantoni e i Comuni sono però toccati anche dall'abrogazione delle esclusioni dall'imposta nei settori della sanità, della formazione, sociale e della cultura. Finora le prestazioni fornite in questi settori erano di norma gravate unicamente dalla tassa occulta sulle prestazioni preliminari e sugli investimenti. D'ora in poi queste prestazioni eseguite a titolo oneroso sono assoggettate all'IVA. Ne consegue un rincaro percettibile di queste prestazioni. Una parte più o meno importante di questo maggiore onere è trasferita ai destinatari delle prestazioni, ossia ai pazienti (tramite il sistema delle casse malati), agli studenti (tramite le tasse scolastiche) e agli spettatori di concerti o rappresentazioni teatrali (attraverso il prezzo di entrata). Una parte – piuttosto esigua – è compensata con l'esecuzione più efficiente della prestazione. È inoltre ipotizzabile che alcune prestazioni non siano più eseguite. D'altronde ci si

deve aspettare che i deficit in questi settori registrino un incremento e che i Cantoni e i Comuni facciano valere un fabbisogno supplementare per coprire tali deficit.

Consecutivamente all'assoggettamento integrale all'IVA delle prestazioni nel settore della sanità ci si devono aspettare premi più elevati nell'assicurazione obbligatoria contro le malattie, circostanza che provocherà maggiori uscite per i Cantoni dell'ordine di circa 52 milioni di franchi l'anno per il finanziamento delle riduzioni individuali dei premi.<sup>179</sup>

I Cantoni e i Comuni beneficiano però anche di un'aliquota unica chiaramente inferiore all'attuale aliquota normale. In questo senso le prestazioni edilizie – ma anche gli acquisti di computer, mobili d'ufficio, veicoli comunali e simili – sono ad esempio imposti a un'aliquota del 6,1 per cento, al posto di quella attuale del 7,6 per cento. Sia per i Cantoni che per i Comuni il minor carico fiscale è stimato a circa 170 milioni di franchi all'anno (stato 2005).

## **8.4 Ripercussioni per le economie domestiche private**

### **8.4.1 Meccanismi di trasferimento**

L'IVA è trasferita apertamente oppure sotto forma di cosiddetta tassa occulta. L'impresa che esegue prestazioni imponibili tenterà di trasferire al cliente l'IVA dovuta sulla sua cifra d'affari. Lo stesso dicasi della tassa occulta che è inclusa nascostamente nelle sue spese e costituisce quindi un fattore di costo come ogni altro:

- le imprese che eseguono esclusivamente prestazioni escluse dall'IVA avranno tendenza a trasferire agli acquirenti la tassa occulta che grava sui loro investimenti e prestazioni preliminari;
- anche nel caso dello Stato gli acquisti di beni materiali e la produzione di opere edilizie soggiacciono all'IVA. Lo Stato che struttura in modo equilibrato i suoi conti ha anche trasferito la sua tassa occulta a chi paga imposte e tasse;
- nella fissazione dei premi una compagnia di assicurazione che offre l'assicurazione della mobilia domestica o l'assicurazione casco dei veicoli terrà conto del fatto che deve pagare il danno con IVA inclusa.

Questi meccanismi di trasferimento fanno sì che l'IVA è sopportata dai soggetti economici che non eseguono prestazioni a titolo oneroso ad altre persone e che – diversamente dallo Stato – non possono prelevare imposte e tasse. In definitiva l'IVA è sopportata dalle economie domestiche e nella sua maggior parte dalle economie domestiche svizzere. Solo una piccola parte dell'IVA (circa il 10%) è trasferita a persone residenti all'estero.<sup>180</sup>

<sup>179</sup> Vedi nota in calce 178, con un rapporto complessivo del contributo federale e cantonale alla riduzione totale dei premi stimato al 52 % e 48 % (in base al 2006).

<sup>180</sup> Questa «esportazione» di IVA avviene in particolare attraverso le spese di turisti stranieri in Svizzera nonché attraverso il trasferimento della tassa occulta su clienti all'estero.

## 8.4.2

### Ripercussioni a breve termine sull'onere delle economie domestiche

Per il calcolo dell'onere dell'IVA che grava le economie domestiche svizzere si ricorre alla rilevazione dei redditi e dei consumi dell'Ufficio federale di statistica. Questa statistica non contiene però tutte le indicazioni relative alle economie domestiche. Mancano ad esempio le spese di costruzione, di acquisto e di rinnovo di case e appartamenti, nonché le spese per l'acquisto di opere d'arte. Non sono inoltre prese in considerazione le economie domestiche a reddito molto elevato.

Occorre d'altronde osservare che le locazioni di case, appartamenti e garage sono gravate in modo diverso con l'imposta sul valore aggiunto (tassa occulta) a dipendenza dell'età degli oggetti. Una modifica dell'aliquota d'imposta – come quella costituita dall'introduzione dell'aliquota unica – si ripercuote solo a lungo termine sulla maggioranza dei locatari. Concretamente l'introduzione dell'aliquota unica provoca una riduzione dell'onere dell'IVA sulle spese locative soltanto se i locatari si trasferiscono in un oggetto locativo di nuova costruzione o se il loro appartamento è rinnovato. Nel quadro della presente analisi di statistica comparata devono pertanto essere escluse le menzionate spese di locazione delle economie domestiche.

Per i motivi che precedono le ripercussioni sulle economie domestiche possono essere accertate solo in misura approssimativa e tracciano inoltre un'immagine un po' troppo negativa.

Con il progetto di riforma contemplato nella parte B del messaggio, la maggior parte delle prestazioni escluse dall'imposta sarà d'ora in poi imponibile all'aliquota unica. Ne derivano le seguenti conseguenze:

- la quota di spese delle economie domestiche interamente gravata dell'IVA aumenta;
- la tassa occulta diminuisce a causa dell'ampliamento della base fiscale;
- una quota minore di tassa occulta è trasferita a soggetti esteri;
- l'incremento dell'aliquota unica di 0,1 punti percentuali al 6,1 per cento per finanziare il correttivo di politica sociale aumenta l'onere fiscale delle economie domestiche private.

Nella parte B con l'aliquota unica del 6,1 per cento, l'onere delle economie domestiche aumenta per tutte le classi di reddito<sup>181</sup>. Non sono tuttavia considerati gli sgravi delle economie domestiche in condizioni economiche modeste nell'ambito del correttivo di politica sociale. Questi calcoli di statistica comparata poggiano sull'ipotesi che le riduzioni o gli aumenti di imposta sono integralmente trasferiti ai clienti. A tale scopo, per questi calcoli si applica una combinazione delle rilevazioni dei redditi e dei consumi degli anni 2003–2005 dell'Ufficio federale di statistica:

<sup>181</sup> Si tratta di quintili. Ogni classe di reddito comprende pertanto il 20% di tutte le economie domestiche.

**Onere dell'IVA per le economie domestiche: status quo e parte B  
(senza il correttivo di politica sociale)**

Classi di reddito (franchi al mese)	Tutte le economie domestiche	0 - 4'599	4'600 - 6'699	6'700 - 8'899	8'900 - 11'899	11'900 e oltre
Reddito mensile dell'economia domestica	8'727	3'208	5'674	7'768	10'271	16'639
Persone per economia domestica	2.26	1.39	1.85	2.34	2.76	2.94

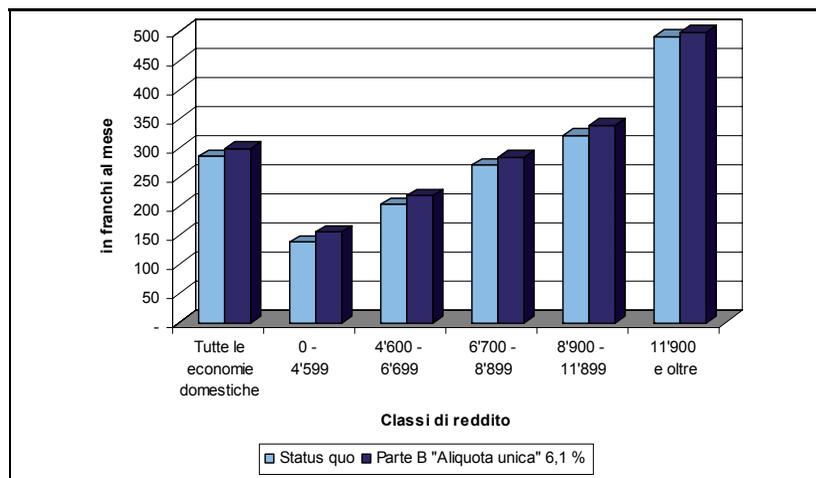
Status quo						
Onere in franchi al mese	284.83	137.53	202.38	269.64	321.95	490.52
Onere in % del reddito	3.26%	4.29%	3.57%	3.47%	3.13%	2.95%

Parte B "Aliquota unica" del 6,1 %						
Onere in franchi al mese	299.07	154.96	217.79	283.84	338.55	498.04
Onere in % del reddito	3.43%	4.83%	3.84%	3.65%	3.30%	2.99%

Differenze in franchi e in percentuale						
Onere supplementare in franchi	14.23	17.43	15.42	14.20	16.60	7.52
Onere supplementare in % del reddito	0.16%	0.54%	0.27%	0.18%	0.16%	0.05%

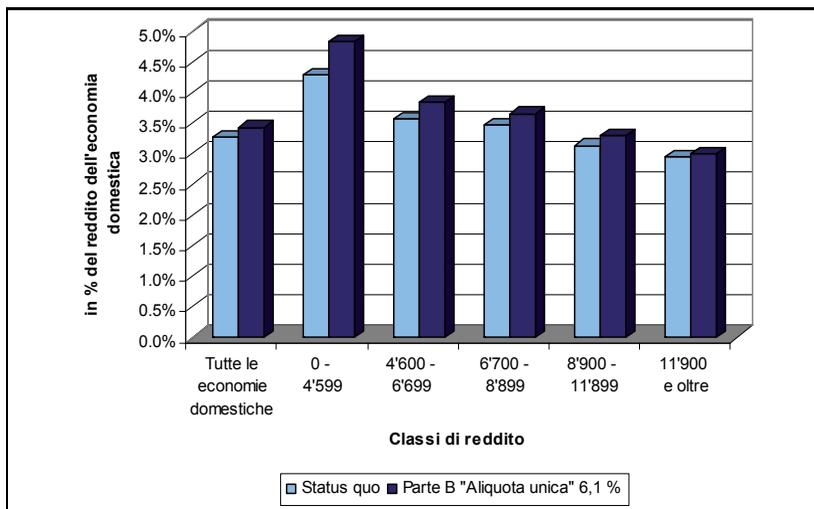
Illustrazione 9

**Onere per le economie domestiche: status quo e parte B  
(in franchi al mese; senza il correttivo di politica sociale)**



Confrontando l'onere di imposta sul valore aggiunto con il reddito, l'imposta ha un effetto degressivo, che aumenta ulteriormente nella parte B:

**Onere per le economie domestiche: status quo e parte B (in percentuale del reddito dell'economia domestica; senza il correttivo di politica sociale)**



Nella parte B, soprattutto le famiglie con prole e le economie domestiche di pensionati possono aspettarsi un minimo aumento dell'onere dell'IVA. La riforma ha invece effetti positivi su una parte delle economie domestiche composte di una sola persona (senza pensionati). La tabella 21 mostra il maggior onere in caso di aliquota unica del 6,1 per cento se i proventi generati dai 0,1 punti percentuali non fossero restituiti nell'ambito del correttivo di politica sociale:

Tabella 21

**Maggior onere secondo il tipo di economia domestica in franchi al mese nella parte B rispetto allo status quo (senza il correttivo di politica sociale)**

Classi di reddito (franchi al mese)	0 - 4'599	4'600 - 6'699	6'700 - 8'899	8'900 - 11'899	11'900 e oltre
Tutte le economie domestiche	17.43	15.42	14.20	16.60	7.52
Economie domestiche di una persona sola (tranne i pensionati)	6.78	1.72	-7.05	-2.65	
Coppie (senza figli)		14.92	14.67	8.86	-4.63
Coppie (con 1 figlio)		19.05	21.64	21.51	10.89
Coppie (con 2 figli)		28.08	22.45	22.91	18.37
Pensionati	20.66	23.62	24.01	23.46	

Nella parte B è tuttavia previsto di compensare integralmente le economie domestiche in condizioni economiche modeste con un correttivo di politica sociale (cfr. n 11). Concretamente, il 40 per cento delle economie domestiche con un reddito più basso non deve quindi essere svantaggiato dal progetto di riforma rispetto allo status quo:

Tabella 22

**Maggior onere secondo il tipo di economia domestica in franchi al mese nella parte B rispetto allo status quo (con il correttivo di politica sociale)**

Classi di reddito (franchi al mese)	0 - 4'599	4'600 - 6'699	6'700 - 8'899	8'900 - 11'899	11'900 e oltre
Tutte le economie domestiche	-	-	14.20	16.60	7.52
Economie domestiche di una persona sola (tranne i pensionati)	-	-	-7.05	-2.65	
Coppie (senza figli)	-	-	14.67	8.86	-4.63
Coppie (con 1 figlio)	-	-	21.64	21.51	10.89
Coppie (con 2 figli)	-	-	22.45	22.91	18.37
Pensionati	-	-	24.01	23.46	

