

**Avamprogetto per la consultazione  
concernente la revisione parziale della legge sull'IVA  
Rapporto esplicativo**

del 6 giugno 2014

---

---

## Compendio

*Con il presente progetto per la consultazione il Consiglio federale adempie la mozione 13.3362, sottoponendo al Parlamento proposte per una revisione parziale della legge sull'IVA. Sostanzialmente, sono previste modifiche nell'assoggettamento, in particolare delle imprese estere e delle organizzazioni di utilità pubblica, nell'imposizione di collettività pubbliche, nella deduzione dell'imposta precedente fittizia e nel termine di prescrizione assoluta. Il progetto prevede inoltre un'armonizzazione dell'esclusione dall'imposta nel settore delle assicurazioni sociali, la soppressione delle esclusioni dall'imposta per le prestazioni volte a promuovere l'immagine e per i parcheggi destinati all'uso comune, nonché una nuova esclusione dall'imposta per i contributi di benefattori a organizzazioni di utilità pubblica.*

### *Situazione iniziale*

*Il 1° gennaio 2010 è entrata in vigore la revisione totale della legge sull'IVA, adottata dall'Assemblea federale il 12 giugno 2009. La prassi ha evidenziato la necessità di adeguare alcune normative. Il Consiglio federale ha ripreso gran parte di questi punti nel messaggio aggiuntivo (08.053) al messaggio concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto (progetto concernente il modello a due aliquote). Con le prese di posizione del 5 marzo e del 18 aprile 2013, l'organo consultivo ha proposto modifiche e aggiunte al progetto concernente il modello a due aliquote all'attenzione della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale (CET-N).*

*Il 22 aprile 2013 la CET-N ha deciso di non entrare in materia sul progetto concernente il modello a due aliquote. Il giorno seguente, con la mozione 13.3362, ha incaricato il Consiglio federale di sottoporre al Parlamento proposte per una revisione parziale della legge sull'IVA. Il Consiglio federale ha proposto di accogliere la mozione e il Consiglio nazionale ha aderito a tale proposta. Con l'approvazione del Consiglio degli Stati del 23 settembre 2013 la mozione è stata trasmessa.*

### *Contenuto del progetto*

*Il progetto per la consultazione prevede in particolare modifiche nell'assoggettamento delle imprese, dei venditori per corrispondenza esteri, delle organizzazioni di utilità pubblica e delle collettività pubbliche, la sostituzione della deduzione dell'imposta precedente fittizia con l'imposizione dei margini per determinati beni e una proroga del termine di prescrizione assoluta. Il progetto contiene inoltre proposte riguardanti l'esclusione dall'imposta nel settore delle assicurazioni sociali e il trattamento fiscale dei contributi di benefattori a organizzazioni di utilità pubblica. Esso propone infine l'abolizione delle esclusioni dall'imposta per le prestazioni volte a promuovere l'immagine e per i parcheggi destinati all'uso comune.*

*Il progetto per la consultazione si basa sostanzialmente sul progetto concernente il «modello a due aliquote». Come chiesto dal Parlamento, queste modifiche sono*

---

*state integrate dalle proposte di modifiche dell'organo consultivo, che sono in parte controproposte a proposte di modifiche del Consiglio federale, in parte però anche proposte dell'organo stesso. Inoltre, il progetto tiene conto delle richieste formulate nelle iniziative parlamentari Triponez (02.413) e Frick (11.440).*

*Di particolare importanza sono le proposte relative alla nuova normativa sull'assoggettamento e alla reintroduzione dell'imposizione dei margini per gli oggetti d'arte, i pezzi da collezione e le antichità. La prima proposta è volta a eliminare gli svantaggi competitivi per l'economia nazionale causati dall'imposta sul valore aggiunto, con effetti positivi sull'economia nelle regioni di frontiera. La seconda proposta è finalizzata a impedire il rimborso, contrario al sistema, di ingenti importi dell'imposta precedente. Inoltre, il Consiglio federale si chiede se in futuro un finanziamento attraverso non controprestazioni debba continuare ad avere un influsso sull'assoggettamento.*

*Il progetto comporta, a saldo, maggiori entrate annue dell'imposta sul valore aggiunto di circa 133 milioni di franchi, di cui la maggior parte – circa 90 milioni di franchi – proviene dalla reintroduzione dell'imposizione dei margini per gli oggetti d'arte, i pezzi da collezione e le antichità. In questo modo vengono annullate minori entrate fiscali involontarie in seguito alla riforma dell'IVA del 2010.*

*La nuova normativa sull'assoggettamento delle collettività pubbliche e l'agevolazione fiscale per la collaborazione tra collettività pubbliche si ripercuote positivamente sui Cantoni e sui Comuni. Per quanto riguarda l'abolizione dell'esclusione dall'imposta per i parcheggi destinati all'uso comune, gli effetti dipendono dalla possibilità di addossare l'imposta sul valore aggiunto ai clienti.*

*Le economie domestiche sono interessate soltanto marginalmente dal progetto. Esso non ha ripercussioni sull'economia nazionale nel suo insieme. Tuttavia, ne beneficerebbero le PMI del settore della costruzione nelle regioni di frontiera e i venditori per corrispondenza svizzeri, poiché non avrebbero più nessuno svantaggio causato dall'imposta sul valore aggiunto rispetto ai loro concorrenti esteri.*

## Indice

<b>Compendio</b>	<b>2</b>
<b>1 Punti essenziali del progetto</b>	<b>5</b>
1.1 Situazione iniziale	5
1.2 La nuova normativa proposta	5
1.3 Motivazione e valutazione della soluzione proposta	7
1.4 Compatibilità tra i compiti e le finanze	8
1.5 Diritto comparato, in particolare con il diritto europeo	9
1.6 Interventi parlamentari	10
<b>2 Commento ai singoli articoli</b>	<b>11</b>
<b>3 Ripercussioni</b>	<b>50</b>
3.1 Ripercussioni per i contribuenti	50
3.1.1 Ripercussioni della nuova normativa sull'assoggettamento secondo l'articolo 10 AP-LIVA	50
3.1.2 Ripercussioni della nuova normativa sull'assoggettamento e dell'estensione delle esclusioni dall'imposta alle collettività pubbliche assoggettate all'imposta	51
3.2 Ripercussioni per la Confederazione	52
3.2.1 Ripercussioni finanziarie	52
3.2.2 Ripercussioni sul personale	53
3.3 Ripercussioni per i Cantoni e i Comuni	54
3.4 Ripercussioni per le assicurazioni sociali	55
3.5 Ripercussioni per l'economia	55
3.6 Ripercussioni per le economie domestiche private	55
3.7 Ripercussioni per l'ambiente	56
<b>4 Rapporto con il programma di legislatura e le strategie nazionali del Consiglio federale</b>	<b>56</b>
4.1 Rapporto con il programma di legislatura	56
4.2 Rapporto con le strategie nazionali del Consiglio federale	56
<b>5 Aspetti giuridici</b>	<b>56</b>
5.1 Costituzionalità	56
5.2 Conciliabilità con gli impegni internazionali della Svizzera	57
5.3 Forma dell'atto	57
5.4 Subordinazione al freno alle spese	58
5.5 Delega di competenze normative	58

# **1 Puntii essenziali del progetto**

## **1.1 Situazione iniziale**

Il 1° gennaio 2010 è entrata in vigore la revisione totale della legge sull'IVA del 12 giugno 2009 (parte A della riforma dell'IVA o riforma dell'IVA 2010). Essa ha permesso di sgravare i contribuenti amministrativamente e fiscalmente. Non è stato invece possibile attuare la seconda parte della riforma dell'imposta sul valore aggiunto prevista dal Consiglio federale, ossia l'introduzione di un'aliquota unica e l'abolizione di gran parte delle esclusioni dall'imposta (parte B). Il 23 settembre 2013 il Parlamento ha concluso definitivamente la riforma dell'imposta sul valore aggiunto.

Dall'entrata in vigore della riforma dell'IVA nel 2010 si è visto che alcune normative necessitano di un adeguamento. Il Consiglio federale ha ripreso queste modifiche nel messaggio del 30 gennaio 2013<sup>1</sup> aggiuntivo al messaggio concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto (progetto concernente il modello a due aliquote). Dopo che il 22 aprile 2013 la Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale (CET-N) aveva raccomandato al Consiglio nazionale di non entrare in materia sul progetto concernente il modello a due aliquote, la stessa CET-N ha incaricato il Consiglio federale, con la mozione 13.3362 del 23 aprile 2013, di sottoporre al Parlamento proposte per una revisione parziale della legge sull'IVA. Il 29 maggio 2013 il Consiglio federale ha proposto di accogliere la mozione. Il Consiglio nazionale l'ha accolta il 18 giugno 2013, il Consiglio degli Stati il 23 settembre 2013.

## **1.2 La nuova normativa proposta**

Il progetto contiene in sostanza le modifiche della legge sull'imposta sul valore aggiunto che il Consiglio federale aveva proposto già nel progetto concernente il modello a due aliquote<sup>2</sup>, tuttavia senza modifiche nelle aliquote e senza l'abolizione delle esclusioni dall'imposta per i servizi riservati della Posta, la vendita di valori di bollo e l'esercizio di funzioni d'arbitrato, risultanti dalla proposta di rinvio. Come chiesto dal Parlamento con la mozione 13.3362, le proposte del Consiglio federale sono state integrate dalle proposte di modifiche dell'organo consultivo<sup>3</sup>, che sono in parte controproposte a proposte di modifiche del Consiglio federale, in parte però anche proposte di modifiche supplementari. Laddove non è stato possibile accogliere, il Consiglio federale propone il mantenimento del diritto vigente. In tutti i punti dove sono indicate varianti, il Consiglio federale e l'organo consultivo sono in disaccordo. In conformità con il mandato, nel progetto è stata ripresa anche la richiesta formulata nell'iniziativa parlamentare Frick (11.440), sospesa. L'attuazione

<sup>1</sup> FF 2013 1307

<sup>2</sup> FF 2013 1307

<sup>3</sup> L'organo consultivo è una commissione extraparlamentare ai sensi dell'articolo 57a della legge del 21 marzo 1997 sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione (LOGA). Esso si compone di quattordici membri permanenti in rappresentanza dei contribuenti, dei Cantoni, degli ambienti scientifici, dell'economia, degli operatori fiscali e dei consumatori. L'organo consultivo ha funzione di consulenza per uno sviluppo dell'imposta sul valore aggiunto vicino alla prassi.

dell'iniziativa parlamentare Triponez (02.413), sospesa, era già contenuta nel modello a due aliquote ed è di conseguenza anche parte del presente progetto.