Nella parte B, grazie al correttivo di politica sociale le economie domestiche in condizioni economiche modeste non sono quindi gravate dall'IVA maggiormente rispetto allo status quo. Come illustrato nella tabella 23, rispetto a un'aliquota unica del 6,0 per cento, le economie domestiche dei due quintili di reddito inferiori vengono sgravate di circa 12-15 franchi al mese. Ciò è finanziato dalle economie domestiche dei tre quintili di reddito superiori, il cui onere mensile dell'IVA nella parte B è da 4 a oltre 8 franchi superiore rispetto all'ipotesi aliquota unica del 6,0 per cento:

Tabella 23

**Maggior e minor onere secondo il tipo di economia domestica in franchi al mese nella parte B con un'aliquota unica del 6,1 % rispetto al modulo «Aliquota unica» secondo il progetto posto in consultazione con un'aliquota unica del 6,0 %**

Classi di reddito (franchi al mese)	0 - 4'599	4'600 - 6'699	6'700 - 8'899	8'900 - 11'899	11'900 e oltre
Tutte le economie domestiche	-14.89	-11.85	4.65	5.55	8.16
Economie domestiche di una persona sola (tranne i pensionati)	-4.50	1.34	4.08	4.54	
Coppie (senza figli)		-11.08	4.75	5.35	7.76
Coppie (con 1 figlio)		-14.99	4.62	5.36	8.11
Coppie (con 2 figli)		-24.24	4.88	6.03	8.52
Pensionati	-18.15	-19.78	5.06	6.21	

Qui di seguito sono illustrate le ripercussioni della parte B rispetto allo status quo sulle singole categorie di spesa per quattro di questi tipi di economia domestica. Per le economie domestiche formate da una coppia senza figli e le economie domestiche formate da una coppia con due figli è stata scelta la classe di reddito in cui rientra anche il reddito medio del tipo di economia domestica corrispondente<sup>182</sup>; per le economie domestiche formate da una sola persona (esclusi i pensionati) nonché per le economie domestiche di pensionati, la classe in cui rientra il reddito medio del correttivo di politica sociale. Per questi due tipi di economia domestica è quindi stata

<sup>182</sup> Esempio: il reddito lordo medio delle coppie senza figli è di fr. 10 975.- al mese. È quindi stata considerata la classe di reddito da fr. 8900.- a fr. 11 899.-.

considerata la classe di reddito più bassa che non ha diritto a pagamenti nell'ambito del correttivo di politica sociale:

Tabella 24

**Maggior e minor onere delle singole categorie di spese per quattro tipi di economia domestica nella parte B rispetto allo status quo**

Tipo di economia domestica Classe di reddito (franchi al mese) Reddito mensile dell'economia domestica	Economiche domestiche di una persona sola (tranne i pensionati) 6'700 - 8'899				Coppie (senza figli) 8'900 - 11'899			
	Spese in fr. al mese	IVA Status quo	IVA Parte B "Aliquota unica"	IVA Differenza	Spese in fr. al mese	IVA Status quo	IVA Parte B "Aliquota unica"	IVA Differenza
	7'628				10'330			
Prodotti alimentari, bevande analcoliche	321.44	7.53	19.10	11.56	622.56	14.59	36.99	22.40
Bevande alcoliche e tabacchi	82.39	5.82	4.66	-1.16	113.43	8.01	6.41	-1.60
Indumenti e calzature	178.74	12.63	10.11	-2.52	242.15	17.10	13.69	-3.41
Abitazione ed energia	1'257.91	17.39	14.02	-3.37	1'458.05	22.72	18.36	-4.36
Apparecchi per uso domestico e manutenzione corrente	136.04	9.31	7.48	-1.84	256.38	17.99	14.41	-3.58
Sanità	181.99	7.13	10.89	3.76	317.27	12.73	19.00	6.28
Trasporto	747.27	48.63	38.94	-9.69	747.73	43.47	34.81	-8.66
Comunicazioni	140.16	9.80	7.93	-1.87	178.91	12.48	10.13	-2.35
Tempo libero e cultura	481.89	21.80	23.95	2.14	558.52	26.13	28.11	1.98
Insegnamento	19.48	0.67	1.19	0.52	24.39	0.83	1.48	0.65
Ristoranti e alberghi	565.52	36.60	32.10	-4.50	617.09	39.36	35.03	-4.33
Altri beni e servizi	161.18	10.82	8.65	-2.17	182.81	12.17	9.71	-2.46
Assicurazioni	1'564.16	32.12	38.94	6.83	2'201.88	48.81	62.74	13.93
Contributi, doni e simili	342.89	3.05	3.60	0.56	195.35	2.21	2.92	0.71
Imposte e tasse	946.19	32.36	27.06	-5.30	1'129.75	38.64	32.31	-6.33
<b>Totale (in franchi al mese)</b>	<b>7'127.25</b>	<b>255.66</b>	<b>248.61</b>	<b>-7.05</b>	<b>8'846.26</b>	<b>317.23</b>	<b>326.09</b>	<b>8.86</b>
<b>Totale (in % del reddito dell'economia domestica)</b>	<b>93.432%</b>	<b>3.351%</b>	<b>3.259%</b>	<b>-0.092%</b>	<b>85.636%</b>	<b>3.071%</b>	<b>3.157%</b>	<b>0.086%</b>

Tipo di economia domestica Classe di reddito (franchi al mese) Reddito mensile dell'economia domestica	Coppie (con 2 figli) 8'900 - 11'899				Pensionati 6'700 - 8'899			
	Spese in fr. al mese	IVA Status quo	IVA Parte B "Aliquota unica"	IVA Differenza	Spese in fr. al mese	IVA Status quo	IVA Parte B "Aliquota unica"	IVA Differenza
	10'340				7'633			
Prodotti alimentari, bevande analcoliche	919.87	21.56	54.65	33.09	608.34	14.26	36.14	21.89
Bevande alcoliche e tabacchi	106.95	7.55	6.05	-1.51	96.56	6.82	5.46	-1.36
Indumenti e calzature	301.29	21.28	17.04	-4.24	208.77	14.75	11.80	-2.94
Abitazione ed energia	1'662.64	35.56	28.79	-6.77	1'136.00	28.21	22.90	-5.30
Apparecchi per uso domestico e manutenzione corrente	302.38	20.69	16.61	-4.08	296.43	20.13	16.18	-3.95
Sanità	274.13	11.31	16.42	5.11	594.01	23.08	35.62	12.55
Trasporto	737.09	46.63	37.33	-9.29	478.40	29.67	23.76	-5.91
Comunicazioni	212.22	14.79	12.01	-2.78	113.95	7.79	6.46	-1.33
Tempo libero e cultura	658.06	30.87	33.18	2.30	479.11	19.47	23.06	3.59
Insegnamento	85.21	2.91	5.18	2.27	15.09	0.52	0.92	0.40
Ristoranti e alberghi	499.15	31.19	28.04	-3.15	431.84	27.93	24.48	-3.45
Altri beni e servizi	214.79	13.71	11.71	-2.00	173.44	11.34	9.07	-2.27
Assicurazioni	2'337.85	54.19	72.18	17.99	1'006.48	34.68	52.79	18.11
Contributi, doni e simili	161.38	2.28	3.20	0.92	268.53	3.39	4.34	0.94
Imposte e tasse	883.93	30.23	25.28	-4.95	1'239.18	42.38	35.43	-6.95
<b>Totale (in franchi al mese)</b>	<b>9'356.94</b>	<b>344.76</b>	<b>367.67</b>	<b>22.91</b>	<b>7'146.14</b>	<b>284.42</b>	<b>308.43</b>	<b>24.01</b>
<b>Totale (in % del reddito dell'economia domestica)</b>	<b>90.497%</b>	<b>3.334%</b>	<b>3.556%</b>	<b>0.222%</b>	<b>93.621%</b>	<b>3.726%</b>	<b>4.041%</b>	<b>0.315%</b>

### 8.4.3

## Ripercussioni sull'indice nazionale dei prezzi al consumo

L'abolizione della maggior parte delle prestazioni escluse dall'imposta così come l'introduzione di un'aliquota unica del 6,1 per cento si ripercuotono anche sull'indice nazionale dei prezzi al consumo. Per i calcoli<sup>183</sup> ci si fonda sull'ipotesi del trasferimento integrale. Viene quindi supposto che aumenti e diminuzioni dell'aliquota d'imposta così come l'abolizione della tassa occulta<sup>184</sup> per le prestazioni sinora escluse dall'imposta ed ora imponibili all'aliquota unica sono trasferiti completamente sui prezzi al consumo.

La tabella 25 mostra che nell'anno successivo all'introduzione della parte B ci si deve attendere un aumento dei prezzi al consumo al massimo dello 0,332 per cento:

Tabella 25

### Ripercussioni della parte B sull'indice nazionale dei prezzi al consumo

	Ponderazione (2008)	Indice ricalcolato	Variazione in %	Contributo
<b>Totale</b>	<b>100.000</b>	<b>100.3321</b>	<b>0.332</b>	<b>0.332</b>
Prodotti alimentari, bevande analcoliche	11.091	103.6133	3.613	0.401
Bevande alcoliche e tabacchi	1.785	98.6059	-1.394	-0.025
Indumenti e calzature	4.434	98.6059	-1.394	-0.062
Abitazione ed energia	25.212	99.5864	-0.414	-0.104
Apparecchi per uso domestico e manutenzione corrente	4.762	98.6912	-1.309	-0.062
Sanità	14.467	102.4103	2.410	0.349
Trasporto	11.285	98.7698	-1.230	-0.139
Comunicazioni	2.938	98.6940	-1.306	-0.038
Tempo libero e cultura	10.607	100.5937	0.594	0.063
Insegnamento	0.674	102.6112	2.611	0.018
Ristoranti e alberghi	8.142	99.4334	-0.567	-0.046
Altri beni e servizi	4.603	99.5374	-0.463	-0.021

Tuttavia, sia il passaggio dall'imposta sulla cifra d'affari all'imposta sul valore aggiunto nell'anno 1995, sia l'aumento delle aliquote d'imposta in favore dell'AVS nell'anno 1999 hanno dimostrato che gli aumenti d'imposta non possono essere completamente trasferiti sui consumatori. Secondo l'Ufficio federale di statistica, solo circa tre quarti degli effetti massimi calcolati sono stati constatati nel 1995, e solo due terzi nel 1999. Ciò non stupisce se si considera che le possibilità di trasferimento dipendono dalle condizioni di mercato per ogni bene o servizio. Occorre quindi ipotizzare che anche con il progetto di riforma di cui alla parte B i maggiori aggravii fiscali che ne derivano saranno trasferiti sui consumatori solo in ragione del 70 per cento circa.

<sup>183</sup> Calcoli effettuati dall'Ufficio federale di statistica, Sezione prezzi, in collaborazione con l'AFC.

<sup>184</sup> L'abolizione della tassa occulta è stata stimata dall'AFC.

#### 8.4.4 Riperussioni a lungo termine per le economie domestiche private

Secondo Bodmer<sup>185</sup>, a lungo termine l'introduzione di una legge sull'IVA in base al modulo «Aliquota unica» posto in consultazione si ripercuote favorevolmente sull'andamento del reddito disponibile reale delle economie domestiche. È prevedibile una crescita supplementare tra lo 0,1 e lo 0,7 per cento. Proiettato sull'insieme delle economie domestiche, ciò corrisponde a un incremento tra 0,3 e 2,3 miliardi di franchi. Per un'economia domestica media si ottiene così un aumento del reddito tra 100 e 700 franchi all'anno, a cui si contrappongono uscite supplementari in media di 75 franchi all'anno per economia domestica.<sup>186</sup> L'effetto di crescita a lungo termine supera quindi nettamente il maggior costo a breve termine.

Se si paragonano le riperussioni favorevoli a lungo termine con le riperussioni a breve termine della parte B per le economie domestiche riassunte nella tabella 22, emerge il seguente quadro:

- ad approfittare maggiormente sono le economie domestiche in condizioni economiche modeste, poiché da un lato a breve termine non sono confrontate con nessun maggior onere e dall'altro beneficiano pienamente delle riperussioni favorevoli a lungo termine – a meno che non si tratti di pensionati;
- anche per le altre economie domestiche attive, di norma gli effetti positivi a lungo termine superano nettamente le riperussioni negative a breve termine. Solo i pensionati non ricavano vantaggi a lungo termine dalla riforma.

#### 8.5 Riperussioni per l'economia

Nello status quo solo due terzi circa delle entrate provengono dall'imposta sulla cifra d'affari di uscita (imposta sull'output); per il rimanente si tratta di un'imposta sull'input. Essa grava gli acquisti di beni e di prestazioni di servizi (input) delle imprese o degli enti pubblici, nella misura in cui questi non possono computare o non possono computare integralmente come imposta precedente l'imposta pagata su tali acquisti. Ne risulta una tassa occulta sulle prestazioni preliminari e sugli investimenti. Sulla scorta dei dati del 2001, la tassa occulta è stimata in circa 5,4 miliardi di franchi su un gettito complessivo di 17 miliardi di franchi.<sup>187</sup> Di quest'importo 1,2 miliardi di franchi di tassa occulta concernono gli investimenti in edifici di abitazione, 4,2 miliardi di franchi gli acquisti restanti.

Secondo questi calcoli la tassa occulta sugli investimenti in edifici di abitazione differisce dalla tassa occulta sugli altri acquisti. Ne è motivo il fatto che nel primo caso la tassa ha riperussioni meno distorcenti rispetto al secondo caso. La tassa occulta sugli investimenti in edifici di abitazione può essere intesa come sostituto del valore attuale dell'imposta che dovrebbe essere prelevata sul flusso delle prestazioni di servizi nel settore abitativo. Rispetto all'esenzione impropria in altri settori economici, la tassa occulta sugli investimenti in edifici di abitazione è comparativa-

<sup>185</sup> Bodmer, pag. 19, tabella 4; i calcoli si basano su un'aliquota unitaria del 6,0 %.

<sup>186</sup> Ciò corrisponde al maggior onere con un'aliquota unitaria del 6,0 % e può quindi essere paragonato agli effetti a lungo termine secondo la perizia Bodmer.

<sup>187</sup> Nel 2007 il gettito dell'imposta sul valore aggiunto ha raggiunto 19,7 miliardi di franchi. Di conseguenza la tassa occulta dovrebbe essere salita a 6,2 miliardi di franchi.

mente un valido sostituto perché è prossima al consumo. Solo l'ultimo livello della catena di creazione di valore aggiunto, ossia le prestazioni di servizi nel settore abitativo, compreso l'aumento di valore dell'immobile, sfugge all'imposizione.

Nel progetto di riforma secondo la parte B del messaggio, la tassa occulta scende a 3,6 miliardi di franchi in base ai dati del 2001. Gli investimenti in edifici di abitazione assorbono 1 miliardo di franchi di quest'importo, gli acquisti restanti 2,6 miliardi di franchi. Ne sono motivo da un lato la soppressione delle esclusioni dall'imposta, che riduce la base fiscale della tassa occulta, e dall'altro la riduzione dell'onere fiscale su questa base fiscale dal momento che la tassa occulta dipende ora dall'aliquota unica e non più, precipuamente, dall'aliquota normale del 7,6 per cento. La soppressione di una parte delle esclusioni dall'imposta e il passaggio all'aliquota unica comportano pertanto un evidente trasferimento dell'onere fiscale dalle prestazioni preliminari e dagli investimenti (tassa occulta) verso il consumo.

A breve termine, il passaggio all'aliquota unica genera i seguenti effetti:

- attraverso il trasferimento dell'onere fiscale dalle prestazioni preliminari al consumo, i costi di produzione sono ridotti della tassa occulta, che non grava più sulle prestazioni preliminari. Se questi risparmi sono ripercossi sui clienti, il maggior onere fiscale del consumo sarà riequilibrato;
- nell'ambito del trasferimento dell'onere fiscale dagli investimenti al consumo si verificano i seguenti due effetti: (1) Lo sgravio fiscale successivo assicura lo sgravio dei vecchi investimenti non ancora del tutto ammortizzati. (2) Sui nuovi investimenti può essere fatta valere la deduzione dell'imposta precedente, di modo che anche su di essi non grava alcuna imposta. Di conseguenza i costi del capitale per le imprese diminuiscono. Se questi risparmi sono ripercossi sugli acquirenti, i prezzi al consumo non subiranno alcune variazioni. Siccome lo sgravio fiscale successivo rappresenta un effetto puntuale unico, i costi non sono finanziati attraverso un aumento dell'aliquota, bensì addebitati alle finanze della Confederazione determinando un aumento temporaneo dell'indebitamento (cfr. n. 8.2). Grazie all'indebitamento relativamente basso sono praticamente escluse ripercussioni negative sull'economia nazionale sotto forma di tassi più alti sul mercato dei capitali;
- a causa del correttivo di politica sociale, la riforma non è del tutto neutrale dal profilo del gettito, ma comporta maggiori entrate dell'ordine dello 0,1 per cento dell'IVA, ridistribuite alla popolazione attraverso il meccanismo di correzione previsto. Questo elemento supplementare sfocia in prezzi al consumo più alti. Per le economie domestiche con un reddito basso, la restituzione dell'IVA compensa però l'incremento dei prezzi e anche il maggior onere dovuto al paniere un po' più costoso con l'aliquota unica per il gruppo di redditi più bassi;
- nei settori che restano esclusi dall'imposta permane la tassa occulta sugli investimenti, anche se d'ora in poi è calcolata con l'aliquota unica invece che con l'aliquota normale. Ne consegue una riduzione dei costi di capitale delle imprese, che ha però un effetto solo graduale. Il processo di adeguamento è particolarmente lungo nel caso degli investimenti in edifici abitativi. La riduzione, consecutiva alla riforma, della tassa occulta su questi investimenti provoca per le nuove costruzioni prezzi più bassi che – nel contesto del rinnovo continuo del parco abitativo – si ripercuotono con grande ritardo sulle locazioni. Inversamente il finanziamento opposto per ridurre la tassa occulta

– effettuato sotto forma di maggiore onere fiscale sul consumo – si ripercuote immediatamente sui prezzi al consumo. Ne consegue che ci si devono aspettare prezzi al consumo leggermente più elevati immediatamente dopo l'introduzione della riforma.

A medio e lungo termine si verificano nondimeno ripercussioni opposte, dovute a reazioni di adattamento dopo l'entrata in vigore della riforma:

- dal profilo fiscale la riduzione della tassa occulta distorce in misura minore le decisioni aziendali nell'ambito dei fattori e delle procedure di produzione. Ne risultano utili in termini di efficienza da una maggiore esternalizzazione (aumento dell'ottenimento di prestazioni preliminari) e da una produzione a più alta intensità di capitale (investimenti più elevati). Anche il PIL registra una crescita, mentre la produzione a più alta intensità di capitale consente un aumento dei salari. L'incremento della capacità concorrenziale dell'economia svizzera dovrebbe originare una leggera rivalutazione del franco svizzero, con una conseguente diminuzione dei prezzi all'importazione e quindi dei prezzi al consumo. Dal profilo reale i consumatori dovrebbero fruire a medio e lungo termine di un più vasto paniere della spesa;
- in un'ottica economica globale, dalle riforme contemplate nella parte B scaturiscono a lungo scadenza utili in termini di benessere rispetto allo status quo. Tali utili risultano da un canto dalla soppressione delle eccezioni e d'altro canto dalla più forte imposizione di beni di consumo tendenzialmente piuttosto inelastici, come ad esempio i generi alimentari, rispettivamente dalla minor imposizione dei beni di consumo più elastici;
- nella perizia Bodmer, l'incremento a lungo termine del PIL in seguito al passaggio a un sistema con aliquota unica è stimato allo 0,3–0,8 per cento.<sup>188</sup> In base ai valori del PIL del 2007, ciò corrisponde a un PIL supplementare di 1,5–4,0 miliardi di franchi. L'intervallo della stima si spiega con le ipotesi alternative sull'entità della mobilità sul mercato internazionale dei capitali e sull'elasticità dei prezzi della domanda di esportazioni svizzere.

In merito agli effetti redistributivi si rimanda alle considerazioni al numero 8.4.

## 9 Rapporto con il programma di legislatura

Il progetto non era ancora menzionato nel rapporto sul programma di legislatura 2003–2007<sup>189</sup>. Sulla scia del rapporto «10 anni di IVA» (cfr. n. 1.1.3) pubblicato dal Consiglio federale il 26 gennaio 2005 e dei numerosi interventi parlamentari concernenti l'IVA (cfr. n. 1.1.6), il Consiglio federale, ha deciso di portare avanti la riforma dell'IVA. Nel messaggio sul programma di legislatura 2007–2011, la riforma dell'IVA è contenuta nell'obiettivo 3 del Consiglio federale «Rafforzare la capacità di manovra dello Stato e l'attrattiva del sistema fiscale; garantire a lungo termine l'equilibrio del bilancio federale e proseguire le riforme fiscali» per la legislatura in corso.<sup>190</sup>

<sup>188</sup> Bodmer ipotizza un'aliquota unica del 6,0 per cento. Il correttivo di politica sociale non è quindi considerato nella perizia.

<sup>189</sup> FF 2004 969

<sup>190</sup> FF 2008 597 630 seg.

La base costituzionale per la riscossione dell'IVA è rappresentata dall'articolo 130 Cost., nel cui capoverso 1 alla Confederazione è attribuita la competenza di riscuotere un'imposta sul valore aggiunto con un'aliquota normale massima del 6,5 per cento e un'aliquota ridotta non inferiore al 2,0 per cento. Ai sensi del capoverso 2, per l'imposizione delle prestazioni del settore alberghiero la legge può stabilire un'aliquota superiore a quella ridotta e inferiore a quella normale.<sup>191</sup> Secondo la Costituzione, se intende riscuotere un'imposta sul valore aggiunto, la Confederazione deve applicare due aliquote differenti (aliquota normale, aliquota ridotta). Per poter introdurre un'aliquota unica, occorre pertanto modificare la Costituzione federale.

Il Consiglio federale fa uso del suo diritto di proposta sancito dall'articolo 181 Cost. e presenta un messaggio concernente una modifica della disposizione costituzionale applicabile. Contemporaneamente alle modifiche della Costituzione, il Consiglio federale presenta una legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto totalmente riveduta. Essa si basa sull'articolo 130 Cost. (competenza della Confederazione di riscuotere un'imposta sul valore aggiunto), da modificare, e sull'articolo 196 numero 3 capoverso 2 lettera e Cost. (finanziamento dei grandi progetti ferroviari).

Nell'ambito del regime fiscale il legislatore deve, per quanto compatibile con il tipo di imposta, osservare in particolare i principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione come pure il principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.). Per l'IVA, ciò significa un'imposizione il più possibile completa dei beni di consumo. Sono soprattutto le esclusioni dall'imposta a creare distorsioni della concorrenza. L'abolizione di esclusioni migliora sensibilmente il rispetto dei principi menzionati nella Costituzione. Il principio dell'imposizione secondo la capacità economica è stato elaborato in primo luogo per le imposte sul reddito e sulla sostanza nonché per le imposte sugli utili e sul capitale. Il fatto che tale principio si applichi anche alle imposte indirette, in particolare a un'imposta sull'utilizzazione del reddito, è attualmente oggetto di controversie. Se tale principio dovesse essere osservato anche nell'ambito dell'IVA, bisognerebbe prestare attenzione in particolare al fatto che questa imposta non debba essere sostenuta da consumatori finali che non dispongono della capacità economica corrispondente.<sup>192</sup> Nella parte B del messaggio è aumentata l'aliquota ridotta, ma al suo posto subentra il correttivo di politica sociale, che compensa integralmente le ripercussioni dell'incremento dell'aliquota ridotta per le economie domestiche con un reddito basso e funziona in modo nettamente più mirato (cfr. n. 11). Il principio della capacità economica è così assicurato in ogni caso.

<sup>191</sup> Dal 1° ottobre 1996, alle prestazioni del settore alberghiero si applica l'aliquota speciale del 3 per cento (FF 1996 I 1152).

<sup>192</sup> Cfr. Klaus A. Vallender, in: Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, edito da Bernhard Ehrenzeller, Schulthess Verlag, Zurigo 2002, n. 21, pag. 1363.



## **10.6 Delega di competenze legislative**

La delega di competenze legislative è identica a quella della parte A del messaggio. In proposito si può rimandare alle considerazioni di cui al numero 5.5.

## **11 Correttivo di politica sociale**

### **11.1 Punti essenziali del progetto**

#### **11.1.1 Situazione iniziale**

Con l'introduzione di un'aliquota unica del 6,0 per cento aumenta l'onere per le economie domestiche con i redditi più bassi. Ciò è riconducibile soprattutto al fatto che sui loro bilanci i beni di uso quotidiano gravano in misura superiore alla media. Su questi beni, l'attuale aliquota ridotta del 2,4 per cento è aumentata di 3,6 punti percentuali. Siccome il corrispondente maggior onere per le economie domestiche con i redditi più bassi è stimato a circa 290 milioni di franchi (v. n. 11.1.2.2), per sgravare queste economie domestiche il Consiglio federale propone un cosiddetto correttivo di politica sociale, finanziato mediante un incremento dell'IVA di 0,1 punti percentuali, il che corrisponde a circa 380 milioni di franchi all'anno.

#### **11.1.2 Soluzione proposta**

##### **11.1.2.1 Principio**

Il correttivo di politica sociale deve attutire le ripercussioni della riforma dell'IVA per le economie domestiche con un reddito basso. Deve essere mirato e comportare il minore onere amministrativo possibile dato l'ammontare limitato di 380 milioni di franchi.