Il presente disegno di legge comprende in particolare:

1. modifiche richieste da interventi e iniziative parlamentari:
  - nuova esclusione dall'imposta per le prestazioni delle organizzazioni di utilità pubblica ai propri benefattori (art. 21 cpv. 2 n. 31 AP-LIVA);
  - armonizzazione delle esclusioni dall'imposta per l'ambito dell'assicurazione sociale (art. 21 cpv. 2 n. 18 lett. c AP-LIVA);
  - reintroduzione dell'imposizione dei margini per gli oggetti d'arte, i pezzi da collezione e le antichità (art. 23a AP-LIVA);
  - nella procedura di esecuzione forzata, indicazione dei crediti d'imposta dell'AFC in un inventario pubblico e insinuazione in una diffida pubblica ai creditori (art. 89 AP-LIVA);
2. modifiche proposte dall'organo consultivo. Laddove sono indicate varianti, il Consiglio federale e l'organo consultivo sono in disaccordo. Altre proposte sono state riprese dal Consiglio federale. Tra queste, di particolare rilevanza è la proposta di determinare l'assoggettamento in base alle cifre d'affari realizzate a livello mondiale che non sono escluse dall'imposta, anziché in base alle cifre d'affari imponibili realizzate sul territorio svizzero (art. 10 AP-LIVA), come avveniva finora;
3. modifiche essenziali su proposta del DFF:
  - nessuna esclusione dell'assoggettamento se le spese sono coperte per la maggior parte da non controprestazioni (art. 10 cpv. 1<sup>quater</sup> AP-LIVA);
  - semplificazione dell'assoggettamento di collettività pubbliche ed estensione mirata dell'esclusione dall'imposta per agevolare la collaborazione delle collettività pubbliche (art. 12 e art. 21 cpv. 2 n. 28 e 28bis e cpv. 6 AP-LIVA);
  - a partire da una cifra d'affari annua di 100 000 franchi, assoggettamento all'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero di piccoli invii dall'estero a clienti che si trovano sul territorio svizzero (art. 7 cpv. 3 AP-LIVA);
  - soppressione delle esclusioni dall'imposta per le prestazioni volte a promuovere l'immagine (art. 21 cpv. 2 n. 27 AP-LIVA) e per i parcheggi destinati all'uso comune (art. 21 cpv. 2 n. 21 lett. c AP-LIVA);
  - proroga del termine di prescrizione assoluta a 15 anni (art. 42 AP-LIVA);
4. modifiche dovute alla sistematica legislativa: ai fini di una migliore sistematica e comprensione della legge nonché di una determinazione dei livelli normativi, queste modifiche prevedono la trasposizione nella legge di alcune regolamentazioni contenute nell'ordinanza in vigore o provenienti dalla prassi dell'AFC (cfr. commenti ai singoli articoli al n. 2).

### 1.3

### Motivazione e valutazione della soluzione proposta

Per il Consiglio federale è particolarmente importante reintrodurre l'imposizione dei margini per gli oggetti d'arte, i pezzi da collezione e le antichità, come richiesto dalla mozione Fässler-Osterwalder (10.3161) «Gli oggetti d'arte non sono beni usati», poiché il diritto alla deduzione dell'imposta precedente fittizia, in vigore dal 1° gennaio 2010, rappresenta per la Confederazione soprattutto in questi settori un rischio a medio termine di minori entrate fiscali fino a 90 milioni di franchi l'anno.

Dalla riforma dell'IVA 2010 è controverso se le organizzazioni che, soltanto assai limitatamente, svolgono un'attività diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità e che coprono la parte nettamente preponderante delle proprie spese mediante non controprestazioni sono assoggettate all'imposta. Il legislatore ha esplicitamente stabilito che, con riserva dei sussidi degli enti pubblici, le non controprestazioni non comportano più una riduzione della deduzione dell'imposta precedente (art. 33 LIVA). Se, tuttavia, anche un'attività imprenditoriale di entità assai limitata è in grado di originare l'assoggettamento dell'organizzazione nel suo insieme, è rimasta una questione controversa. Conformemente alla prassi dell'AFC, l'assoggettamento è escluso in questo concorso di circostanze. Affinché la questione venga chiarita dal legislatore, con il nuovo articolo 10 capoverso 1<sup>quater</sup> AP-LIVA il Consiglio federale propone che il finanziamento di un'organizzazione mediante non controprestazioni non debba escludere l'assoggettamento. Ne sono interessate in primo luogo le organizzazioni di utilità pubblica con un elevato volume di doni, la cui attività non consiste principalmente nella redistribuzione di questi doni.

La nuova normativa sull'assoggettamento di cui all'articolo 10 AP-LIVA è intesa a risolvere il problema delle distorsioni della concorrenza, a scapito delle imprese svizzere, dovute all'imposta sul valore aggiunto, problema che sussiste da molto tempo in particolare nelle regioni di frontiera. Per l'assoggettamento sarà ora determinante la cifra d'affari realizzata a livello mondiale e non soltanto quella realizzata sul territorio svizzero. Così, ogni impresa estera che esegue prestazioni sul territorio svizzero che non sono escluse dall'imposta sarebbe, in linea di massima, assoggettata all'imposta e non sarebbe quindi più avvantaggiata nei confronti dei concorrenti svizzeri sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto. Le imprese estere che realizzano una cifra d'affari inferiore a 100 000 franchi l'anno sono esentate dall'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto, alla stregua delle imprese in territorio svizzero. Serve a ridurre le distorsioni della concorrenza determinate dall'imposta sul valore aggiunto anche la proposta di assoggettare all'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero i piccoli invii dall'estero a clienti che si trovano sul territorio svizzero a partire da una cifra d'affari di 100 000 franchi l'anno. In tal modo è possibile creare condizioni di parità tra i venditori per corrispondenza svizzeri e quelli esteri.

L'abolizione delle esclusioni dall'imposta per le prestazioni volte a promuovere l'immagine (art. 21 cpv. 2 n. 27 AP-LIVA) nonché per i parcheggi destinati all'uso comune (art. 21 cpv. 2 n. 21 lett. c AP-LIVA) mira a semplificare l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e quindi a migliorare la certezza del diritto e a ridurre le riscossioni posticipate dell'imposta.

L'estensione mirata dell'esclusione dall'imposta per agevolare la collaborazione delle collettività pubbliche riduce i conflitti di obiettivi tra la collaborazione delle collettività pubbliche, promossa dalla Confederazione, e l'assoggettamento all'IVA

delle prestazioni tra le collettività pubbliche senza creare significative distorsioni della concorrenza nei confronti di terzi che non sono collettività pubbliche.

Con la proroga del termine di prescrizione assoluta da 10 a 15 anni per le procedimenti in materia di imposta sul valore aggiunto si garantisce che i crediti d'imposta non si prescrivano durante i procedimenti in corso. Nel diritto tributario federale e nel diritto doganale, il termine di prescrizione assoluta di 15 anni costituisce uno standard che nell'ambito della riforma dell'IVA 2010 non è stato rispettato nella speranza di accelerare i procedimenti. Si è però visto che il termine di prescrizione assoluta abbreviato a 10 anni ha effetti indesiderati: di regola, i controlli dell'IVA vertono sugli ultimi cinque periodi fiscali. Al momento della conclusione del controllo sono già trascorsi oltre quattro anni e mezzo dal termine di prescrizione assoluta inerente al primo anno controllato. Secondo il diritto vigente, un'eventuale procedura di ricorso attraverso tutte le istanze deve essere conclusa durante i cinque anni restanti, affinché la prescrizione decennale assoluta non subentri mentre la causa è in mano al giudice. Ciò può creare un incentivo a rallentare i procedimenti facendo valere tutti i diritti di ricorso e altre vie giuridiche, in modo da far cadere in prescrizione il maggior numero possibile di periodi fiscali. Accorciando a due anni il termine di prescrizione relativa si è già risposto adeguatamente alla legittima richiesta di accelerare i procedimenti.

Per un commento dettagliato riguardo alle singole modifiche si rimanda al numero 2.

### **Proposte respinte**

L'organo consultivo chiede che l'esclusione dall'imposta per le professioni nel settore sanitario (art. 21 cpv. 2 n. 3 AP-LIVA) non sia più vincolata alla condizione di disporre di un'autorizzazione cantonale. Con ciò si intendono evitare differenze cantonali nel trattamento, sotto il profilo dell'imposta sul valore, delle suddette professioni. Come si è evidenziato, una rinuncia alla condizione di disporre di un'autorizzazione cantonale all'esercizio della professione comporterebbe tuttavia un cambiamento di sistema generale nell'esclusione dall'imposta per le professioni nel settore sanitario. Per questa ragione sono state respinte proposte come quella di considerare i certificati federali di capacità. Si è dimostrata parimenti inattuabile nella pratica la proposta di autorizzare anche in tutti gli altri Cantoni le professioni mediche e sanitarie per le quali è stata rilasciata un'autorizzazione all'esercizio della professione in almeno un Cantone, poiché in tale caso l'AFC dovrebbe verificare per tutti i rimanenti Cantoni l'adempimento dei pertinenti criteri. Non c'è soltanto la questione di definire i criteri di cui tenere conto quando i requisiti per il rilascio dell'autorizzazione all'esercizio della professione differiscono in vari Cantoni, ma anche il fatto che in quanto autorità non competente sotto il profilo tecnico l'AFC non può assumere simili verifiche per i rimanenti Cantoni. Inoltre, vi sarebbe il rischio che dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto si attesterebbe l'esistenza di un'autorizzazione all'esercizio per professioni che, in virtù del rispettivo diritto cantonale, non riceverebbero alcuna autorizzazione.

## **1.4 Compatibilità tra i compiti e le finanze**

Le modifiche di legge proposte dal Consiglio federale non hanno grosse ripercussioni sulla grande massa dei contribuenti. La reintroduzione dell'imposizione dei margini per gli oggetti d'arte, i pezzi da collezione e le antichità colma una lacuna che

avrebbe permesso di dedurre a titolo di imposta precedente considerevoli importi dell'imposta che non sono mai confluiti nelle casse dello Stato. Ne sono interessati solamente pochi contribuenti.

La soppressione del trattamento fiscale privilegiato, rispetto ai loro concorrenti svizzeri, delle imprese estere che svolgono lavori in Svizzera è possibile soltanto con un grande dispendio amministrativo dell'Amministrazione. Basarsi sulle cifre d'affari realizzate a livello mondiale in luogo di quelle realizzate sul territorio svizzero per l'assoggettamento obbligatorio di un'impresa è una soluzione soddisfacente sia sul piano dei costi sia su quello della praticità della procedura. Le persone che finora erano assoggettate all'imposta non ne sono interessate. Avrebbero per contro un dispendio amministrativo nettamente maggiore tutte quelle imprese estere che finora non erano assoggettate in Svizzera e che ora dovrebbero iscriversi nel registro dei contribuenti IVA. Per la Confederazione ne risulterebbero, da una parte, maggiori entrate dall'imposta sul valore aggiunto di circa 40 milioni di franchi l'anno. Dall'altra, sarebbe necessario creare 38 posti a tempo pieno supplementari nell'AFC, che comporterebbero costi annui di circa 5,4 milioni di franchi.

## **1.5 Diritto comparato, in particolare con il diritto europeo**

Per l'assoggettamento delle imprese, la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006,<sup>4</sup> relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (direttiva IVA) considera le cifre d'affari realizzate nel rispettivo Stato membro.

Gli imprenditori che nell'UE forniscono prestazioni nell'ambito di attività imponibili o esenti dall'imposta, sono in linea di massima assoggettati a imposta. Secondo gli articoli 281–294 della direttiva IVA, gli Stati membri hanno però il diritto di prevedere un'esenzione dall'assoggettamento per le piccole imprese. La maggior parte degli Stati membri applica una siffatta regolamentazione. Così, ad esempio, secondo la legislazione tedesca sull'imposta sul valore aggiunto le imprese sono esentate dall'assoggettamento se in Germania realizzano nell'anno civile precedente non più di 17 500 euro e nell'anno civile corrente probabilmente non più di 50 000 euro di cifra d'affari da prestazioni imponibili o esenti dall'imposta (§ 19 Umsatzsteuergesetz, UstG; legge concernente l'imposta sulla cifra d'affari). Nella maggior parte dei Paesi dell'UE il limite della cifra d'affari per l'esenzione dall'assoggettamento è nettamente inferiore a quello di 100 000 franchi vigente in Svizzera. Unicamente la Francia, l'Irlanda e il Regno Unito hanno valori limite paragonabili a quelli in Svizzera, pur se in parte solamente per determinati tipi di prestazioni.