Il correttivo rappresenta una prestazione finanziaria autonoma. Deve quindi sempre figurare separatamente agli occhi dei beneficiari. Sussiste così la garanzia che i mezzi provenienti dal correttivo vadano a beneficio del gruppo bersaglio. Il modo più semplice per raggiungere questi obiettivi è di basarsi sul gruppo di beneficiari della riduzione individuale dei premi (RIP). Sussiste così la garanzia che il correttivo sia versato in modo mirato alle economie domestiche con i redditi più bassi, che di norma sono anche quelle più colpite dalla riforma dell'IVA. Per ridurre al minimo l'onere, ai Cantoni non devono essere imposte regole ai fini dell'esecuzione al di là della definizione del gruppo bersaglio. I Cantoni stabiliscono quindi autonomamente come distribuire i mezzi e in che misura basarsi sul sistema della RIP. Possono anche applicare un altro meccanismo di distribuzione, che deve però raggiungere lo scopo di attenuare le ripercussioni della riforma dell'IVA in modo mirato, tenendo conto della situazione reddituale e patrimoniale dei destinatari.

Se i mezzi del correttivo di politica sociale non fossero distribuiti quale prestazione finanziaria autonoma, bensì all'interno della riduzione dei premi, non sussisterebbe la garanzia che il correttivo si traduca effettivamente in prestazioni più elevate dal momento che spetta ai Cantoni stabilire l'ammontare della RIP.

### 11.1.2.2 Ammontare e finanziamento del correttivo

Per la maggiore parte delle economie domestiche, gli oneri generati dalla soppressione dell'aliquota ridotta del 2,4 per cento a favore di un'aliquota unica del 6,0 per cento e dall'abolizione di buona parte delle esclusioni dall'imposta sono nettamente inferiori all'uno per cento del reddito dell'economia domestica, ma tra le singole classi di reddito vi sono notevoli differenze. Il quinto delle economie domestiche con il reddito più basso subisce in media un onere supplementare dovuto alla riforma dello 0,5 per cento del reddito dell'economia domestica circa contro lo 0,2 per cento per il secondo quinto con il reddito più basso. Per i due quinti successivi l'onere è dello 0,1 per cento circa e il quinto con il reddito più alto non subisce nessun onere supplementare (cfr. n. 8.4.2).

Due quinti delle economie domestiche possono quindi essere considerate un po' più colpite. Esse sono più piccole della media delle economie domestiche e comprendono il 30 per cento circa della popolazione. Per queste circa 2,2 milioni di persone, l'onere supplementare medio in seguito all'introduzione di un'aliquota unica è di circa 130 franchi all'anno, in base alle indagini sul reddito e sul consumo realizzate tra il 2003 e il 2005 ed estrapolando i dati per il 2012, anno in cui è prevista l'entrata in vigore della riforma dell'IVA. Ciò corrisponde a un onere supplementare stimato di circa 290 milioni di franchi. Per i membri delle economie domestiche con i redditi più bassi, il finanziamento del correttivo (aumento dell'IVA di 0,1 punti percentuali) comporta un onere supplementare medio di quasi 30 franchi all'anno, per un totale di circa 60 milioni. Complessivamente l'onere supplementare delle economie domestiche con i redditi più bassi ammonta quindi a circa 350 milioni e di conseguenza allo 0,1 per cento circa dell'IVA (circa 380 milioni nel 2012<sup>193</sup>). Il gettito totale dello 0,1 per cento dell'IVA va quindi destinato in modo vincolato all'attenuazione delle ripercussioni dell'aliquota unica e deve essere distribuito integralmente ai Cantoni, che devono farlo pervenire alle persone aventi diritto.<sup>194</sup>

### 11.1.2.3 Distribuzione del correttivo

Il correttivo di politica sociale deve essere distribuito ai Cantoni in base alla percentuale della popolazione. Spetta poi ai Cantoni stabilire a quali gruppi della popolazione destinarlo. Attraverso direttive generali per i Cantoni bisogna garantire che la distribuzione corrisponda allo scopo del correttivo e avvenga in modo trasparente. Occorre quindi adottare un meccanismo che rifletta la situazione reddituale e patrimoniale dei beneficiari. In generale, i Cantoni versano agli aventi diritto la quota ricevuta per il correttivo nello stesso anno. Agli occhi dei beneficiari finali, l'importo versato deve essere fatto figurare quale prestazione finanziaria federale autonoma legata alla riforma dell'IVA. Infine i Cantoni verificano la legalità e la correttezza dei pagamenti. Rendono conto alla Confederazione dei pagamenti e forniscono i dati necessari ai fini della verifica dell'efficacia nell'ambito della politica sociale.

<sup>193</sup> Ciò corrisponde al gettito dello 0,1 per cento dell'IVA sull'arco di un anno. Nell'anno d'introduzione occorre tuttavia tener presente che date le modalità di rendiconto prevalentemente trimestrali sarà possibile raggiungere solo circa tre quarti di tale importo. Il quarto mancante sarà recuperato solo l'anno dopo la soppressione dello 0,1 per cento dell'IVA.

<sup>194</sup> Una piccola parte del correttivo è versata dalla Confederazione agli assicurati presso l'assicurazione militare di condizioni economiche modeste.

## **11.1.3 Varianti esaminate per il correttivo di politica sociale**

### **11.1.3.1 Criteri di esame**

Nell'ambito dell'elaborazione del correttivo sono state esaminate varie prestazioni finanziarie esistenti in modo da stabilire in che misura la loro cerchia di beneficiari corrisponde alle persone particolarmente colpite dall'introduzione dell'aliquota unica. Nel settore sociale sono stati valutati in primo luogo gli strumenti delle prestazioni complementari (PC), della riduzione individuale dei premi e degli assegni familiari. Per includere nel modo più completo possibile la cerchia delle persone colpite sono state esaminate anche combinazioni di prestazioni sociali. Infine è stato analizzato se un impiego diretto di informazioni estratte dal sistema fiscale consenta di raggiungere il gruppo bersaglio. A tal fine è stata esaminata una variante che si basa sull'attuale sistema fiscale. In alternativa è stata considerata la possibilità di raggiungere il gruppo bersaglio attraverso un'eventuale imposta negativa sul reddito con crediti fiscali, ancora da creare.

Ogni volta è stato appurato se i mezzi possono essere attribuiti in funzione del bisogno, se sono compensate le ripercussioni per il maggior numero possibile di gruppi della popolazione molto colpiti e se l'onere esecutivo può essere contenuto. La tabella 26 riassume le varianti in base alle prestazioni sociali esistenti. Non essendo direttamente paragonabili, le varianti fiscali non sono integrate nella tabella.

Per il resto, originariamente si prevedeva di limitare il correttivo ai primi anni dopo l'introduzione dell'aliquota unica. Successivamente l'aliquota del 6,1 per cento avrebbe potuto essere ridotta al 6,0 per cento. Per il gruppo della popolazione interessato, solo questa misura avrebbe già determinato uno sgravio (- 20 %). Siccome nella consultazione questa proposta non ha suscitato consensi, nel presente disegno si è rinunciato a prevedere una limitazione temporale del correttivo. L'aliquota unica è quindi maggiorata dello 0,1 per cento a tempo indeterminato.

### **11.1.3.2 Soluzione basata sulle prestazioni sociali esistenti**

#### **Prestazioni complementari (PC)**

La cerchia di beneficiari di PC comprende i beneficiari di rendite dell'AVS e dell'AI con un reddito e una sostanza modesti. L'ammontare delle prestazioni corrisponde all'importo di cui le spese riconosciute superano le entrate computabili. Siccome però per principio le PC sono riservate ai beneficiari dell'AVS e dell'AI, il correttivo andrebbe a favore solo di una parte molto limitata della popolazione. Nel 2006, sul gruppo bersaglio di 2,2 milioni di persone avrebbero potuto beneficiare del correttivo solo 250 000 beneficiari di PC ovvero l'11 per cento degli interessati.

#### **Assegni familiari**

Una gestione in base alla cerchia di beneficiari degli assegni familiari fa sì che importanti gruppi della popolazione siano esclusi dalle prestazioni del correttivo, e cioè tutte le persone senza figli e di conseguenza la maggior parte dei beneficiari dell'AVS. Gli assegni familiari, inoltre, non sono impostati in funzione del bisogno, di modo che anche le famiglie con un reddito alto beneficerebbero di una prestazione del correttivo. Nel 2006 circa 1,5 milioni di persone in condizioni economiche

modeste vivevano in economie domestiche con figli. Da questo numero di persone vanno dedotti circa 250 000 lavoratori indipendenti o non occupati, che non percepiscono assegni familiari nel Cantone di domicilio (è il caso di circa la metà dei Cantoni). Avrebbe così beneficiato del correttivo il 57 per cento circa dei 2,2 milioni di persone appartenenti al gruppo bersaglio.

### **Combinazione di assegni familiari e PC**

I gruppi di beneficiari di PC da un lato e assegni familiari dall'altro possono essere combinati. È così possibile raggiungere nettamente più persone del gruppo bersaglio del correttivo. Restano tuttavia esclusi le economie domestiche con un reddito basso senza figli o senza PC nonché, in circa la metà dei Cantoni, i lavoratori indipendenti. Se la cerchia di beneficiari è nettamente ampliata, gli altri svantaggi delle due varianti si accumulano. Da menzionare in particolare il fatto che gli assegni familiari non rispondono al criterio del bisogno. La combinazione aumenta inoltre l'onere amministrativo. Nel 2006, con questa variante beneficerebbero del correttivo circa 1,5 milioni di persone (1,5 milioni di persone in condizioni economiche modeste in economie domestiche con figli e 230 000 beneficiari di PC senza figli meno 250 000 indipendenti e inoccupati) o il 67 per cento dei 2,2 milioni di persone appartenenti al gruppo bersaglio.

### **Riduzione individuale dei premi (RIP)**

La cerchia di beneficiari della RIP corrisponde sostanzialmente alle persone particolarmente colpite dall'introduzione dell'aliquota unica: vi hanno infatti diritto le persone in condizioni economiche modeste. L'ammontare delle prestazioni è stabilito cantonalmente in funzione del reddito e della sostanza imponibili nonché del carico dei premi dell'assicurazione di base. Più ci si basa sul sistema della RIP e minore sarà l'onere amministrativo. È tuttavia impossibile evitare del tutto le disparità a causa delle variazioni cantonali nell'impostazione della RIP. Un'integrazione completa nella RIP non è possibile. Non si potrebbe infatti garantire che il correttivo determini effettivamente prestazioni più alte, a meno che la Confederazione non fornisca ai Cantoni direttive circa l'ammontare e la distribuzione della RIP. Ciò equivarrebbe però a una centralizzazione parziale, non auspicabile, della riduzione dei premi. Siccome la cerchia di beneficiari della RIP non è del tutto identica alla cerchia delle persone colpite dall'aumento dell'IVA, presumibilmente non sarà raggiunto il 100 per cento degli interessati. È però ipotizzabile un raggiungimento del target superiore al 95 per cento.

### **Combinazione di RIP per le famiglie e PC**

L'unione della cerchia delle famiglie beneficiarie della RIP con quella dei beneficiari di PC permette di raggiungere una parte essenziale del gruppo bersaglio del correttivo. Non sono raggiunte le economie domestiche con un reddito basso senza figli o senza PC. L'onere amministrativo è notevole, essendo coinvolti due sistemi di prestazioni sociali. Resta inoltre l'importante svantaggio che le persone con un reddito basso senza figli e non invalide né pensionate sarebbero escluse dal correttivo. Con questa variante è presumibile che nel 2006 avrebbe beneficiato del correttivo il 79 per cento dei 2,2 milioni di persone appartenenti al gruppo bersaglio (1,5 milioni di persone in condizioni economiche modeste in economie domestiche con figli e circa 230 000 beneficiari di PC senza figli).

## Confronto tra i gruppi di beneficiari degli strumenti di politica sociale in vigore

	PC	RIP	Assegni familiari	Assegni familiari e PC	Sistema RIP (limitato a figli e PC)
<b>Bisogno:</b>					
Sono considerati criteri legati al reddito e alla situazione senza?	si	si	no	solo per le PC	si
<b>Grado di raggiungimento dell'obiettivo<sup>1</sup>:</b>					
Quale quota del gruppo bersaglio <sup>2</sup> è raggiunta con il correttivo?	11% <sup>3</sup>	>95% <sup>4</sup>	57% <sup>5</sup>	67% <sup>6</sup>	79% <sup>7</sup>
<b>Persone non raggiunte:</b>					
Quali persone del gruppo bersaglio non sono raggiunte?	Economie domestiche con un reddito basso senza PC	<5%	Economie domestiche con un reddito basso senza figli e una parte degli	Economie domestiche con un reddito basso senza figli e una parte degli indipendenti o PC	Economie domestiche con un reddito basso senza figli o PC un reddito basso senza figli e una parte degli indipendenti o PC
<b>Effetto collaterale:</b>					
Quali persone <i>di fuori</i> del gruppo bersaglio non beneficiano del correttivo?	nessuna	nessuna	Economie domestiche con un reddito alto con figli	Economie domestiche con un reddito alto con figli	nessuna
<b>Onere esecutivo:</b>					
Chi sostiene <i>principalmente</i> l'onere amministrativo?	Casse di compensazione	Casse di compensazione e casse	Casse di compensazione e casse assegni familiari	Datori di lavoro e casse di compensazione per assegni	Casse di compensazione e casse malati
<b>Onere amministrativo:</b>					
Qual è l'entità dell'onere?	basso - medio	medio - basso	medio - basso	medio - alto	medio - alto

<sup>1</sup> Nessun cumulo (i beneficiari di PC non ricevono una quota doppia del correttivo)

<sup>2</sup> Gruppo bersaglio: persone appartenenti al 40% delle economie domestiche con il reddito più basso (pari al 30% della popolazione o a 2,2 milioni circa nel 2006)

<sup>3</sup> Circa 250'000 beneficiari di PC (2006) sui 2,2 milioni di persone appartenenti al gruppo bersaglio

<sup>4</sup> La distribuzione dei mezzi del correttivo è di competenza dei Cantoni; è ipotizzata una distribuzione agli attuali beneficiari della RIP. Essi non corrispondono del tutto alle persone colpite dall'incremento dell'IVA, appartenenti ai due quinti delle economie domestiche con il reddito più basso.