Secondo l'articolo 283 paragrafo 1 lettera c della direttiva IVA, la regolamentazione per le piccole imprese si applica soltanto a quelle imprese che sono stabilite nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA. Le imprese senza sede e senza stabilimento d'impresa nello Stato membro devono quindi assoggettarsi all'imposta dal primo euro di cifra d'affari realizzato in quello Stato membro. Solamente la Bulgaria e Cipro applicano anche alle imprese estere il limite della cifra d'affari vigente per le imprese nazionali.

<sup>4</sup> GU L 347 dell'11.12.2006, pag. 1.

Attualmente in Svizzera sono determinanti per l'assoggettamento soltanto le cifre d'affari realizzate sul territorio svizzero. In ragione del fatto che ora vengono considerate le cifre d'affari realizzate a livello mondiale che non sono escluse dall'imposta, le imprese estere in Svizzera vengono trattate come le imprese svizzere nell'UE. La nuova normativa sull'assoggettamento si applica allo stesso modo alle imprese nazionali e a quelle estere ed elimina quindi le distorsioni della concorrenza esistenti. Inoltre, essa non viola né i trattati bilaterali con l'UE né gli impegni contratti dalla Svizzera nell'ambito dell'OMC (cfr. anche n. 5.2)

Nel settore delle collettività pubbliche, l'articolo 13 della direttiva IVA contiene regimi speciali per gli enti pubblici, purché essi realizzino cifre d'affari da attività sovrane. Per queste attività, in linea di massima, gli enti pubblici non sono assoggettate all'IVA. Le prestazioni che vengono fornite da un ente pubblico nella sua qualità di detentore della sovranità non rientrano quindi nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (art. 13 par. 1 sottopar. 1 direttiva IVA). A questa norma si deroga solamente se il non assoggettamento degli enti pubblici provoca «distorsioni della concorrenza di una certa importanza» (art. 13 par. 1 sottopar. 2 direttiva IVA) o le attività in questione si riferiscono a un settore elencato nell'allegato I della direttiva e tali attività non sono trascurabili (art. 13 par. 1 sottopar. 3 direttiva IVA). Questo allegato corrisponde ampiamente all'elenco delle prestazioni imprenditoriali delle collettività pubbliche di cui all'articolo 14 dell'ordinanza del 27 novembre 2009<sup>5</sup> concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA). Gli Stati membri possono inoltre considerare determinate attività escluse dall'imposta svolte da enti di diritto pubblico come attività che incombono a tali enti in quanto pubbliche autorità e dunque che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (art. 13 par. 2 direttiva IVA). Tuttavia, nemmeno la direttiva dell'UE prevede un'esclusione generale dall'imposta per le prestazioni tra collettività pubbliche.

## **1.6 Interventi parlamentari**

Il presente avamprogetto adempie parti della mozione Cassis (12.4197) «La legge sull'IVA non deve rimanere lettera morta. Bisogna limitare la concorrenza sleale nelle zone di confine», creando le basi legali per ridurre ulteriormente le distorsioni della concorrenza dovute all'imposta sul valore aggiunto nelle regioni di frontiera (cfr. commento all'art. 10 cpv. 2 lett. a e 45 AP-LIVA). Adempie, altresì, la mozione Hess (11.3185) «Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto. Stralcio senza sostituzione dell'articolo 89 capoverso 5» che chiede che in futuro, nelle procedure d'esecuzione forzata, l'AFC produca i crediti fiscali in un inventario pubblico e li insinui in una diffida pubblica ai creditori. Il capoverso non va tuttavia stralciato, bensì occorre disciplinare la fattispecie nel diritto positivo.

<sup>5</sup> RS 641.201

*Art. 3 lett. g*

Questa precisazione non cambia la situazione giuridica. Secondo la prassi pluriennale dell'AFC, le attività sovrane di collettività pubbliche possono venire trasferite anche a terzi che non sono collettività pubbliche, senza che con ciò l'attività perda il suo carattere di sovranità. In particolare, è possibile che anche terzi che non sono collettività pubbliche ai quali sono state affidate attività sovrane possano emanare decisioni. Quale esempio si può menzionare l'amministratore nelle procedure di esecuzione forzata.

*Variante del Consiglio federale**Art. 3 lett. h*

Mediante la definizione della nozione di persona strettamente vincolata, nell'ambito della riforma dell'IVA 2010 si intendeva creare certezza del diritto. All'atto pratico si è tuttavia visto che questo articolo è formulato in modo troppo restrittivo, poiché sono considerate persone strettamente vincolate soltanto i titolari di partecipazioni determinanti al capitale di un'impresa o di una società di persone. La definizione nel diritto vigente e la proposta dell'organo consultivo escludono in sostanza arbitrariamente che fondazioni e associazioni possano venire qualificate come persone strettamente vincolate. Ciò porta a esiti indesiderati sotto il profilo del sistema stesso dell'IVA in particolare nelle fondazioni di casse pensioni gestite dal personale della rispettiva impresa di fondazione. Simili prestazioni di gestione vanno, in linea di massima, fatturate con l'IVA. Dato però che le prestazioni delle assicurazioni sociali fornite dalle fondazioni delle casse pensioni sono escluse dall'imposta senza possibilità di imposizione volontaria, conformemente al sistema le fondazioni devono prendersi a carico l'imposta sul valore aggiunto trasferita. Per impedire che questo accada, molte imprese forniscono ora queste prestazioni gratuitamente e si sottraggono in tal modo attraverso l'imposta precedente non deducibile all'onere fiscale previsto dal sistema stesso dell'IVA. Secondo il diritto previgente, non è possibile una correzione della base di calcolo (art. 24 cpv. 2 LIVA), poiché le fondazioni e le imprese fondatrici non sono considerate persone vicine. Dalla riforma dell'IVA 2010 non entra più in linea di conto neanche il rendiconto del consumo proprio, poiché la gestione degli affari della fondazione della cassa pensione rientra indubbiamente nell'ambito dell'attività imprenditoriale. Con l'inclusione delle fondazioni e associazioni nella definizione delle persone vicine viene colmata questa lacuna nel sistema. La partecipazione a un rapporto di prestazione di persone strettamente vincolate o di persone a loro vicine è il presupposto per potere sottoporre a un confronto con terzi la base di calcolo dell'imposta (art. 24 cpv. 2 LIVA) o per prescrivere la procedura di notifica se l'ammontare d'imposta è inferiore a 10 000 franchi (art. 38 cpv. 1 LIVA).

*Variante dell'organo consultivo**Art. 3 lett. h*

*L'organo consultivo propone di mantenere un valore di soglia e di definirlo autonomamente per il diritto in materia di imposta sul valore aggiunto. Nell'ambito*

*delle deliberazioni sulla riforma dell'IVA 2010 il Parlamento ha scientemente introdotto un valore di soglia. Per ragioni di unificazione del diritto, lo ha fatto mediante un rinvio all'articolo 69 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD), che allora prevedeva un valore di soglia del 20 per cento. Nel frattempo tale valore è stato ridotto al 10 per cento. Il senso e lo scopo di questa disposizione inserita dal Parlamento erano di introdurre un dispositivo «safe haven» (rifugio sicuro) e garantire così alle imprese la certezza del diritto. Soltanto se la partecipazione raggiunge un certo ordine di grandezza occorre esaminare se eventualmente il prezzo va adeguato. Nel caso in cui la partecipazione detenuta dal destinatario delle prestazioni nella società del fornitore non raggiunga questo ordine di grandezza, ci si deve potere basare sul prezzo concordato fra le parti.*

#### *Art. 4 cpv. 2 e 3*

Questa modifica non cambia la situazione giuridica. Il 1° gennaio 2013, in virtù dell'articolo 87 della legge sui comuni del Cantone dei Grigioni (CSC 175.050), i Comuni politici di Ramosch e Tschlin si sono aggregati, formando il nuovo Comune di Valsot, che subentra nei rapporti giuridici dei due Comuni. La fusione non ha alcuna ripercussione sul territorio delle enclavi doganali, che comprende le due valli di Samnaun e Sampouir. Con la fusione, l'esenzione dall'imposta delle forniture in virtù dell'articolo 4 capoverso 1 LIVA non viene quindi estesa a un territorio supplementare. In quanto successore nel diritto del Comune di Tschlin, a partire dal 1° gennaio 2013 Valsot versa alla Confederazione la compensazione per le forniture esonerate effettuate sulla sua parte del territorio delle enclavi doganali.

#### *Art. 7 cpv. 2 e 3*

*Capoverso 2:* la presente modifica corrisponde alla prassi vigente. La formulazione attuale («il suo domicilio o il luogo dal quale svolge la sua attività») è troppo restrittiva, in quanto non sono contemplati quei casi in cui il luogo della fornitura non è né il domicilio né il luogo dal quale viene svolta l'attività, come nel caso delle abitazioni di vacanza. D'ora in avanti sarà determinante il luogo nel quale la fornitura di energia elettrica è effettivamente utilizzata o consumata. In base a un'interpretazione teleologica, nella prassi corrente la disposizione viene già applicata in questo modo. Il presente disciplinamento è sussidiario. Il testo non è stato modificato per quanto riguarda il luogo della fornitura di energia elettrica alle aziende con sede o stabilimento d'impresa: nel caso in cui l'energia elettrica venga fornita a un'azienda di questo tipo, è considerato luogo della fornitura la sede o lo stabilimento d'impresa per cui viene effettuata la fornitura. In tal senso è irrilevante che la fornitura fisica di energia elettrica avvenga effettivamente in questa sede o in questo stabilimento d'impresa o che lì essa venga utilizzata o consumata. L'unica condizione è che la fornitura venga effettuata per la sede o lo stabilimento d'impresa in questione. Come avviene nel caso della fornitura di merci, occorre distinguere sempre tra la fornitura ai sensi del diritto in materia di IVA (rapporto di prestazione) e l'effettiva fornitura intesa come un movimento di merci o, come nel caso in questione, un trasferimento di energia elettrica. Questa distinzione è importante in caso di operazioni a catena, dove più forniture ai sensi del diritto in materia di IVA corrispondono a un unico movimento di merci o a un unico trasferimento di energia elettrica. Sempre secondo la prassi vigente, la disposizione è stata completata menzionando esplicitamente l'energia termica.

*Capoverso 3 lettera a:* finora la cosiddetta dichiarazione d'adesione era disciplinata unicamente nell'articolo 3 OIVA. Mediante questa integrazione, i principi della dichiarazione d'adesione vengono menzionati nella legge stessa, mentre i dettagli permangono a livello di ordinanza. Le imprese estere e quelle nazionali che dispongono di un'autorizzazione dell'AFC possono destinatario della fornitura in territorio svizzero. Ciò presuppone che queste imprese siano assoggettate all'imposta sul territorio svizzero e che a loro volta rifatturino le forniture con l'imposta sul valore aggiunto. In compenso, possono in linea di massima dedurre quale imposta precedente l'imposta sull'importazione pagata. Già in virtù del diritto vigente si può rinunciare all'uso della dichiarazione d'adesione per singole importazioni. Ora viene precisato che la rinuncia deve essere comunicata al momento dell'importazione. Infatti, secondo il diritto in materia doganale, per determinare l'importatore e l'imposta sull'importazione sono essenziali unicamente i rapporti giuridici al momento dell'importazione.

*Capoverso 3 lettera b:* i beni per i quali al momento dell'importazione sul territorio svizzero risulta un ammontare d'imposta di al massimo 5 franchi possono essere importati in franchigia. Con questo ammontare minimo d'imposta si assicura che i costi legati alla riscossione dell'imposta non superino l'ammontare d'imposta. In ragione delle aliquote d'imposta relativamente basse in Svizzera possono così però essere immessi sul mercato nazionale grandi quantitativi di merci non gravati dall'IVA: all'aliquota ridotta del 2,5 per cento attuale, libri e riviste imponibili fino a un prezzo di 200 franchi, incluse le spese di spedizione, e i beni tassati all'aliquota normale dell'8 per cento fino a un prezzo di 62,50 franchi, incluse le spese di spedizione. Ciò comporta considerevoli svantaggi competitivi per le imprese nazionali. Per eliminare in gran parte queste distorsioni della concorrenza dovute all'imposta sul valore aggiunto, le imprese che realizzano simili cifre d'affari su questo genere di forniture devono perciò potere imporre tali forniture sul territorio svizzero. Ciò avviene trasferendo il luogo della fornitura in territorio svizzero. Queste imprese forniscono quindi prestazioni sul territorio svizzero e in linea di massima sono assoggettate all'imposta come un'impresa svizzera.

Il trasferimento del luogo della prestazione sul territorio svizzero si applica solamente alle importazioni alla cui base vi è una fornitura con movimento delle merci, ovvero quando ha luogo un trasporto o una spedizione del bene a destinazione dell'acquirente o, su suo ordine, a destinazione di un terzo (art. 7 cpv. 1 lett. b LIVA). Ne consegue che questa normativa non riguarda la fornitura con presa a carico presso il fornitore. Parimenti, non ne è interessata l'importazione esente da imposta nel traffico turistico, poiché in questi casi l'acquirente prende in consegna i beni personalmente nel luogo della fornitura e in seguito li introduce sul territorio svizzero passando attraverso il confine doganale. La disposizione non si applica neppure all'importazione esente da imposta di invii regalo, poiché per questi ultimi le persone interessate devono essere privati. Con il rimando esplicito all'articolo 53 capoverso 1 lettera a LIVA sono inoltre escluse in maniera manifesta tutte le importazioni esenti da imposta che sono disciplinate in altre lettere della disposizione.

Se con simili piccoli invii un'impresa ha superato il limite della cifra d'affari determinante e deve di conseguenza imporre le forniture sul territorio svizzero, il trasferimento del luogo della prestazione vale per tutte le forniture di questa impresa. Affinché l'impresa estera non sia tenuta a stabilire se il destinatario della fornitura è assoggettato all'imposta, si rinuncia al requisito delle forniture a non contribuenti, sebbene le distorsioni della concorrenza si verificano principalmente con questo tipo

di forniture. I dettagli, come il momento in cui il luogo della fornitura viene trasferito in territorio svizzero, saranno disciplinati dal Consiglio federale nell'OIVA. Si impone dunque una regolamentazione analoga a quella concernente l'inizio dell'assoggettamento contenuta nell'articolo 14 capoverso 3 LIVA.

*Art. 10 cpv. 1, 1bis, 1ter, 1quater, 2 lett. a, b e 2bis*

*Capoverso 1:* la presente modifica corrisponde alla prassi vigente. In linea di massima, è possibile rinunciare all'esenzione dall'assoggettamento di cui all'articolo 11 LIVA anche se non viene realizzata alcuna cifra d'affari, a condizione che venga esercitata un'impresa. Per essere assoggettati all'imposta in Svizzera ed essere iscritti nel registro dei contribuenti è tuttavia necessario che vi sia un rapporto minimo con il territorio svizzero. Finora tale rapporto era disciplinato unicamente nell'articolo 8 OIVA. Il nuovo articolo 10 capoverso 1 AP-LIVA sancisce a livello di legge questo rapporto con il territorio svizzero: esso è dato quando un'azienda esegue prestazioni sul territorio svizzero oppure quando si trova in territorio svizzero il domicilio dal quale una persona svolge la propria attività, oppure la sede sociale o lo stabilimento d'impresa. Il collegamento al luogo dal quale una persona svolge la propria attività, menzionato nell'articolo 8 OIVA, non è stato ripreso nella legge in quanto questo semplice collegamento compromette il rapporto con il territorio svizzero richiesto a un'azienda. Se per contro mancano questi presupposti, come nel caso di un'azienda che ha la propria sede all'estero e che in Svizzera non ha uno stabilimento d'impresa né vi esegue prestazioni, l'iscrizione nel registro dei contribuenti non è possibile. Il rimborso delle imposte precedenti pagate sul territorio svizzero deve essere in questo caso richiesto nell'ambito della procedura di rimborso in virtù dell'articolo 107 capoverso 1 lettera b LIVA.

Ora viene precisato che è assoggettato all'imposta chi esegue le prestazioni con la propria impresa. Infatti, anche le persone fisiche che sono assoggettate all'imposta quali imprese individuali possono continuare a eseguire prestazioni al di fuori della loro attività imprenditoriale e, come ogni altro privato, non devono imporle. Secondo la prassi pluriennale dell'AFC, ad esempio, a determinate condizioni la locazione di un appartamento di vacanze o la vendita dell'auto privata da parte di un'impresa individuale non è parte dell'attività imprenditoriale.

*Capoverso 1bis:* il presente capoverso corrisponde al secondo periodo dell'attuale articolo 10 capoverso 1 LIVA ed è stato creato solo per ragioni di sistematica legislativa, affinché l'articolo rimanga strutturato in modo chiaro dopo l'inserimento del rapporto con il territorio svizzero (cfr. cpv. 1).

*Il capoverso 1ter* non cambia la situazione giuridica, bensì sancisce a livello di legge il principio, contenuto finora solamente nell'articolo 9 OIVA, secondo cui l'acquisto, la detenzione e l'alienazione di partecipazioni qualificate ai sensi dell'articolo 29 capoversi 2 e 3 LIVA costituiscono un'attività imprenditoriale.

*Capoverso 1quater:* nell'ambito della riforma dell'IVA 2010 il legislatore ha chiaramente stabilito che, a parte i sussidi degli enti pubblici, le non controprestazioni non hanno alcun influsso sul diritto di un'impresa alla deduzione dell'imposta precedente (art. 33 LIVA). Non è stato invece disciplinato ciò che significa l'ottenimento di non controprestazioni per la qualifica quale attività imprenditoriale o non imprenditoriale e quindi per l'assoggettamento. Ciò ha generato grande incertezza del diritto. L'AFC ha quindi dovuto definire una prassi, benché sulla questione di principio dovrebbe giustamente decidere il legislatore.

Secondo la prassi vigente dell'AFC, manca l'orientamento al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità (cfr. l'art. 10 cpv. 1 LIVA) e quindi all'attività imprenditoriale e anche all'assoggettamento se con l'attività in questione non si ottengono controprestazioni oppure si ottengono in misura molto limitata. L'AFC contesta l'orientamento al conseguimento di entrate aventi carattere di stabilità se si prevede che le spese per lo svolgimento di un'attività non sono coperte stabilmente per almeno il 25 per cento da entrate provenienti da prestazioni di natura imprenditoriale (esclusi i redditi da capitale e a titolo di interessi), ma per oltre il 75 per cento da non controprestazioni come sussidi, doni, finanziamenti trasversali, investimenti di capitale ecc. senza che vi sia un concreto motivo imprenditoriale. Un motivo imprenditoriale sussiste in particolare se un'attività diretta al conseguimento di entrate mediante prestazioni deve essere finanziata tramite un'attività non orientata al conseguimento di entrate mediante prestazioni.

Con il capoverso *Iquater*, nell'ambito del progetto per la consultazione il Consiglio federale propone che il finanziamento di un'impresa mediante non controprestazioni di cui all'articolo 18 capoverso 2 LIVA non permetta di escludere l'assoggettamento. Di conseguenza, contrariamente all'attuale prassi dell'AFC, l'attività imprenditoriale, e dunque l'assoggettamento, vengono confermati anche se il finanziamento è avvenuto per oltre tre quarti mediante non controprestazioni. Un museo, ad esempio, finanziato in misura del tutto preponderante mediante doni e solamente in minima parte consegue controprestazioni imponibili (ad es. ingressi imponibili volontariamente), secondo questa disposizione dovrebbe imporre unicamente queste controprestazioni, potrebbe però d'altra parte, ad esempio per la costruzione di edifici, fare valere la deduzione dell'imposta precedente, poiché nel complesso anche l'esercizio di un museo va considerato un'attività imprenditoriale che, in caso di imposizione volontaria degli ingressi, determina l'assoggettamento. La situazione non cambia per quanto riguarda i settori chiaramente delimitabili quali un negozio del museo o una caffetteria, in cui vengono svolte semplici attività accessorie: l'assoggettamento di questi settori accessori non porta all'assoggettamento dell'intera organizzazione, motivo per cui le imposte precedenti connesse con l'esercizio del museo non sono deducibili a seguito dell'assoggettamento di questi settori.

Prima della riforma dell'IVA 2010, non si poneva la questione di sapere se un'impresa che era finanziata in misura preponderante mediante non controprestazioni era assoggettata all'imposta a seguito di qualsivoglia esecuzione di prestazioni a titolo oneroso, in particolare di entità assai limitata, e aveva dunque il diritto alla deduzione integrale dell'imposta precedente, poiché l'ottenimento di tutte le non controprestazioni comportava una riduzione proporzionale del diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Secondo il diritto vigente, la deduzione dell'imposta precedente deve essere ridotta unicamente se si ricevono sussidi degli enti pubblici (art. 33 cpv. 2 LIVA), tuttavia non, ad esempio, se si ricevono doni. La prassi dell'AFC non si applica quindi neanche all'ottenimento di sussidi degli enti pubblici, ciò che non è del tutto coerente, poiché anche in questo caso può mancare l'orientamento al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità. Questa nuova disposizione permetterebbe altresì di eliminare tale incoerenza.

La prassi rimane invariata riguardo alle organizzazioni attive nell'ambito della beneficenza che ricevono sostanzialmente doni. Con il ricevimento di doni e il loro trasferimento per finanziare progetti di aiuto non vengono eseguite prestazioni a titolo oneroso. In tal senso manca quindi un'attività imprenditoriale e di conseguen-

za non è dato neppure l'assoggettamento. Non vi è alcuna possibilità di dedurre l'imposta precedente per le spese legate a questa attività.