<sup>5</sup> Stima: 1,5 milioni di persone in condizioni economiche modeste in economie domestiche con figli meno 250'000 indipendenti e inoccupati (2006) sui 2,2 milioni di persone appartenenti al gruppo bersaglio

<sup>6</sup> Stima: 1,5 milioni di persone in condizioni economiche modeste in economie domestiche con figli e circa 230'000 beneficiari di PC senza figli meno 250'000 indipendenti e inoccupati (2006) sui 2,2 milioni di persone appartenenti al gruppo bersaglio

<sup>7</sup> Stima: in questo modello sono raggiunti 1,5 milioni di persone in condizioni economiche modeste in economie domestiche con figli e circa 230'000 beneficiari di PC senza figli (2006) sui 2,2 milioni di persone appartenenti al gruppo bersaglio

### **11.1.3.3 Soluzione basata sul sistema fiscale**

#### **Sistema fiscale attuale**

Le amministrazioni cantonali delle contribuzioni dispongono delle informazioni necessarie (in particolare di dati sul reddito e sulla sostanza) per determinare le persone che devono ricevere una quota del correttivo. I Cantoni devono però stabilire i valori soglia determinanti e definire un canale di pagamento poiché nel sistema fiscale attuale le amministrazioni delle contribuzioni non possono concedere crediti né effettuare versamenti. Entra in considerazione innanzitutto il sistema delle casse malati, che copre l'intero territorio. Consentirebbe una distribuzione economica del correttivo di politica sociale alla popolazione. Bisognerebbe solo disciplinare come le casse malati otterrebbero i dati sulle persone aventi diritto. Una possibilità consisterebbe nel far sì che le casse malati trasmettano all'amministrazione delle contribuzioni l'elenco degli assicurati e in base a esso ricevano poi un elenco degli aventi diritto (per mantenere il segreto fiscale senza dati sul reddito e sulla sostanza imponibili). È tuttavia inevitabile che in questo modo si creerebbe un nuovo sistema di distribuzione di mezzi, che genererebbe un notevole onere supplementare in particolare per le amministrazioni delle contribuzioni, ma anche per le casse malati ed equivarrebbe sostanzialmente a un sistema parallelo alla riduzione dei premi.

Per il versamento, in linea di massima entrano in questione anche altre istituzioni oltre alle casse malati. Solo le casse malati dispongono però, congiuntamente, di una copertura completa della popolazione e delle necessarie relazioni di pagamento. Questo è anche il motivo per cui sono loro a ridistribuire i proventi della tassa d'incentivazione sui COV.

#### **Imposta negativa sul reddito (crediti fiscali)**

Per principio, con crediti fiscali nell'ambito dell'imposta federale diretta sarebbe possibile far pervenire a persone in condizioni economiche modeste mezzi in funzione del bisogno. Benché finora non si sia fatto ricorso a tale possibilità, le basi costituzionali esistenti consentono l'impiego di crediti fiscali. Con la riduzione della fattura fiscale o addirittura un versamento, la misura ha un effetto diretto, trasparente, sul reddito. Siccome i crediti si basano sull'imposta federale diretta, la cui base di calcolo è armonizzata, da questo punto di vista è possibile determinare il gruppo bersaglio in modo unitario.

Con l'introduzione di crediti fiscali, la Confederazione interviene tuttavia nella politica sociale dei Cantoni, il che sfocia in un mescolamento delle responsabilità. A ciò si aggiunge il fatto che l'importo da distribuire è troppo piccolo per giustificare la creazione di uno strumento completamente nuovo. Il nuovo strumento comporta inoltre un notevole onere supplementare per i servizi esecutivi cantonali e comunali dell'imposta federale diretta, che dovrebbero dotarsi in parte di nuovi processi e strutture. A ciò si aggiunge il fatto che le amministrazioni delle contribuzioni dovrebbero assumersi compiti completamente nuovi.

### **11.1.3.4 Conclusioni sulle varianti esaminate**

In base agli argomenti presentati, una soluzione basata sulla cerchia di beneficiari del sistema della RIP sembra quella che risponde meglio alle esigenze del correttivo. Una soluzione basata su altri strumenti di politica sociale sarebbe in contraddizione

con gli obiettivi del correttivo poiché la cerchia di beneficiari sarebbe troppo limitata rispetto alle persone colpite dall'introduzione dell'aliquota unica. Una soluzione basata sull'attuale sistema fiscale, infine, sarebbe troppo onerosa, equivarrebbe a un sistema parallelo alla RIP e quindi non avrebbe senso. Non è possibile neanche imboccare la strada dei crediti fiscali, ancora da creare, data la sproporzionalità tra l'importo da versare e la creazione di uno strumento completamente nuovo.

#### **11.1.4 Valutazione della soluzione proposta**

L'introduzione di un correttivo di politica sociale permette di compensare il più possibile l'onere generato dalla riforma dell'IVA per il 30 per cento della popolazione con il reddito più basso. Una soluzione basata sulla RIP consente una distribuzione mirata dei mezzi ai singoli aventi diritto con un onere amministrativo contenuto. Si può lasciare ai Cantoni la facoltà di stabilire in che misura basarsi sulla cerchia di beneficiari della RIP. Così facendo si concede loro un margine di manovra sufficiente per attuare il correttivo. Nell'articolo della legge sono quindi formulati solo i requisiti generali della soluzione cantonale, rinunciando alla prescrizione esplicita del fatto che il versamento del correttivo debba avvenire attraverso il sistema della RIP.

Tra i vantaggi figura il fatto che è impossibile evitare del tutto differenze cantonali nell'ammontare del correttivo e nella cerchia di aventi diritto, dati i sistemi della RIP differenti. Ciò è tuttavia giustificato agli occhi del Consiglio federale per contenere i costi dell'esecuzione e garantire il margine di manovra dei Cantoni nell'ambito della RIP.

#### **11.2 Regolamentazione giuridica**

L'ammontare delle aliquote dell'IVA è stabilito nella Costituzione. Queste aliquote possono quindi essere modificate solo a livello costituzionale. Lo stesso vale per la fissazione della destinazione di percentuali dell'IVA supplementari. Per questo motivo, da un lato nell'articolo 130 capoverso 4 Cost. è stabilito il correttivo e dall'altro l'articolo 107 D-LIVA contiene le necessarie disposizioni esecutive. I commenti su queste due disposizioni giuridiche figurano nei numeri 7.1 e 7.2 rispettivamente.

#### **11.3 Ripercussioni**

##### **11.3.1 Per la Confederazione**

Il correttivo di politica sociale genera uscite annue pari allo 0,1 per cento dell'IVA o a circa 380 milioni di franchi, a cui si contrappongono entrate a destinazione vincolata per lo stesso importo provenienti dalla riscossione di un supplemento dello 0,1 per cento di IVA (in caso di entrata in vigore della riforma dell'IVA come previsto nel 2012).<sup>195</sup> Il correttivo è finanziato integralmente nell'ambito della riforma

<sup>195</sup> Come già menzionato nella nota in calce 194, nell'anno d'introduzione i proventi ammontano a tre quarti di tale importo.

dell'IVA. Il versamento delle quote del correttivo di un anno da parte della Confederazione è invece effettuato già all'inizio dell'anno corrispondente, anche se le entrate dell'IVA sono contabilizzate nel bilancio della Confederazione solo più tardi. Alla Confederazione sono così addebitate spese d'interesse dell'ordine di 5 milioni di franchi all'anno.

Il monitoraggio del correttivo di politica sociale assorbe risorse umane a intervalli periodici. Il maggior fabbisogno stimato a un posto fino a metà tempo può però essere compensato con spostamenti di capacità all'interno dell'amministrazione.

### **11.3.2 Per i Cantoni e per i Comuni**

La possibilità di basarsi sul sistema di versamento della RIP permette ai Cantoni di effettuare la distribuzione del correttivo di politica sociale con un onere amministrativo supplementare contenuto. Per questo onere, i Cantoni sono indennizzati con gli interessi di cui beneficiano in seguito al versamento anticipato della loro quota del correttivo da parte della Confederazione. Se i Cantoni delegano alle casse malati determinati compiti esecutivi, ad esempio il versamento delle quote individuali del correttivo agli assicurati, riducendo così il loro onere amministrativo, anche gli assicurati possono essere indennizzati per il loro onere mediante un versamento anticipato delle quote del correttivo da parte dei Cantoni, con l'incasso dei corrispondenti interessi da parte delle casse malati. Se i Comuni sono coinvolti nell'esecuzione, i Cantoni possono indennizzare anch'essi con gli interessi, girando anticipatamente la loro quota presumibile del correttivo.

Per i Cantoni, l'esecuzione determina un maggior onere di personale tra l'altro per il rendiconto e l'elaborazione dei dati necessari per il monitoraggio. Il fatto di basarsi sul sistema della RIP permette però di contenere questo onere.

### **11.3.3 Ripercussioni economiche**

Il correttivo di politica sociale mira ad attenuare l'erosione del potere di acquisto delle economie domestiche con i redditi più bassi. L'ammontare del correttivo è calcolato in base a questa perdita di potere di acquisto, in modo da compensare le corrispondenti ripercussioni negative per le economie domestiche colpite. Di conseguenza, in quest'ottica non sono da prevedere ripercussioni negative per l'economia nazionale. Il finanziamento del correttivo stesso ha tuttavia limitate ripercussioni negative sul consumo essendo prelevato un supplemento dello 0,1 per cento di IVA, nell'ambito di una riforma dell'IVA senza nessuna incidenza sul gettito.

## **12 Sussidi**

### **12.1 Status quo**

La base di calcolo dell'IVA è la controprestazione. Nella controprestazione rientra tutto ciò che il destinatario o un terzo in sua vece spende in cambio della fornitura o del servizio, comprese le «donazioni» che possono essere attribuite direttamente quale controprestazione alle singole prestazioni del destinatario. Non rientrano nella

controprestazione i sussidi e gli altri contributi di diritto pubblico, anche se sono versati in virtù di un mandato di prestazione, nonché le «vere donazioni» (art. 33 cpv. 6 lett. b LIVA nonché art. 18 cpv. 2 lett. a e d D-LIVA). Un contribuente che riceve sussidi o donazioni non attribuibili direttamente a singole prestazioni del destinatario non deve quindi pagare le imposte su questi fondi. Deve però ridurre proporzionalmente la deduzione dell'imposta precedente (art. 38 cpv. 8 LIVA nonché art. 34 cpv. 2 D-LIVA). I sussidi e gli altri contributi di diritto pubblico nonché le donazioni possono assumere le più svariate forme (p. es. prestazioni monetarie, in natura o equivalenti).

## 12.2 Postulato Gutzwiller (06.3376)

Nel postulato 06.3376 «L'imposta sul valore aggiunto compromette il settore della previdenza sanitaria», il consigliere nazionale Felix Gutzwiller invita il Consiglio federale ad allestire un rapporto sui seguenti punti:

1. *È ragionevole e compatibile con il principio dell'«unità dell'ordinamento giuridico» che gli uffici della Confederazione interpretino in modo diverso la nozione di «sussidio»?*
2. *I trasferimenti a livello di preventivo causati dalla riscossione (imprevista) dell'imposta sul valore aggiunto vengono compensati fra i dipartimenti?*
3. *Quali provvedimenti possono garantire che – attraverso la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto – lo Stato non riceva meno prestazioni (soprattutto nei settori della previdenza sanitaria e della socialità ecc.) per lo stesso ammontare di denaro?*

A livello federale, numerose leggi, decreti di obbligatorietà generale e ordinanze contengono disposizioni concernenti i sussidi. Per queste prestazioni federali si utilizzano tuttavia i più svariati termini, segnatamente «contributo», «sovvenzione», «indennizzo» o «aiuto agli investimenti». Il termine di sussidio è stato definito unitariamente solo nella legge sui sussidi<sup>196</sup>.