Si deve continuare a esaminare anche la delimitazione tra passatempo e attività imprenditoriale, tenendo conto di tutte le circostanze del singolo caso. Con un'attività non possono e non devono venire realizzate durevolmente eccedenze e se lo scopo primario non è l'utilità pubblica, si deve presupporre che si tratti di un passatempo che né porta all'assoggettamento, né comporta il diritto alla deduzione delle imposte precedenti. Occorre altresì prendere in considerazione se l'attività in questione viene esercitata come un'attività professionale o commerciale comparabile. Un proprietario di automobili d'epoca, ad esempio, che sporadicamente le noleggia a titolo oneroso per matrimoni effettua, certo, anche prestazioni a titolo oneroso, ma con ciò, a causa del carattere di semplice sporadicità, non agisce come qualcuno che lo fa per professione o a titolo commerciale. Sarebbe poi da chiedersi se, nel proporre noleggi d'automobili d'epoca per matrimoni, in primo piano vi sarebbe l'utilità pubblica, come è ad esempio il caso di collezioni d'arte che sono accessibili al pubblico in appositi edifici. Per contro, neanche nel caso di collezioni d'arte l'utilità pubblica sarebbe in primo piano se esse, ad esempio, fossero accessibili al pubblico soltanto assai limitatamente, venendo esposte, e soltanto sporadicamente, in locali privati.

*Capoverso 2 lettera a:* finora era esentato dall'obbligo fiscale chiunque realizzasse sul territorio svizzero una cifra d'affari proveniente da prestazioni imponibili inferiori a 100 000 franchi. Questa normativa è assai generosa soprattutto nei confronti delle imprese estere, poiché possono venire effettuate in Svizzera prestazioni in esenzione dall'IVA fino a 100 000 franchi l'anno. È inoltre quasi impossibile dimostrare che le imprese con sede all'estero superano questo limite di cifra d'affari e che in Svizzera sarebbero quindi assoggettate all'imposta, il che porta a distorsioni della concorrenza supplementari. L'imposta sull'acquisto di forniture in Svizzera che non soggiacciono all'imposta sull'importazione, introdotta con la riforma dell'IVA 2010, è risultata molto difficile in sede di esecuzione e non è stata in grado di ridurre le distorsioni della concorrenza (cfr. commento all'art. 45 AP-LIVA).

Con la revisione, le imprese che effettuano prestazioni o hanno la propria sede sul territorio svizzero, saranno ancora esentate dall'assoggettamento all'imposta solamente se a livello mondiale realizzano meno di 100 000 franchi di cifra d'affari da prestazioni che non sono escluse dall'imposta. Determinanti non sono più, come finora, le «prestazioni imponibili», poiché l'imponibilità presuppone che una prestazione venga effettuata in Svizzera. Determinanti per il limite di cifra d'affari sono perciò tutte le prestazioni che non sono escluse dall'imposta. Le cifre d'affari complessive di un'impresa vanno qualificate secondo il diritto svizzero in materia di imposta sul valore aggiunto. Nel caso di un'impresa estera, le sue cifre d'affari vanno trattate come se le prestazioni escluse dall'imposta che ne sono alla base fossero state effettuate sul territorio svizzero. All'atto pratico, tuttavia, ciò porterà a inchieste approfondite solo per poche imprese poiché, da un lato, devono essere realizzate cifre d'affari escluse dall'imposta e, dall'altro, le cifre d'affari rimanenti devono situarsi nell'ambito dei 100 000 franchi. Questa normativa si applica allo stesso modo alle imprese nazionali e a quelle estere. Ogni impresa che effettua prestazioni o ha la propria sede sul territorio svizzero diventa così, in linea di massima, assoggettata all'imposta, se non prova che a livello mondiale realizza meno di 100 000 franchi di cifra d'affari da prestazioni non escluse dall'imposta.

Sulla base dell'Accordo del 21 giugno 1996 tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone (ALC), i cittadini dell'UE/AELS possono essere distaccati in Svizzera per massimo 90 giorni per anno civile da imprese o società con sede in uno Stato dell'UE/AELS (fatta eccezione per il Principato del Liechtenstein). In virtù dell'articolo 6 della legge dell'8 ottobre 1997 sui lavoratori distaccati (LDist), essi devono in precedenza notificare il proprio impiego nell'ambito della procedura di notifica online. Questi dati vengono memorizzati nel sistema d'informazione centrale sulla migrazione (SIMIC). Nell'ambito di questa notifica va chiesta anche l'indicazione del numero IVA svizzero (v. mozione Cassis 12.4197). Le imprese che ancora non hanno alcun numero IVA svizzero vanno indirizzate all'iscrizione all'IVA online affinché si annuncino quali assoggettate all'IVA, si deve potere realizzare almeno 100 000 franchi di cifra d'affari l'anno da prestazioni non escluse dall'imposta. Se il campo per il numero IVA svizzero rimane vuoto e non ha luogo alcuna iscrizione, l'AFC deve potere effettuare ulteriori accertamenti basandosi sui dati che figurano nel SIMIC. Se si consolida il sospetto che un'impresa estera che opera in Svizzera con cifre d'affari superiori a 100 000 franchi non escluse dall'imposta si è annunciata quale non assoggettata all'IVA, si deve potere avviare un procedimento penale per sottrazione d'imposta e avvalersi dell'assistenza amministrativa o giudiziaria. Questa procedura di richiesta del numero IVA nell'ambito della procedura di notifica online necessita, da una parte, una revisione dell'ordinanza del 21 maggio 2003 sui lavoratori distaccati in Svizzera (ODist) e, dall'altra, un adeguamento dell'OIVA. Entrambi questi aspetti vanno posti in essere prima dell'entrata in vigore della presente revisione parziale della legge sull'imposta sul valore aggiunto.

L'Accordo del 26 ottobre 2004<sup>9</sup> di cooperazione fra la Confederazione Svizzera, da un lato, e la Comunità europea e i suoi Stati membri dall'altro, per lottare contro la frode e ogni altra attività illecita che leda i loro interessi finanziari (Accordo anti frode) non è ancora entrato in vigore. La Svizzera ha ratificato l'Accordo il 23 ottobre 2008 e lo applica anticipatamente dal gennaio 2009 nei confronti degli Stati membri dell'UE che, a loro volta, hanno ratificato l'Accordo e rilasciato una dichiarazione in merito all'applicazione anticipata. Nell'assistenza amministrativa e giudiziaria è perciò decisivo se il Paese nel quale la persona assoggettata all'imposta ha la propria sede ha già ratificato l'Accordo e lo applica provvisoriamente. È il caso, ad esempio, della Germania e della Francia, dove quindi è possibile non soltanto procurarsi mezzi di prova mediante l'assistenza amministrativa, bensì anche chiedere l'attuazione di misure di esecuzione forzata se l'importo delle imposte sottratte supera 25 000 euro. In Italia e Austria, invece, dove l'Accordo anti frode è ratificato, ma non applicato provvisoriamente, le persone che vi risiedono possono essere chiamate a rispondere penalmente tramite rogatoria in virtù degli Accordi di associazione alla normativa di Schengen soltanto nell'ambito di un procedimento penale.

Capoverso 2 lettera b numero 1: così viene eliminata un'incongruenza all'interno del diritto vigente. Il rimborso delle imposte precedenti attraverso la procedura di rimborso presuppone, fra l'altro, che il richiedente non soggiaccia all'obbligo fiscale sul territorio svizzero, motivo per cui non può neppure eseguirvi prestazioni (cfr. art.

<sup>6</sup> RS 0.142.112.681

<sup>7</sup> RS 823.20

<sup>8</sup> RS 823.201

<sup>9</sup> RS 0.351.926.81

151 cpv. 1 OIVA). L'articolo 151 capoverso 2 lettera a OIVA recita tuttavia esplicitamente che non vi si oppongono i trasporti sul territorio svizzero che sono esenti dall'imposta in virtù dell'articolo 23 capoverso numeri 5–7 LIVA. Nel diritto vigente, questa normativa si applica solamente se con simili prestazioni di trasporto non viene superato il limite di cifra d'affari per l'esenzione dall'assoggettamento. Altrimenti, subentra l'assoggettamento sul territorio svizzero e il rimborso delle imposte precedenti nell'ambito della procedura di rimborso non è più possibile. Ora, per motivi di carattere economico-amministrativo, non soltanto le prestazioni di trasporto, bensì tutte le prestazioni esenti dall'imposta non devono opporsi alla procedura di rimborso. Tuttavia, affinché le imprese non diventino assoggettate all'imposta a causa del superamento del limite della cifra d'affari di 100 000 franchi e quindi la procedura di rimborso venga nuovamente esclusa, la presente nuova esenzione dall'assoggettamento è stata accolta nella legge. Simili imprese continuano ad avere la possibilità, in virtù dell'articolo 11 LIVA, di rinunciare all'esenzione dall'assoggettamento, al fine di far valere il proprio credito di imposta precedente nei rendiconti ordinari.

Capoverso 2 lettera b numero 2: secondo l'attuale articolo 10 capoverso 2 lettera b LIVA le imprese con sede all'estero sono, in linea di massima, esentate dall'assoggettamento se forniscono esclusivamente prestazioni che soggiacciono all'imposta sull'acquisto. Secondo l'attuale articolo 45 capoverso 1 LIVA, l'imposta sull'acquisto è applicata alle prestazioni di servizi che, ai sensi dell'articolo 8 capoverso 1 LIVA, devono essere assoggettate nel luogo del destinatario della prestazione. Se le imprese con sede all'estero forniscono esclusivamente simili prestazioni, non possono di conseguenza essere assoggettate all'imposta anche se raggiungono il limite di cifra d'affari di 100 000 franchi. L'imposta sul valore aggiunto su queste prestazioni va invece conteggiata dal destinatario della prestazione in territorio svizzero a titolo d'imposta sull'acquisto. Non è molto chiaro se ciò valga anche per le forniture sul territorio svizzero che non soggiacciono all'imposta sull'importazione (art. 45 cpv. 1 lett. c LIVA). Questa normativa intendeva infatti, nell'ambito della riforma dell'IVA 2010, porre rimedio alle difficoltà di applicazione nei confronti delle imprese con sede all'estero, in particolare nell'edilizia e nell'ingegneria civile, nonché nei rami accessori dell'edilizia. Essa è perciò fortemente caratterizzata dall'idea della responsabilità solidale del destinatario della prestazione in territorio svizzero, che risulta particolarmente dal fatto che l'imposta sull'acquisto si applica alle forniture di imprese che non sono iscritte nel registro dei contribuenti e non semplicemente a prestazioni di un'impresa non assoggettate all'imposta, come era il caso prima della riforma dell'IVA 2010 riguardo all'imposta sull'acquisto su prestazioni di servizi. La differenza consiste nel fatto che nel primo caso è irrilevante se un'impresa, a torto o a ragione, non è iscritta nel registro dell'IVA. Se ci si fosse riallacciati all'assoggettamento, l'assoggettamento all'imposta sull'acquisto incomberebbe al destinatario della prestazione anche nel caso in cui l'impresa estera fosse assoggettata all'imposta ma, contrariamente ai suoi obblighi, non si facesse iscrivere. Si deve perciò partire dal presupposto che, a differenza dell'imposta sull'acquisto sulle prestazioni di servizi, già secondo il diritto vigente il legislatore intendesse impostare, soltanto in via sussidiaria all'obbligo di assoggettamento dei fornitori delle prestazioni, l'imposta sull'acquisto sulle forniture nel senso di una responsabilità solidale. Indipendentemente da ciò, le aspettative nei confronti dell'imposta sull'acquisto sulle forniture non si sono realizzate. La grande maggioranza dei consumatori non è consapevole che anch'essi possono essere assoggettati all'IVA. Affinché non abbiano brutte sorprese, il legisla-

tore aveva inoltre obbligato l'AFC a informare previamente le persone assoggettate all'imposta sull'acquisto in merito al loro obbligo (art. 45 cpv. 2 lett. b LIVA). Nella prassi si è evidenziato che anche con l'ausilio degli uffici doganali di confine l'AFC difficilmente ottiene le informazioni necessarie per questa informazione. A ciò si aggiunge poi, quale aggravante, che chi non è ancora assoggettato all'imposta sull'acquisto è tenuto a conteggiarla soltanto a partire da un acquisto di forniture superiore 10 000 franchi l'anno. All'atto pratico, l'imposta sull'acquisto di forniture in Svizzera non ha sortito praticamente alcun effetto. Per tale ragione, si impone un'estensione dell'assoggettamento alle imprese con sede all'estero. Applicando il limite di cifra d'affari di 100 000 franchi alle cifre d'affari realizzate a livello mondiale da un'impresa, i problemi in sede di esecuzione riscontrati finora si attenuano nel senso che, in linea di massima, le imprese che forniscono forniture sul territorio svizzero vengono assoggettate all'imposta come le imprese svizzere e non possono più speculare sul fatto che il superamento del limite di cifra d'affari di 100 000 franchi in Svizzera è difficile da provare per la mancanza di possibilità di controlli presso la sede estera dell'impresa (cfr. art. 10 cpv. 2 lett. a LIVA).