- a. La legge sui sussidi distingue due tipi di sussidi: aiuti finanziari e indennità. Questi devono conformarsi integralmente alle disposizioni della legge sui sussidi, in cui sono menzionati in particolare anche le prestazioni fornite a Stati esteri e organizzazioni internazionali nonché a istituzioni con sede all'estero. A queste prestazioni le prescrizioni della legge sui sussidi si applicano solo in parte (cfr. art. 2 cpv. 4 LSu).

Gli *aiuti finanziari* (art. 3 cpv. 1 LSu) sono vantaggi pecuniari, concessi a beneficiari estranei all'amministrazione federale, per assicurare o promuovere l'adempimento di un compito scelto dal beneficiario. Sono considerati vantaggi pecuniari in particolare le prestazioni in denaro non rimborsabili, le condizioni preferenziali per mutui, le fideiussioni, come anche i servizi e le prestazioni in natura, gratuiti o a condizioni di favore. Si tratta sempre di un sostegno per compiti scelti dal destinatario stesso del sussidio. Da parte della Confederazione, per il destinatario non vi è alcun obbligo giuridico né alcun mandato di svolgere tale attività.

<sup>196</sup> Legge federale del 5 ottobre 1990 sugli aiuti finanziari e le indennità (Legge sui sussidi, LSu; RS 616.1).

Le *indennità* (art. 3 cpv. 2 LSu) sono prestazioni concesse a beneficiari estranei all'amministrazione federale per attenuare o compensare oneri finanziari risultanti dall'adempimento di:

- compiti prescritti dal diritto federale,
- compiti di diritto pubblico, che la Confederazione ha affidato al beneficiario.

Il destinatario della prestazione svolge un obbligo che la Confederazione gli prescrive attraverso la legge o gli affida espressamente. La Confederazione ha una funzione analoga a quella di un committente, che indennizza integralmente o parzialmente il mandatario per l'adempimento del mandato.

- b. Il diritto dell'IVA non definisce in modo più preciso i sussidi e i contributi di diritto pubblico. Nell'ottica del sistema dell'IVA, in relazione ai sussidi bisogna sempre verificare se i pagamenti in questione rappresentano una controprestazione. L'etichetta data a questi pagamenti è irrilevante.

In una prima fase bisogna sempre verificare se il destinatario del pagamento fornisce una prestazione all'autore del pagamento. Se un compito che per principio deve essere fornito dallo Stato è affidato ad esempio a un privato, che a tal fine riceve un indennizzo dallo Stato, questo privato fornisce allo Stato una prestazione su cui grava l'imposta. Sono invece diversi i casi in cui invece di un indennizzo da parte dello Stato il privato riceve la competenza di riscuotere tasse o la legge prevede il pagamento delle tasse direttamente a questo privato. In tal caso, il privato adempie un compito al posto dello Stato pur non fornendo nessuna prestazione nei confronti dello Stato, motivo per cui non riceve alcun indennizzo da parte dello Stato. Le tasse riscosse in virtù della legge o pagate direttamente sono una controprestazione imponibile per le prestazioni fornite dal privato nei confronti del contribuente, anche se questa fornitura della prestazione è prescritta dalla legge.

Se il destinatario del pagamento non fornisce nessuna prestazione nei confronti dello Stato perché non svolge un compito che altrimenti dovrebbe essere svolto dallo Stato stesso, manca un rapporto di scambio di prestazioni. L'adempimento di compiti d'interesse pubblico (ad esempio l'agricoltura di montagna, prestazioni culturali, ecc.) non è una prestazione nei confronti dello Stato nell'ottica dell'IVA, perché va a beneficio di una collettività indeterminata e non serve a un'entità concreta che altrimenti dovrebbe svolgere questo compito da sé.

Se non esiste nessun rapporto di scambio di prestazioni tra l'autore e il destinatario del pagamento, in una seconda fase bisogna verificare se i pagamenti in questione non fanno parte di un rapporto di scambio di prestazioni tra il destinatario del pagamento e un terzo. È il caso se i pagamenti vanno *prevalentemente* a beneficio del destinatario della prestazione (cliente), consentendogli di acquistare una prestazione sul mercato sottocosto. Per motivi di semplificazione, tuttavia, l'articolo 33 capoverso 6 LIVA e in futuro l'articolo 18 capoverso 2 lettera a D-LIVA prevedono che i pagamenti versati in virtù di un mandato di prestazione di per sé non rientrano tra le

controprestazioni, motivo per cui per i pagamenti basati su mandati di prestazione un esame caso per caso è superfluo.<sup>197</sup>

I pagamenti in questione non fanno parte di un rapporto di scambio di prestazioni tra il destinatario del pagamento e un terzo se vanno *prevalentemente* a beneficio del fornitore della prestazione. È il caso per i pagamenti che rendono possibile la partecipazione al mercato di un determinato fornitore, mentre questo tipo di prestazione sarebbe disponibile per il destinatario della prestazione (cliente) anche senza la partecipazione al mercato di tale fornitore.<sup>198</sup> In tal caso, il pagamento rappresenta una «non controprestazione», non imponibile.

Alle domande del Consigliere nazionale Gutzwiller possono quindi essere date le seguenti risposte:

*Alla domanda 1:* come nel diritto privato in cui non è il titolo del contratto, bensì il contenuto effettivo a essere determinante, nell'ottica dell'IVA svolge un ruolo unicamente il fatto che il pagamento faccia parte di un rapporto di scambio di prestazioni o meno. In caso affermativo, per principio i pagamenti sono imponibili indipendentemente da come siano designati dalla legge o dalle parti coinvolte. La prassi attuale dell'AFC finirebbe con il trattare tendenzialmente e generosamente come «non controprestazioni» soprattutto i pagamenti dello Stato. Su questi pagamenti non grava quindi nessuna IVA. Il contribuente destinatario dei pagamenti deve però ridurre proporzionalmente la deduzione dell'imposta precedente. Se nell'ambito dell'IVA al concetto di sussidio è attribuito un altro significato rispetto alla legge sui sussidi, ciò non è dovuto a interpretazioni divergenti da parte dei servizi ufficiali della Confederazione, bensì al fatto che nelle due leggi lo stesso termine è effettivamente definito diversamente. L'applicazione della stessa definizione di sussidio nella due leggi avrebbe certamente un effetto di semplificazione. Le conseguenze sarebbero però un ampliamento estraneo al sistema del concetto di sussidio nell'ambito dell'IVA, distorsioni della concorrenza e disparità di trattamento. Inoltre ai destinatari del sussidio ciò servirebbe poco, dal momento che potrebbero dedurre meno imposte precedenti dato che l'ottenimento di sussidi determina una riduzione proporzionale della deduzione dell'imposta precedente, come previsto nella legge.

*Alla domanda 2:* oggi – 14 anni dopo l'introduzione dell'IVA – non esiste più nessuna riscossione dell'IVA imprevista. Nel frattempo sia i destinatari sia gli erogatori del sussidio si sono familiarizzati con la prassi della riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Se contrariamente alle aspettative dovesse verificarsi una riscossione imprevista dell'IVA, di norma il destinatario del sussidio presenta

<sup>197</sup> Dal punto di vista del sistema dell'IVA, i pagamenti per l'indennizzo di prestazioni di servizio pubblico, che mirano ad esempio al mantenimento di certe linee degli autopostali, sarebbero una controprestazione di terzi imponibile. La maggior parte di essi si basa tuttavia su mandati di prestazione, il cui indennizzo è definito dalla legge una controprestazione non imponibile.

<sup>198</sup> Esempio: il rifornimento della popolazione svizzera con prodotti agricoli può essere assicurato senza problemi attraverso il mercato mondiale. Per poter offrire i loro prodotti a prezzi competitivi, i produttori indigeni, che per motivi strutturali hanno costi di produzione superiori ai produttori stranieri, ricevono tuttavia vari pagamenti. Questi pagamenti non sono parte integrante del rapporto di scambio di prestazioni tra il produttore e il cliente, dato che il cliente potrebbe procurarsi gli stessi prodotti allo stesso prezzo altrove e di conseguenza questi pagamenti non sono nell'interesse del beneficiario della prestazione, bensì del fornitore della prestazione.

una domanda di incremento del sussidio. Ogni singolo caso è esaminato. Se un incremento dell'importo appare giustificato, è apportata una correzione nell'ambito della procedura budgetaria ordinaria. La stessa procedura si applica anche ai trasferimenti budgetari tra i dipartimenti. Per principio si tiene conto di tali trasferimenti adeguando i limiti di conseguenza.

*Alla domanda 3:* un'applicazione sistematicamente corretta dell'IVA permette di evitare ampiamente le ripercussioni negative dell'imposizione. Anche qui occorre segnalare la problematica della riduzione della deduzione dell'imposta precedente in caso di percezione di sussidi. Per principio, questa problematica entra però in gioco solo quando il destinatario del sussidio fornisce prestazioni di per sé imponibili (p. es. i trasporti pubblici). Nei settori attualmente esclusi dall'imposta (p. es. la sanità, la cultura, la formazione) non è ammessa la deduzione dell'imposta precedente, essendo questo il «prezzo» dell'esclusione dall'imposta, a prescindere dal fatto che la prestazione esclusa sia fornita in cambio di sussidi o di una controprestazione.

È inevitabile che la collettività debba assumersi una certa quota di IVA. L'abolizione delle esclusioni dall'imposta – in particolare nella sanità – permette tuttavia di ridurre la quota di imposte precedenti non deducibili. Per la sua attività sovrana al di fuori del campo d'applicazione dell'IVA, la collettività non può dedurre l'imposta precedente. Da questo punto di vista le collettività sono equiparate ai consumatori finali.

### **12.3 Consultazione sul cambiamento di regime**

Nel numero 6.1 del rapporto esplicativo del febbraio 2007 concernente il progetto di semplificazione delle legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto posto in consultazione sono state messe in discussione tre alternative per trattare i sussidi nell'ottica del destinatario. Il denominatore comune di queste alternative è costituito dal fatto che il destinatario non deve ridurre la deduzione dell'imposta precedente:

- nell'alternativa 1, i sussidi concessi per finanziare prestazioni assoggettate all'imposta fanno parte della controprestazione per il destinatario e sono sottoposti all'IVA alla stessa aliquota della prestazione (co)finanziata;
- nell'alternativa 2 si distingue – come avviene ad esempio in Germania – tra «veri sussidi» e «sussidi impropri». I «veri sussidi» sono una «non controprestazione» e quindi non vanno assoggettati all'imposta da parte del destinatario. I «sussidi impropri» fanno invece parte della controprestazione;
- nell'alternativa 3 è mantenuta l'attuale prassi per quanto riguarda la descrizione dei sussidi, che costituiscono una «non controprestazione».

L'ampia maggioranza dei partecipanti alla consultazione, segnatamente gli esponenti delle collettività, dei trasporti, della socialità, dello sport, della formazione, della cultura e dell'ambiente nonché i Cantoni, si sono schierati a favore dell'alternativa 3. Pochissimi partecipanti hanno però indicato come bisognerebbe compensare le minori entrate, ma una riduzione dei sussidi ha suscitato un po' più di consensi rispetto a un incremento dell'aliquota.

Durante la procedura di consultazione, un gruppo di lavoro dell'AFC ha esaminato e quantificato i sussidi versati attualmente nonché le ripercussioni del cambiamento di regime illustrato in stretta collaborazione con l'AFF. I calcoli si basano sull'ipotesi che i contribuenti optino per la variante più vantaggiosa per loro, e cioè sfruttino le possibilità di ottimizzazione. Modifiche dell'assoggettamento all'IVA dei sussidi hanno però anche ripercussioni sugli erogatori di sussidi. Da questo punto di vista si distingue tra comportamento adattivo e non adattivo. *Adattivo* significa che gli erogatori di sussidi riducono i loro sussidi nella misura in cui il destinatario del sussidio approfitta della possibile deduzione dell'imposta precedente. In caso di comportamento adattivo, quindi, l'erogatore del sussidio mette a disposizione dei destinatari lo stesso importo come nello status quo. *Non adattivo* significa invece che gli erogatori di sussidi lasciano invariato l'importo dei sussidi. Per il destinatario del sussidio ciò significa che dispone di un importo maggiore rispetto allo status quo.

I calcoli non sono stati effettuati in base alla legge sull'IVA in vigore, bensì tenendo conto delle disposizioni giuridiche previste nella parte B.<sup>199</sup> Si è quindi dovuto dapprima stimare le riduzioni della deduzione dell'imposta precedente o la tassa occulta a carico dei destinatari in relazione ai sussidi e alle «sovvenzioni incrociate»<sup>200</sup> nello status quo, incassati dalla Confederazione come entrate dell'IVA.<sup>201</sup>

<sup>199</sup> In caso contrario, le ripercussioni dell'assoggettamento dei sussidi sarebbero distorte da altre modifiche giuridiche. I calcoli sono tuttavia ancora stati effettuati in base a un'aliquota del 6,0 %.

<sup>200</sup> Per «sovvenzioni incrociate» s'intendono coperture deficitarie all'interno dello stesso ente pubblico. Rappresenta una «sovvenzione incrociata» ad esempio la copertura del deficit di gestione e delle spese d'investimento della piscina comunale attraverso la fattura generale. Un eventuale contributo di gestione del Comune limitrofo a questa piscina, invece, non è una sovvenzione.