Solamente ancora le imprese con sede all'estero che forniscono prestazioni di servizi da imporre esclusivamente nel luogo del destinatario della prestazione sul territorio svizzero continuano a rimanere esenti dall'imposta indipendentemente dal limite di cifra d'affari di 100 000 franchi. Non sono contemplate da questa esenzione dall'assoggettamento, come finora, le imprese che forniscono prestazioni di servizi in materia d'informatica o di telecomunicazioni. Altrimenti, le prestazioni di servizi come la messa a disposizione a titolo oneroso di contenuti attraverso Internet non soggiacerebbe mai all'imposta sul valore aggiunto nei confronti dei consumatori finali, poiché sono una minima parte le persone che si avvalgono di simili prestazioni di servizi per oltre 10 000 franchi l'anno e che devono quindi conteggiare l'imposta sull'acquisto.

Anche nel capoverso 2 *lettera c* è stato stralciato «sul territorio svizzero», poiché anche per le associazioni sportive o culturali gestite a titolo onorifico e per le istituzioni di utilità pubblica il limite di cifra d'affari di 150 000 franchi non dovrebbe limitarsi alle cifre d'affari realizzate sul territorio (cfr. spiegazioni relative alla lettera a).

*Capoverso 2bis*: la presente modifica non comporta alcun cambiamento della situazione giuridica. Il tipo di calcolo della cifra d'affari era finora contenuto nelle lettere a e c LIVA con identico tenore. Onde evitare questa ripetizione, questa normativa viene strutturata in un proprio capoverso.

Art. 12 cpv. 3

Finora le collettività pubbliche sono state assoggettate obbligatoriamente all'imposta se la loro cifra d'affari proveniente da prestazioni fornite a terzi che non sono collettività pubbliche eccedeva 25 000 franchi all'anno e se la loro cifra d'affari proveniente da prestazioni fornite a terzi che non sono collettività pubbliche e ad altre collettività pubbliche superava complessivamente 100 000 franchi l'anno. Il limite minimo è stato giustificato dal fatto che, in caso di prestazioni fornite a terzi che non sono collettività pubbliche, non sono le collettività pubbliche nel loro insieme a essere assoggettate all'imposta, ma soltanto i loro singoli servizi che operano a livello imprenditoriale. Il rispetto dei due limiti della cifra d'affari ai fini dell'assoggettamento da parte dei servizi che forniscono (anche) prestazioni imprenditoriali è dispendioso sotto il profilo amministrativo, e oggettivamente è giustifica-

bile solamente in parte poiché, in base a prescrizioni legali e a esigenze politiche, le collettività pubbliche non hanno pressoché alcuna possibilità di effettuare la pianificazione fiscale dei servizi. Per ragioni di semplicità si è pertanto deciso di eliminare il limite supplementare di 25 000 franchi. Di conseguenza, una collettività pubblica sarà assoggettata obbligatoriamente all'IVA solo nel caso in cui la sua cifra d'affari proveniente da prestazioni fornite a terzi che non sono collettività pubbliche è di almeno 100 000 franchi l'anno. Se le prestazioni che una collettività pubblica ha fornito a terzi che non sono collettività pubbliche non superano 100 000 franchi, tutte le prestazioni fornite alle altre collettività pubbliche, indipendentemente dall'importo della cifra d'affari realizzata, sono escluse dall'imposta in mancanza di un assoggettamento soggettivo.

Come è stato il caso finora, questa norma si applica solamente alle collettività pubbliche, ai loro servizi e agli altri enti di diritto pubblico. Sono considerati altri enti di diritto pubblico le forme organizzative soggette al diritto pubblico, quali le corporazioni di diritto pubblico svizzere ed estere (ad es. i consorzi), gli istituti e le fondazioni di diritto pubblico dotati di personalità giuridica e, in qualità di forma generica suppletiva, le società semplici di collettività pubbliche (cfr. art. 12 OIVA). In quest'ultimo caso, si tratta di applicare per analogia il diritto privato sotto forma di diritto pubblico complementare. Le unità organizzative delle collettività pubbliche che sottostanno al diritto privato (ad es. le aziende esternalizzate nella forma di società anonime, le riunioni delle collettività pubbliche nella forma di associazioni) non rientrano, in mancanza di un disciplinamento di diritto pubblico, fra gli altri enti di diritto pubblico e non sottostanno pertanto alla presente disposizione. Ciò significa che le unità organizzative delle collettività pubbliche organizzate secondo il diritto privato continuano a essere assoggettate anche per prestazioni fornite esclusivamente a collettività pubbliche, sempre che queste ultime non siano escluse dall'imposta conformemente all'articolo 21 capoverso 2 numero 28 LIVA.

### *Variante del Consiglio federale*

#### *Art. 14 cpv. 2bis*

Il Consiglio federale vorrebbe mantenere il diritto vigente poiché un disciplinamento particolare come proposto dall'organo consultivo (cfr. sotto) non è necessario per l'inizio e la fine dell'assoggettamento di imprese con sede all'estero. Secondo l'articolo 14 capoverso 1 LIVA l'assoggettamento inizia con l'avvio dell'attività imprenditoriale, purché con l'impresa vengano effettuate prestazioni sul territorio svizzero. Se un'impresa con sede all'estero effettua per la prima volta una prestazione sul territorio svizzero, questa impresa ha avviato la sua attività imprenditoriale sul territorio svizzero e l'assoggettamento inizia a quel momento se la cifra d'affari a livello mondiale ammonta a oltre 100 000 franchi. Se in precedenza l'impresa ha importato beni in relazione alla prestazione da effettuare sul territorio svizzero e l'imposta sull'importazione è stata riscossa per l'intera prestazione, dopo l'inizio dell'assoggettamento tale prestazione non è di nuovo imponibile. Se un'impresa non effettua più prestazioni sul territorio svizzero, ha terminato la sua attività imprenditoriale sul territorio svizzero e l'assoggettamento finisce in virtù dell'articolo 14 capoverso 2 lettera a LIVA.

Un inizio dell'assoggettamento con effetto retroattivo per l'inizio dell'anno civile, come viene proposto dall'organo consultivo, potrebbe condurre a conflitti di competenza con l'imposta sull'importazione se al momento della stessa fosse stata tassata

l'intera prestazione da fornire e successivamente tale prestazione venisse inoltre assoggettata all'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero. Anche per questo motivo il Consiglio federale respinge questa proposta.

#### *Variante dell'organo consultivo*

##### *Art. 14 cpv. 2bis*

*Al fine di realizzare la neutralità fiscale per le imprese prevista nell'articolo 1 capoverso 1 LIVA, l'assoggettamento soggettivo deve essere dato a partire dall'avvio dell'attività imprenditoriale. Altrimenti non possono essere dedotti gli aggravii d'imposta precedenti sui lavori preparatori. Questo principio non va applicato alle imprese con sede all'estero; per esse, in linea di massima, è prevista la procedura di rimborso (art. 107 cpv. 1 lett. b LIVA). Per impedire che, basandosi su ragioni di uguaglianza giuridica, imprese con sede all'estero ottengano un'iscrizione come contribuenti senza fornire prestazioni sul territorio svizzero, questa disposizione appare sensata. Serve in ogni caso alla certezza del diritto e ha effetto giuridico specialmente riguardo alla fine dell'assoggettamento. È altresì necessaria, poiché le formulazioni dell'articolo 14 capoversi 1 e 2 LIVA riguardano solamente il caso dell'articolo 10 capoverso 1 lettera b AP-LIVA.*

*Per l'organo consultivo non sussistono neanche problemi quanto alla delimitazione dall'imposta sull'importazione in caso di iscrizione con effetto retroattivo per l'inizio dell'anno civile: se ciò si verifica, l'imposta sull'importazione già tassata può essere dedotta a titolo d'imposta precedente.*

##### *Art. 15 cpv. 4*

Questa modifica non cambia la situazione giuridica. Poiché ora la locuzione «Amministrazione federale delle contribuzioni» viene già introdotta nell'articolo 7 capoverso 3 LIVA, in questo articolo è sufficiente l'acronimo AFC.

#### *Variante del Consiglio federale*

##### *Art. 19 cpv. 2 secondo periodo*

Questa integrazione non cambia la situazione giuridica. Il Consiglio federale propone di definire a livello di legge la disposizione, contenuta finora soltanto nell'articolo 32 OIVA, secondo la quale la regola del 70/30 per cento è applicabile esclusivamente alle combinazioni di prestazioni tra prestazioni escluse dall'imposta e imponibili nonché alle combinazioni di prestazioni con differenti aliquote d'imposta se tali prestazioni vengono effettuate sul territorio svizzero. Se all'interno di una combinazione di prestazioni, le prestazioni vengono effettuate per oltre il 70 per cento all'estero, ciò non porta così anche a un'esenzione dall'imposta delle prestazioni effettuate sul territorio svizzero contenute nella combinazione. Soltanto le prestazioni effettuate all'estero sono esenti dall'imposta. Lo stesso vale nel caso opposto: se le prestazioni vengono effettuate per oltre il 70 per cento sul territorio svizzero, le rimanenti prestazioni effettuate all'estero rimangono esenti dall'imposta. In tal modo è possibile impedire doppie imposizioni e doppie esenzioni fiscali nonché una violazione del principio di territorialità causa imposizione di prestazioni all'estero.

*Art. 19 cpv. 2 secondo periodo*

*L'organo consultivo propone di stralciare questa modifica, poiché non sussiste alcuna ragione dogmatica comprensibile per limitare la normativa di semplificazione dell'articolo 19 capoverso 2 LIVA riguardo alla determinazione del luogo della prestazione.*

*Art. 21 cpv. 2 n. 2, 3, 8, 11, 14, 16, 17, 18, 21 lett. c, 25, 27, 28, 28bis, 30 e 31, cpv. 6 e 7*

*I numeri 2 e 3 riguardano soltanto il testo francese (precisazione linguistica).*

*Numero 8:* la presente modifica non comporta alcun cambiamento della situazione giuridica. Si tratta di una correzione puramente redazionale.

*Numero 11:* la presente modifica non comporta alcun cambiamento della situazione giuridica. La deroga all'eccezione per le prestazioni della ristorazione e del settore alberghiero che vengono eseguite nel quadro delle prestazioni nel settore della formazione e dell'educazione è inoltre in conflitto con la disposizione generale concernente le combinazioni di prestazioni contenuta nell'articolo 19 capoverso 2 LIVA: se le combinazioni di prestazioni sono eseguite in cambio di una controprestazione complessiva e la prestazione preponderante rappresenta almeno il 70 per cento della controprestazione complessiva, la combinazione di prestazioni può essere trattata fiscalmente come la prestazione preponderante. Per questioni di semplificazione, questa nuova norma di legge, introdotta nella legge nell'ambito della riforma dell'IVA del 2010, dovrà applicarsi a tutte le combinazioni di prestazioni fornite sul territorio svizzero. Per quanto riguarda quindi il vecchio disciplinamento previsto al numero 11 per le prestazioni della ristorazione e del settore alberghiero, eseguite in combinazione con le prestazioni nel settore dell'educazione e della formazione, esso non costituisce, come vuole il legislatore, una *lex specialis* rispetto alla più recente normativa generale prevista all'articolo 19 capoverso 2. Dall'entrata in vigore della nuova legge, l'AFC già interpreta il numero 11 in tal senso.

*Numero 14 frase introduttiva:* l'eliminazione della frase non comporta alcuna modifica della situazione giuridica. La riserva iscritta nel numero 14, secondo la quale sono escluse dall'imposta le prestazioni di servizi culturali fornite direttamente al pubblico, se per esse viene richiesta una determinata controprestazione, esclude l'applicazione del disciplinamento previsto per le combinazioni di prestazioni contenuto nell'articolo 19 capoverso 2 LIVA, dato che esso può essere applicato solo quando la combinazione di prestazioni viene eseguita in cambio di una controprestazione complessiva. Il legislatore non vuole tuttavia che la riserva prevista nella precedente versione del numero 14 escluda le disposizioni generali più recenti previste per le combinazioni di prestazioni. Dall'entrata in vigore della nuova legge, l'AFC già interpreta il numero 14 in tal senso.

*Numero 14 lettera b:* con questa integrazione viene ripresa la regolamentazione contenuta nell'articolo 36 capoverso 1 OIVA senza peraltro che vi sia alcuna modifica della situazione giuridica. Nell'esclusione dall'imposta rientrano non soltanto le prestazioni degli stessi artisti bensì, parimenti, quelle di persone che partecipano sul piano artistico a tali esecuzioni, senza esibirsi davanti al pubblico. Si tratta, ad

esempio, di regia, coreografia, scenografia, costumi, trucco, allestimento di luci e suoni e simili. Non vi rientrano invece le prestazioni nelle quali l'aspetto culturale non è in primo piano, quali l'assistenza alla regia, la moderazione, suggerire, illuminazione e simili. Nell'articolo 36 capoverso 1 OIVA queste prestazioni erano state finora integrate nella disposizione di deroga mediante un rimando all'articolo 33 capoverso 1 della legge del 9 ottobre 1992<sup>10</sup> sul diritto d'autore (LDA). Si rinuncia a riprendere questo rimando per evitare valutazioni contraddittorie rispetto alla LDA. Ad esempio, come già secondo la prassi vigente, i disc-jockey, gli artisti del circo, i domatori, i maghi sono equiparati agli artisti interpreti di cui alla disposizione di deroga, sebbene, di regola, non siano considerati artisti interpreti nel senso della LDA. Viene inoltre ripreso nella legge il disciplinamento contenuto nell'ordinanza secondo cui la fatturazione da parte di una persona giuridica che rappresenta l'artista non pregiudica l'esclusione dall'imposta.

*Numero 16:* con questa integrazione viene ripresa la regolamentazione contenuta nell'articolo 36 capoverso 2 OIVA senza peraltro che vi sia alcuna modifica della situazione giuridica. L'aggiunta chiarisce che dall'imposta non sono escluse soltanto le opere di natura culturale degli autori *diretti*, ma anche le opere di natura culturale di *seconda mano* ai sensi dell'articolo 3 LDA. Sono opere di seconda mano le creazioni dell'ingegno di carattere originale, ideate utilizzando opere preesistenti di natura culturale di autori diretti in modo tale che resti riconoscibile il loro carattere originale. Sono in particolare opere di seconda mano le traduzioni, gli adattamenti audiovisivi e gli altri adattamenti (cfr. art. 3 cpv. 1 e 2 LDA). Come finora, non tutte le opere comprese dalla LDA rientrano tuttavia anche in questa esclusione dall'imposta, poiché l'esclusione dall'imposta si limita esclusivamente a opere di natura *culturale*. Perciò, programmi informatici come software di sistema e di applicazione o anche traduzioni di testi di uso corrente non sono ad esempio contemplati da questa esclusione dall'imposta, pur se secondo la LDA sono protetti dal diritto d'autore.

*Numero 17:* questa integrazione non comporta alcun cambiamento della situazione giuridica secondo la prassi vigente, ma chiarisce che sono escluse dall'imposta anche le prestazioni offerte nell'ambito di manifestazioni culturali senza scopo di lucro. Secondo la prassi seguita attualmente dall'AFC, ciò riguarda in particolare le piccole lotterie e le tombole. Poiché si tratta esclusivamente di giochi d'azzardo organizzati nell'ambito di un evento sociale, esse rientrano nei casi di esclusione dall'imposta previsti per le prestazioni in caso di manifestazioni organizzate da istituzioni che per il resto svolgono attività escluse dall'imposta (art. 21 cpv. 2 n. 17 LIVA).

*Numero 18 lettera a:* le modifiche non comportano alcun cambiamento della situazione giuridica e sono solo di natura terminologica.

*Numero 18 lettera b:* il concetto delle assicurazioni sociali va inteso in senso lato e comprende i cinque settori seguenti: previdenza per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità (sistema dei tre pilastri), la tutela dalle conseguenze di una malattia e di un infortunio, le indennità per perdita di guadagno per chi presta servizio civile o militare e in caso di maternità, l'assicurazione contro la disoccupazione e gli assegni familiari. Si è perciò rinunciato a menzionare a titolo esemplificativo nella legge taluni rami assicurativi. Tra le eccezioni previste in questo numero rientrano ora

<sup>10</sup> RS 231.1

anche le prestazioni dell'assicurazione per la vecchiaia e i superstiti (AVS), dell'assicurazione invalidità (AI), dell'assicurazione contro la disoccupazione (AD) e delle IPG che finora erano riunite nell'articolo 21 capoverso 2 numero 8, rendendole più chiare sotto il profilo della sistematica legislativa. Questa modifica rende superfluo anche l'articolo 37 OIVA, il quale stabilisce che le operazioni degli istituti di previdenza professionale rientrano tra le operazioni ai sensi dell'articolo 21 capoverso 2 numero 18 LIVA.

*Numero 18 lettera c:* vengono abrogati anche l'articolo 21 capoverso 2 numero 25 LIVA e la disposizione transitoria del 19 marzo 2011<sup>11</sup>, che esentano dall'imposta le prestazioni eseguite tra le casse di compensazione AVS e quelle degli organi di esecuzione dell'assicurazione contro la disoccupazione nonché prestazioni in virtù di compiti previsti dalla legge. D'ora in poi, al fine di garantire la parità di trattamento di tutti gli assicuratori sociali e di agevolare la collaborazione tra gli istituti delle assicurazioni sociali, le prestazioni eseguite tra tutti gli istituti delle assicurazioni sociali, le prestazioni di cosiddetti organi d'esecuzione in virtù di compiti previsti dalla legge nel settore della prevenzione nonché la formazione e il perfezionamento professionali saranno esclusi dall'imposta. Poiché, in conformità con la giurisprudenza del Tribunale federale,<sup>12</sup> le organizzazioni che si occupano di prevenzione non vanno considerate come istituti della sicurezza sociale, oltre a tali istituti nel settore delle assicurazioni sociali devono essere menzionati esplicitamente anche i cosiddetti organi d'esecuzione per essere contemplati dalla disposizione di deroga. Si tratta di un organo d'esecuzione se a un'organizzazione è stata delegata l'esecuzione di compiti di prevenzione previsti dalla legge e inoltre il finanziamento di questo lavoro di prevenzione è disciplinato esplicitamente nella legge. All'atto pratico, questa ampliata esclusione dall'imposta si applica principalmente nel settore degli infortuni professionali, nel settore degli infortuni non professionali e nella sanità.

- nel settore degli infortuni professionali ne beneficia l'attività di prevenzione degli organi d'esecuzione della legge sul lavoro del 13 marzo 1964<sup>13</sup> (LL) e della legge federale del 20 marzo 1981<sup>14</sup> sull'assicurazione contro gli infortuni (LAINF). In concreto, secondo il diritto vigente si tratta della SUVA, delle autorità cantonali preposte alla tutela dei lavoratori, degli ispettorati del lavoro cantonali, della SECO e delle sei organizzazioni specializzate seguenti: l'Ispettorato federale degli impianti a corrente forte (ESTI), la Società Svizzera dell'industria del gas e delle acque (SSIGA), l'Associazione Svizzera per la tecnica della saldatura (ASS/SVS), l'Associazione svizzera ispezioni tecniche (ASIT), la Fondazione Agriss e l'Ufficio di consulenza per la sicurezza sul lavoro UCSL (cfr. art. 85 e 87 LAINF);
- nel settore degli infortuni non professionali l'esclusione dall'imposta trova applicazione nell'attività di prevenzione dell'Ufficio prevenzione infortuni UPI (cfr. art. 88 LAINF);

<sup>11</sup> RU 2011 1167; FF 2008 6761

<sup>12</sup> Sentenza del Tribunale federale del 30 settembre 2003, 2A.405/2002

<sup>13</sup> RS 822.11

<sup>14</sup> RS 832.20

- nella *sanità* l'esclusione dall'imposta trova applicazione nell'attività di prevenzione della Promozione Salute Svizzera (cfr. art. 19 e 20 della legge federale del 18 marzo 1994<sup>15</sup> sull'assicurazione malattie; LAMal).

Tutte queste attività di prevenzione vengono finanziate attraverso supplementi, previsti dalla legge, sui premi delle rispettive assicurazioni. Così è adempiuta anche la richiesta dell'iniziativa parlamentare Triponez (02.413), che vuole escludere dall'imposta le misure di prevenzione degli infortuni e delle malattie professionali da parte degli organi esecutivi della legge del 13 marzo 1964 sul lavoro e dalla SUVA.

*Numero 18 lettera d:* conformemente alla prassi vigente, l'esclusione dall'imposta per gli intermediari assicurativi non è limitata al settore delle assicurazioni private, ma si estende anche a quello delle assicurazioni sociali.