<sup>201</sup> I calcoli si basano su dati del 2004, salvo per i settori dei trasporti (2000), dell'agricoltura (2002) e della selvicoltura (2001–2004). I sussidi sono stati determinati in particolare in base alle statistiche dell'AFF sui conti finanziari della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni. Al momento dell'entrata in vigore del nuovo regime, le stime dovranno essere aumentate di circa un quinto per via del rincaro e dell'andamento generale.

**Entrate della Confederazione provenienti dalle riduzioni della deduzione dell'imposta precedente o dalla tassa occulta negli otto settori di attività principali<sup>202</sup> nella parte B (in milioni di franchi e con un'aliquota unica del 6,0 %)**

<b>Settori d'attività / erogatori di sussidi</b>	<b>Parte B con un'aliquota del 6,0 %</b>	<b>Settori d'attività / erogatori di sussidi</b>	<b>Parte B con un'aliquota del 6,0 %</b>
<b>Trasporti</b>		<b>Assistenza sociale</b>	
Confederazione	230	Confederazione	90
Cantoni	96	Cantoni	79
Comuni	134	Comuni	36
Totale	460	Totale	205
<b>Agricoltura</b>		<b>Sanità</b>	
Confederazione	115	Confederazione	3
Cantoni	5	Cantoni	138
Comuni	1	Comuni	27
Totale	121	Totale	168
<b>Selvicoltura</b>		<b>Smaltimento delle acque</b>	
Confederazione	2	Confederazione	7
Cantoni	2	Cantoni	6
Comuni	1	Comuni	1
Totale	5	Totale	14
<b>Cultura e tempo libero</b>			
Confederazione	5		
Cantoni	14		
Comuni	17		
Totale	36		
<b>Formazione e ricerca</b>		<b>Totale</b>	
Confederazione	60	Confederazione	512
Cantoni	227	Cantoni	567
Comuni	116	Comuni	333
Totale	403	<b>Totale</b>	<b>1'412</b>

Se non si effettua nessuna modifica in relazione all'assoggettamento all'IVA dei sussidi, solo in questi otto settori con le riduzioni della deduzione dell'imposta precedente nonché la tassa occulta a carico dei destinatari del sussidio che non possono dedurre l'imposta precedente, la Confederazione realizza maggiori entrate per circa 1,4 miliardi di franchi. Di questi, circa 500 milioni di franchi provengono da imprese, istituzioni, collettività e servizi che hanno ricevuto sussidi o «sovvenzioni incrociate» dalle casse della Confederazione.

<sup>202</sup> In base alle statistiche dell'AFF sui conti finanziari del 2004, questi otto settori coprono l'83 % dei sussidi versati dalla Confederazione, dai Cantoni e dai Comuni.

La tabella 28 mostra le ripercussioni per gli erogatori di sussidi di un cambiamento di regime verso una deduzione completa dell'imposta precedente al momento del ricevimento di sussidi. L'importo totale è inferiore a quello della tabella 27, poiché una parte dei destinatari del sussidio non può dedurre l'imposta precedente neanche avvalendosi di tutte le possibilità di ottimizzazione dell'IVA:

Tabella 28

**Maggior (-) o minor (+) onere per gli erogatori di sussidi in caso di cambiamento di regime in materia di assoggettamento all'IVA dei sussidi**

<b>Erogatori di sussidi</b>	<b>Alternativa 3</b>
Comportamento non adattivo	
Confederazione	-1'316
Cantoni	0
Comuni	0
Comportamento adattivo	
Confederazione	-847
Cantoni	532
Comuni	315

Se la Confederazione, i Cantoni e i Comuni lasciano invariato l'ammontare dei sussidi (comportamento non adattivo), le entrate dell'IVA per la Confederazione negli otto settori di attività considerati diminuiscono quindi di circa 1,3 miliardi di franchi. Viceversa, i destinatari dei sussidi registrano minori uscite per lo stesso importo.

In caso di comportamento completamente adattivo, la Confederazione potrebbe ridurre le perdite di circa 470 milioni di franchi. Ciò significherebbe che taglierebbe i sussidi proporzionalmente alle corrispondenti riduzioni della deduzione dell'imposta precedente per i destinatari. I Cantoni e i Comuni dal canto loro potrebbero alleggerire le loro fatture complessivamente di circa 530 e 320 milioni di franchi rispettivamente. Con una corrispondente prestazione di trasferimento alla Confederazione si potrebbero quindi evitare gli effetti negativi di un cambiamento di regime. Né il comportamento completamente adattivo né il comportamento non adattivo possono tuttavia essere definiti realistici. In molti casi, infatti, sarà difficile fare accettare tagli dei sussidi (v. n. 12.5).

**12.5 Possibilità di compensazione in caso di cambiamento di regime**

È pertanto lecito chiedersi se e, in caso affermativo, in che misura possa essere compensata la diminuzione delle entrate dell'IVA di circa 1,3 miliardi di franchi. Da un lato ciò sarebbe possibile attraverso un aumento dell'aliquota dello 0,4 per cento circa. Il Consiglio federale respinge però questa variante. Una soluzione di compensazione può anche fare leva sulle spese. Per elaborare una soluzione in tal senso, il DFF ha istituito un gruppo di esperti assieme alla Conferenza dei direttori cantonali delle finanze (CDF). Successivamente la CDF ha però annunciato che i Cantoni non sono disposti a tendere la mano a una soluzione di compensazione che garantisca

neutralità sul bilancio tra la Confederazione e i Cantoni. I Cantoni ritengono che con il cambiamento di regime nell'ambito dell'assoggettamento all'IVA dei sussidi debba essere eliminata una distorsione che esiste sin dall'introduzione dell'IVA. Di fronte a questa decisione della CDF, alla Confederazione non resta praticamente altra possibilità che compensare le minori entrate legate ai sussidi dei Cantoni e dei Comuni.

Resta da stabilire con quali misure unilaterali sul fronte delle spese la Confederazione possa compensare tali perdite, almeno in parte, in caso di cambiamento di regime. Ciò sarebbe possibile in parte attraverso il preventivo, ma sarebbe necessario anche modificare alcune leggi. In ogni caso bisogna chiedersi se i tagli possono essere imposti politicamente. Una decisione della Camere federali a favore della concessione della deduzione completa dell'imposta precedente per i sussidi sarebbe giustamente interpretata dai destinatari dei sussidi come una decisione di estendere i sussidi.

Malgrado queste riserve di principio, qui di seguito sono esplorate le possibilità di compensazione di un cambiamento di regime per i settori dei trasporti, della formazione e della ricerca, dell'assistenza sociale e dell'agricoltura:

- più di un terzo delle estensioni dei sussidi nascoste per un totale di 1,3 miliardi di franchi riguardano i *trasporti* (strade e trasporti pubblici). Il 60 per cento circa di tale importo concerne le strade. Si parte dall'ipotesi che per i gestori di strade sussiste un incentivo a generare controprestazioni imponibili per poter beneficiare della piena deduzione dell'imposta precedente. Siccome circa due terzi di questi sussidi interessano i Cantoni e i Comuni, la Confederazione potrebbe compensare le minori entrate solo nella misura di circa un terzo, e cioè per i propri sussidi. Il 40 per cento circa concerne i trasporti pubblici.<sup>203</sup> Qui la quota della Confederazione è di circa tre quarti. Per le FFS si potrebbe ridurre i contributi della Confederazione nel preventivo. L'ammontare dei sussidi ai Cantoni per il traffico regionale di viaggiatori delle ITC è invece disciplinato nella legge, motivo per cui potrebbe essere ridotto solo con una modifica della legge, il che rischia di rivelarsi difficile da realizzare senza un'intesa con i Cantoni;
- un po' meno di un terzo delle estensioni dei sussidi nascoste riguarda *la formazione e la ricerca*. A fare la parte del leone sono i Cantoni e i Comuni. Il 40 per cento circa delle estensioni dei sussidi nascoste in quest'ambito concerne il settore universitario (PF, università e scuole universitarie professionali). Per i PF, i contributi potrebbero essere ridotti attraverso il preventivo. Per le università e le scuole universitarie professionali sarebbero invece necessarie modifiche delle legge per ridurre le aliquote dei sussidi nella futura legge sulle scuole universitarie (LASU). Il restante 60 per cento circa concerne le altre istituzioni pubbliche di formazione. Anche qui si applica il presupposto che in caso di cambiamento di regime queste istituzioni inizierebbero a generare cifre d'affari imponibili per poter chiedere la restituzione di tutte le imposte precedenti. La Confederazione non avrebbe nessuna possibilità di evitare queste perdite di entrate poiché queste istituzioni sono finanziate esclusivamente dai Cantoni e dai Comuni;

<sup>203</sup> Al momento dell'introduzione dell'IVA, i sussidi ai trasporti pubblici sono stati aumentati in misura corrispondente alla riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

- la quota dell'*assistenza sociale* nell'ambito delle estensioni dei sussidi nascoste è del 10 per cento circa. Di questa percentuale, più di due terzi sono rappresentati da contributi dei Cantoni e dei Comuni a istituzioni e istituti. Per i Cantoni e i Comuni sarebbe relativamente semplice evitare estensioni dei sussidi. In seguito alla cantonalizzazione di questo settore di attività nell'ambito della NPC, la Confederazione non avrebbe però nessuna possibilità di recuperare questi risparmi a livello dei Cantoni e dei Comuni. La Confederazione subirebbe inoltre un calo delle entrate nell'ambito del sovvenzionamento di misure riguardanti il mercato del lavoro attraverso l'assicurazione contro la disoccupazione e dei contributi dell'AVS a istituzioni sociali. Per compensare ciò bisognerebbe modificare la legge, dal momento che l'ammontare dei sussidi della Confederazione a favore dell'assicurazione contro la disoccupazione e l'AVS è fissato nella legge;
- la quota dell'*agricoltura* nell'ambito delle estensioni dei sussidi nascoste è del 10 per cento circa e riguarda praticamente solo la Confederazione. A causa dei meccanismi di trasferimento non è chiaro chi approfitterebbe delle estensioni dei sussidi (gli agricoltori o gli acquirenti dei prodotti agricoli). La compensazione potrebbe avvenire sostanzialmente attraverso il preventivo, in particolare a livello dei pagamenti diretti. Ciò colpirebbe eccessivamente però le aziende con una quota di pagamenti diretti sul ricavo complessivo sopra la media.

In sintesi si può affermare che solo circa un quarto della perdita di proventi, stimata a circa 1,3 miliardi di franchi, potrebbe essere compensato dalla Confederazione attraverso il preventivo (strade nazionali, FFS, PF, pagamenti diretti all'agricoltura). Per compensarne un altro quarto sarebbe necessarie modificare alcune leggi, ad esempio in materia di traffico regionale di viaggiatori, università e scuole universitarie professionali nonché assistenza sociale (LAVS e LADI). Per quasi la metà dei sussidi, il legislatore federale non avrebbe nessuna possibilità di compensare le minori entrate. Un cambiamento di regime nell'ambito dell'assoggettamento all'IVA dei sussidi potrebbe quindi essere compensato solo in parte. Determinerebbe un volume insostenibile di minori entrate per il bilancio della Confederazione. Il Consiglio federale è pertanto contrario a un cambiamento di regime nelle condizioni attuali.

## 12.6 Conclusioni

La Confederazione non può permettersi minori entrate dell'ordine di circa 900 milioni–1,3 miliardi di franchi. Il Consiglio federale esclude un incremento dell'IVA dello 0,3–0,4 per cento per compensare queste minori entrate. Siccome contemporaneamente sono falliti gli sforzi della Confederazione di trovare una soluzione di compensazione sul fronte delle spese assieme ai Cantoni, attualmente è impensabile cambiare sistema per quanto riguarda l'imposizione dell'IVA sui sussidi. Per i sussidi, il Consiglio federale intende quindi mantenere lo status quo: i sussidi e gli altri contributi dello Stato rappresentano una «non controprestazione» e di conseguenza non rientrano nel campo d'applicazione dell'IVA (art. 18 cpv. 2 D-LIVA). In cambio, il beneficiario contribuente deve ridurre proporzionalmente la sua deduzione dell'imposta precedente (art. 34 cpv. 2 D-LIVA).

## Aliquote d'imposta e limiti di esenzione per le piccole imprese nell'UE

Stato membro	Aliquota normale	Aliquota ridotta <sup>1</sup>	Limite di esenzione per le piccole imprese	
			Euro	Franchi <sup>2</sup>
Belgio	21 %	6 % / 12 %	5 580	9 151
Bulgaria	20 %	7 %	25 565	41 927
Repubblica Ceca	19 %	5 %	37 622	61 700
Danimarca	25 %	–	6 705	10 996
Germania	19 %	7 %	17 500	28 700
Estonia	18 %	5 %	15 978	26 204
Grecia	19 %	4,5 % / 9 %	10 000	16 400
Spagna	16 %	4 % / 7 %		0
Francia	19,6 %	2,1 % / 5,5 %	76 300	125 132
Irlanda	21 %	4,8 % / 13,5 %	70 000	114 800
Italia	20 %	4 % / 10 %	30 000	49 200
Cipro	15 %	5 % / 8 %	15 600	25 584
Lettonia	18 %	5 %	14 347	23 529
Lituania	18 %	5 % / 9 %	28 962	47 498
Lussemburgo	15 %	3 % / 6 % / 12 %	10 000	16 400
Ungheria	20 %	5 %	19 700	32 308
Malta	18 %	5 %	35 000	57 400
Paesi Bassi	19 %	6 %		0
Austria	20 %	10 %	30 000	49 200
Polonia	22 %	3 % / 7 %	13 883	22 768
Portogallo	21 %	5 % / 12 %	9 976	16 361
Romania	19 %	9 %	32 702	53 631
Slovenia	20 %	8,5 %	25 000	41 000
Repubblica Slovacca	19 %	10 %	44 642	73 213
Finlandia	22 %	8 % / 17 %	8 500	13 940
Svezia	25 %	6 % / 12 %		0
Regno Unito	17,5 %	5 %	87 098	142 841
<b>Svizzera</b>	<b>7,6 %</b>	<b>2,4 % / 3,6 %</b>	<b>45 750</b>	<b>75 000<sup>3</sup></b>

Stato al 1° gennaio 2008

*Fonti:* Commissione Europea, Imposte e unione doganale, 1° gennaio 2008, Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft;<sup>204</sup>  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat\\_community/vat\\_in\\_EC\\_annexI.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_EC_annexI.pdf)

<sup>1</sup> All'aliquota ridotta soggiacciono soltanto i beni e le prestazioni di servizi indicati nell'allegato III della direttiva IVA. Si tratta segnatamente di alimenti e foraggio, approvvigionamento idrico, medicinali, fornitura di libri, accesso a manifestazioni, alloggio in alberghi e simili.

<sup>2</sup> Tasso di cambio medio tra il 21.04.2007 e il 01.04.2008: 1 euro = 1,64 franchi.

<sup>3</sup> Oppure 250 000 franchi, se il debito fiscale netto non supera 4000 franchi all'anno.

<sup>204</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_de.pdf)

**Imposizione di prestazioni selezionate nell'UE**

	Generi alimentari	Farmaci	Trasporto di viaggiatori	Libri	Prestazioni alberghiere	Entrata a manifestazioni culturali	Entrata a manifestazioni sportive
<b>BE</b>	6	6	6	6	6	ex	6
<b>BG</b>	20	20	20	20	7	20	20
<b>CZ</b>	5	5	5	5	5	5	5
<b>DK</b>	25	25	ex	25	25	25	ex
<b>DE</b>	7	19	7	7	19	ex	7
<b>EE</b>	18	5	18	5	5	5	18
<b>EL</b>	9	9	9	4.5	9	4.5	9
<b>ES</b>	4	4	7	4	7	ex	7
<b>FR</b>	5.5	2.1	5.5	5.5	5.5	5.5	19.6
<b>IE</b>	0	0	ex	0	13.5	ex	ex
<b>IT</b>	4	10	10	4	10	10	10
<b>CY</b>	0	0	8	5	8	ex	15
<b>LV</b>	18	5	5	5	5	ex	5
<b>LT</b>	5	5	5	5	5	ex	5
<b>LU</b>	3	3	ex	3	3	3	3
<b>HU</b>	20	5	20	5	20	20	20
<b>MT</b>	0	0	0	5	5	18	18
<b>NL</b>	6	6	ex	6	6	6	6
<b>AT</b>	10	20	10	10	10	ex	20
<b>PL</b>	3	7	7	0	7	7	7
<b>PT</b>	5	5	5	5	5	ex	5
<b>RO</b>	19	9	19	9	9	9	19
<b>SI</b>	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5
<b>SK</b>	19	10	0	10	19	19	19
<b>FI</b>	17	8	8	8	8	8	8
<b>SE</b>	12	25	6	6	12	6	ex
<b>UK</b>	0	0	0	0	17.5	17.5	17.5

Cifre: aliquote percentuali

ex: escluso dall'imposizione

## **Elenco degli studi**

Bodmer Frank, Die volkswirtschaftlichen Ripercussionen der MWST und einiger Reformszenarien, Schlussbericht vom 27. April 2007, (Bodmer);  
[http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/gutachten/bodmer\\_20080107.pdf](http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/gutachten/bodmer_20080107.pdf)

Cnossen Sijbren; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; OcfEB Research Memorandum 9802, 1998

Daepf Martin e Schaltegger Christoph A., Moderne Steuersysteme, Grundfragen und Reformvorschläge, Berna, 10 settembre 2004  
[http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/alternative\\_steuersysteme.pdf](http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/alternative_steuersysteme.pdf)

Daepf Martin, Zur Taxe occulte in der Mehrwertsteuer, Amministrazione federale delle contribuzioni, Berna, 14 gennaio 2005,  
[http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/taxe\\_occulte\\_mehrwertsteuer.pdf](http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/taxe_occulte_mehrwertsteuer.pdf)

Controllo federale delle finanze, Tiefere Mehrwertsteuersätze als Steuervergünstigung: Evaluation des reduzierten Satzes für Lebensmittel und verwandte Bereiche, Berna, ottobre 2007 (CFF 2007);  
[http://www.efk.admin.ch/pdf/5305\\_Bericht\\_in\\_Deutsch.pdf](http://www.efk.admin.ch/pdf/5305_Bericht_in_Deutsch.pdf)

Amministrazione federale delle contribuzioni, Bericht zu den finanziellen Konsequenzen der MWST-Reform, 29 febbraio 2008  
<http://www.estv.admin.ch/d/aktuell/mwstreform/reform.htm>

Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale IVA, Sezione affari economici, Analyse des Verhältnisses der Mehrwertsteuereinnahmen zum Bruttoinlandprodukt und seinen Komponenten, Berna, novembre 2004, (AFC 2004);  
[http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/wst\\_bip.pdf](http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/wst_bip.pdf)

Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale IVA, Sezione affari economici, Schätzung zur Mehrwertsteuerbelastung im Bereich der Gemeinwesen, Berna, febbraio 2005;  
[http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/mwst\\_gemeinwesen.pdf](http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/mwst_gemeinwesen.pdf)

KPMG e Università Zürich, Institut für Rechnungswesen und Controlling, Management der Mehrwertsteuerrisiken, Eine Bestandesaufnahme bei Schweizer Unternehmen anlässlich 10 Jahre Mehrwertsteuer, Zurigo 2004; (KPMG e IRC Uni ZH)  
[www.kpmg.ch/library/publikationen\\_studien/12175.asp](http://www.kpmg.ch/library/publikationen_studien/12175.asp)

Müller Christoph A., Administrative Belastungen von Schweizer KMU im interkantonalen und internationalen Vergleich, Strukturberichterstattung, Bundesamt für Wirtschaft und Arbeit, Berna, 1998, (Müller 1998)

PricewaterhouseCoopers, QuoVATis, Wohin entwickelt sich die MWST in der Schweiz, Basilea, gennaio 2007  
[http://www.pwc.ch/user\\_content/editor/files/publ\\_tls/pwc\\_quovatis\\_exe\\_sum\\_mwst\\_umfrage\\_07\\_d.pdf](http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_tls/pwc_quovatis_exe_sum_mwst_umfrage_07_d.pdf)

PricewaterhouseCoopers, Wieviel ist die Mehrwertsteuer wert?, Basilea, aprile 2004 (PWC 2004);

[www.pwc.ch/user\\_content/editor/files/publ\\_tls/pwc\\_mwst\\_600\\_ch\\_unternehmen\\_d.pdf](http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_tls/pwc_mwst_600_ch_unternehmen_d.pdf)

Rambøll Management GmbH, Messung der Bürokratiekosten der Mehrwertsteuer-Gesetzgebung auf Basis des Standard-Kosten-Modells, settembre 2007, (Rambøll); [www.seco.admin.ch/themen/00374/00459/02118/index.html?lang=de](http://www.seco.admin.ch/themen/00374/00459/02118/index.html?lang=de).

Unione svizzera delle arti e mestieri, Administrative Belastung der KMU durch die Mehrwertsteuer, Berna, settembre 2003, (USAM 2003); [www.sgv-usam.ch/cgi-bin/dokumente/mwst\\_bericht\\_d.pdf](http://www.sgv-usam.ch/cgi-bin/dokumente/mwst_bericht_d.pdf).

Spori Peter, Bericht in Sachen Mehrwertsteuerreform zu Handen des Chefs EFD, Berna, 12 maggio 2006;

<http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/01021/index.html?lang=de>

Banca mondiale e PricewaterhouseCoopers, Paying Taxes 2008, The global picture, (Banca mondiale e PWC 2008);

[http://www.pwc.com/gx/eng/tax/paying\\_taxes\\_2008.pdf](http://www.pwc.com/gx/eng/tax/paying_taxes_2008.pdf).

Banca mondiale e PricewaterhouseCoopers, Paying Taxes, The global picture, (Banca mondiale e PWC 2007);

[http://www.doingbusiness.org/documents/DB\\_Paying\\_Taxes.pdf](http://www.doingbusiness.org/documents/DB_Paying_Taxes.pdf)

## Elenco delle tabelle

Tabella 1	Evoluzione delle entrate IVA (in mio. di fr.)
Tabella 2	Evoluzione del PIL e dei crediti di IVA
Tabella 3	Imposizione del consumo in Paesi scelti dell'OCSE
Tabella 4	Aliquote di IVA nei Paesi limitrofi dell'UE
Tabella 5	I cinque obblighi di informazione più onerosi
Tabella 6	Costi amministrativi dell'imposta sul valore aggiunto (confronto dello status quo con la parte A)
Tabella 7	Ripercussioni finanziarie della parte A per la Confederazione
Tabella 8	Ripercussioni delle aliquote differenti sui generi alimentari per l'onere delle economie domestiche
Tabella 9	Fissazione dell'aliquota unica neutrale dal profilo dei proventi
Tabella 10	Spese amministrative dell'IVA (confronto status quo e parte B)
Tabella 11	Contribuenti che allestiscono il rendiconto con due o tre aliquote
Tabella 12	Variazione del carico dell'IVA secondo il settore (2006)
Tabella 13	Nuovi contribuenti nella parte B
Tabella 14	Ripercussioni per la sanità
Tabella 15	Cifre d'affari nel settore della cultura
Tabella 16	Proventi dell'IVA per la Confederazione provenienti dal settore della cultura
Tabella 17	Nuovi contribuenti nel settore della cultura
Tabella 18	Nuove cifre d'affari imponibili nel settore dello sport
Tabella 19	Proventi dell'IVA per la Confederazione provenienti dal settore dello sport
Tabella 20	Onere dell'IVA per le economie domestiche: status quo e parte B (senza il correttivo di politica sociale)
Tabella 21	Maggior onere secondo il tipo di economia domestica in franchi al mese nella parte B rispetto allo status quo (senza il correttivo di politica sociale)
Tabella 22	Maggior onere secondo il tipo di economia domestica in franchi al mese nella parte B rispetto allo status quo (con il correttivo di politica sociale)
Tabella 23	Maggior e minor onere secondo il tipo di economia domestica in franchi al mese nella parte B con un'aliquota unica del 6,1 % rispetto al modulo «Aliquota unica» secondo il progetto posto in consultazione con un'aliquota unica del 6,0 %

- Tabella 24    Maggior e minor onere delle singole categorie di spese per quattro tipi di economia domestica nella parte B rispetto allo status quo
- Tabella 25    Ripercussioni della parte B sull'indice nazionale dei prezzi al consumo
- Tabella 26    Confronto tra i gruppi di beneficiari degli strumenti di politica sociale in vigore
- Tabella 27    Entrate della Confederazione provenienti dalle riduzioni della deduzione dell'imposta precedente o dalla tassa occulta negli otto settori di attività principali nella parte B (in milioni di franchi e con un'aliquota unica del 6,0 %)
- Tabella 28    Maggior (-) o minor (+) onere per gli erogatori di sussidi in caso di cambiamento di regime in materia di assoggettamento dei sussidi all'IVA

## **Elenco delle illustrazioni**

- |                  |  |
|------------------|--|
| Illustrazione 1  | Evoluzione delle entrate IVA (in mio. di fr.)  |
| Illustrazione 2  | Funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto   |
| Illustrazione 3  | Obbligo fiscale  |
| Illustrazione 4  | Campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto   |
| Illustrazione 5  | Meccanismi di trasferimento e tassa occulta  |
| Illustrazione 6  | Onere dell'IVA sui generi alimentari e sulle bevande analcoliche per le economie domestiche in % del reddito   |
| Illustrazione 7  | Onere dell'IVA sui generi alimentari e sulle bevande analcoliche per le economie domestiche in franchi al mese                                       |
| Illustrazione 8  | Ripercussioni della parte B sui rischi dell'IVA per i contribuenti   |
| Illustrazione 9  | Onere per le economie domestiche: status quo e parte B (in franchi al mese; senza il correttivo di politica sociale)                                 |
| Illustrazione 10 | Onere per le economie domestiche: status quo e parte B (in percentuale del reddito dell'economia domestica; senza il correttivo di politica sociale) |