*Numero 21 lettera c:* questa modifica semplifica molto il trattamento, sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto, della locazione di posti per il parcheggio di veicoli, stralciando il criterio delimitante della destinazione all'uso comune. Ora, ogni gestione di parcheggi costituisce una prestazione imponibile. In particolare, viene così meno l'esenzione dall'imposta per i parcheggi a pagamento sulle strade, che ora vengono trattati fiscalmente come la locazione di parcheggi negli autosili o per i parcheggi di centri commerciali, stabili amministrativi, scuole, ospedali e simili. Non ha alcuna importanza neppure la durata della locazione: sia il parcheggio di breve durata per 30 minuti, sia la locazione pluriennale di un parcheggio in un'auto-rimessa soggiacciono all'IVA. Ciò vale anche per tutte le autorizzazioni di parcheggio permanenti per parcheggi pubblici e privati. Rimane invariata l'esclusione dall'imposta per parcheggi che vengono locati soltanto congiuntamente alla locazione di un immobile esclusa dall'imposta. Parimenti, continuano a essere considerate quali posti per il parcheggio tutte le aree, demarcate, o non demarcate, destinate al parcheggio di veicoli. In tale novero rientrano i garage singoli, i box adibiti a garage aperti o chiusi, le autorimesse (ad es. in garage sotterranei o autosili), le tettoie e simili per automobili, in particolare però anche i posti d'attracco per imbarcazioni e i posti all'asciutto (ad es. su prati, sponde e rive nonché in edifici). Sono considerati veicoli soprattutto le automobili, i motoveicoli, i ciclomotori, le biciclette, i rimorchi, le macchine edili e agricole, ma anche i battelli e gli aerei.

*Numero 25:* il contenuto normativo di questo numero è stato ripreso integralmente nell'articolo 21 capoverso 2 numero 18 AP-LIVA.

*Numero 27:* questa esclusione dall'imposta va stralciata senza sostituirla. Nel commento all'articolo 21 capoverso 2 numero 27 D-LIVA nel messaggio del 25 giugno 2008<sup>16</sup> concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto, il Consiglio federale sosteneva che, con quella disposizione, la disposizione fino ad allora disciplinata nell'articolo 33a della legge sull'IVA del 2 settembre 1999<sup>17</sup> (vLIVA) andava inserita nel punto corretto in sede di sistematica, ossia nelle esclusioni dall'imposta. Si è poi affermato, in proposito, che i contributi percepiti da organizzazioni di utilità pubblica andavano esclusi dall'imposta, anche se, nelle pubblicazioni di loro scelta, esse indicavano una sola volta o a più riprese, in forma neutrale, il nome o la ditta del pagatore del contributo oppure utilizzavano semplicemente il

<sup>15</sup> RS **832.10**

<sup>16</sup> FF **2008** 6033 6964

<sup>17</sup> Inserita nella legge sull'IVA del 2 settembre 1999 mediante all. (cifra II) della legge federale dell'8 ottobre 2004 (Diritto delle fondazioni), in vigore dal 1° gennaio 2006 (RU **2005** 4545 4550; FF **2003** 7053 7093).

logotipo o la designazione originale. Viceversa, ciò vale anche per i contributi delle organizzazioni di pubblica utilità. Questa definizione delle prestazioni volte a promuovere l'immagine riprende in pratica alla lettera il contenuto normativo dell'ex articolo 33a vLIVA. Nel corso dei dibattiti parlamentari sulla riforma dell'IVA 2010, la definizione dei doni proposta dal Consiglio federale nell'articolo 3 lettera i D-LIVA è stata integrata nel seguente modo dal Parlamento con riferimento all'ex articolo 33a vLIVA: «una liberalità è considerata dono anche se è menzionata una o più volte, in forma neutra, e ciò anche in caso di utilizzazione della ditta o del logo del donatore». Da allora è controverso che cosa è considerato una prestazione volta a promuovere l'immagine secondo l'articolo 21 capoverso 2 numero 27 LIVA, poiché la definizione delle prestazioni volte a promuovere l'immagine nei commenti coincide ampiamente con la definizione integrata dal Parlamento dei ringraziamenti per i doni. Le differenze dal tenore delle due disposizioni di legge risultano nel senso che l'esclusione dall'imposta vale esclusivamente per le prestazioni volte a promuovere l'immagine di e a organizzazioni di utilità pubblica, mentre per i doni le caratteristiche dei donatori o dei beneficiari dei doni non hanno alcuna importanza e che, a differenza delle prestazioni volte a promuovere l'immagine, nei doni la menzione neutrale del nome e del logo del donatore su pubblicazioni è limitata. Sussistono poi differenze nelle conseguenze giuridiche: le prestazioni volte a promuovere l'immagine escluse dall'imposta portano a una rettifica dell'imposta precedente, il ricevimento di doni invece no. L'AFC ha tentato, in una definizione della prassi, di delimitare l'esclusione dall'imposta per prestazioni volte a promuovere l'immagine dai doni e dalle prestazioni pubblicitarie assoggettate all'imposta. Nell'ambito della procedura di consultazione svolta nell'inverno del 2013, il progetto di questa pubblicazione della prassi è stato aspramente criticato, per cui l'AFC l'ha ritirata. In ragione di queste difficoltà, e del fatto che il Parlamento ha ampiamente ripreso il contenuto normativo dell'ex articolo 33a vLIVA nella definizione dei doni nell'articolo 3 lettera i LIVA, adempiendo così, in sostanza, lo scopo perseguito originariamente dal Consiglio federale con l'esclusione dall'imposta per prestazioni volte a promuovere l'immagine, il Consiglio federale propone di abrogare l'articolo 21 capoverso 2 numero 27 LIVA.

Il numero 28 lettera a corrisponde essenzialmente a quanto sancito nell'attuale numero 28. Le unità organizzative della stessa collettività pubblica sono definite nel capoverso 6 conformemente a quanto è attualmente stabilito nell'articolo 38 OIVA. Questa definizione è valida anche per le lettere b e c.

*Numero 28 lettere b e c:* per esonerare dall'IVA la collaborazione fra le diverse collettività pubbliche bisognerà escludere dall'imposta anche le prestazioni tra società, alle quali partecipano esclusivamente collettività pubbliche, e le collettività pubbliche partecipanti, nonché tra gli istituti e le fondazioni fondati esclusivamente da collettività pubbliche e le collettività pubbliche partecipanti alla loro fondazione escluse dall'imposta. In quest'ambito non ha alcuna importanza che sia la collettività pubblica nel suo insieme oppure una delle sue unità organizzative a eseguire o a ricevere la prestazione. L'esclusione dall'imposta non si applica alle prestazioni fornite a collettività pubbliche non partecipanti.

*Numero 28bis:* l'esclusione dall'imposta della messa a disposizione di personale tra collettività pubbliche, comporta anche uno sgravio fiscale della collaborazione fra le collettività pubbliche, poiché la messa a disposizione di personale rappresenta un'attività imprenditoriale delle collettività pubbliche indipendentemente dallo scopo dell'impiego. Il campo di applicazione della presente esclusione dall'imposta

è tuttavia limitato alle unità organizzative delle collettività pubbliche già soggettivamente assoggettate all'imposta, poiché secondo il diritto vigente la messa a disposizione di personale tra collettività pubbliche da parte di un'unità organizzativa non assoggettata all'imposta è già esclusa dall'imposta. Unicamente la messa a disposizione di personale a terzi che non sono collettività pubbliche è assoggettata all'imposta e, in caso di superamento dei limiti di cifra d'affari determinanti, può portare all'assoggettamento soggettivo. L'esclusione dall'IVA non comprende invece i casi in cui, oltre al personale, vengono messi a disposizione anche macchine o infrastrutture di altro tipo o dove l'intero compito viene scorporato.

*Numero 30:* la fissazione a livello di legge non comporta alcuna modifica del contenuto normativo. L'esclusione dall'imposta della cooperazione in materia di formazione e ricerca, finora prevista solo nell'articolo 13 capoverso 1 OIVA, è ripresa nella legge sull'IVA mantenendo lo stesso contenuto normativo. Le definizioni degli istituti di formazione e ricerca, contemplate nei capoversi 2 e 3 dell'articolo 13 OIVA, rimangono invariate nell'ordinanza.

*Numero 31:* con questa nuova esclusione dall'imposta è possibile attuare la richiesta dell'iniziativa parlamentare Frick (11.440) in conformità con la sistematica dell'imposta sul valore aggiunto. La problematica dell'imposizione di contributi di benefattori (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C\_202/2011 del 24 ottobre 2011 sul caso REGA) potrebbe, in alternativa, venire risolta senza modifica di legge anche nel senso che le organizzazioni interessate non promettessero ai propri benefattori alcuna controprestazione come, ad esempio, l'assunzione dei costi per i casi di emergenza. Si potrebbe così rinunciare a introdurre una nuova esclusione dall'imposta.

L'iniziativa parlamentare Frick (11.440) chiede che sulle liberalità a organizzazioni di utilità pubblica non venga riscossa alcuna imposta sul valore aggiunto. Per raggiungere questo obiettivo, la definizione di doni contenuta nella legge sull'IVA va integrata con una presunzione legale incontrovertibile, secondo la quale un'assunzione di costi per la fornitura di prestazioni nell'ambito dello scopo statutario di un'organizzazione di utilità pubblica non va considerata una controprestazione nel senso dell'imposta sul valore aggiunto.

Il diritto vigente stabilisce che i doni non soggiacciono all'imposta sul valore aggiunto. Non sono considerati controprestazioni per una prestazione e perciò non vanno assoggettati. Secondo la definizione, si tratta di un dono se la liberalità è fatta allo scopo di arricchire il beneficiario e senza aspettarsi una controprestazione. I contributi di benefattori sono equiparati ai doni indipendentemente se sono stati versati nell'ambito dell'adesione a un'associazione o a un'organizzazione, purché la liberalità dei benefattori miri esclusivamente al sostegno della società beneficiaria e non al ricevimento di una controprestazione (cfr. art. 3 lett. i LIVA).

Una controprestazione si considera attesa se il «dono» o il «contributo del benefattore» è motivato dalla prospettiva di ricevere una controprestazione. In questo caso non si può più partire dal presupposto che si tratti di un dono, bensì si deve supporre che sia una controprestazione per una prestazione assoggettabile. L'organizzazione che vuole ricevere doni, deve quindi dichiarare in modo chiaro e netto che vuole ricevere doni e non offrire prestazioni. Se, ad esempio un'organizzazione di utilità pubblica prospetta ai propri benefattori che in un caso di emergenza si assumerà i costi che ne risultano, nella persona che paga si suscita l'attesa di una controprestazione. Dietro versamento di un contributo annuo, al benefattore spetta proprio questa

assunzione dei costi. E non importa se solamente una minima parte dei benefattori si avvale effettivamente di una prestazione di soccorso.

L'assunzione di simili costi non può essere considerata quale ringraziamento per il sostegno, come è ad esempio il caso per sconti, ingressi, riviste o, come menzionato esplicitamente nella legge, della menzione del donatore con il logo. Affinché si tratti di un ringraziamento per un dono, deve essere evidente che il dono non è stato fatto per ottenere la controprestazione. Ad esempio, si suppone che nessuno offra il proprio denaro a un'organizzazione che opera in favore della protezione della natura per riceverne la rivista soci. La promessa di assunzione dei costi in un caso di emergenza, invece, è evidentemente idoneo a trovare benefattori. Ciò si evidenzia anche per il fatto che finora le organizzazioni interessate non hanno rinunciato alla promessa dell'assunzione dei costi per non dovere più assoggettare i contributi dei benefattori.

Le assunzioni dei costi promesse non costituiscono prestazioni d'assicurazione escluse dall'imposta ai sensi dell'articolo 21 capoverso 2 numero 18 LIVA, poiché non sono dati i motivi per tale esclusione dall'imposta: da un lato, non si deve evitare un cumulo di imposte, poiché simili assunzioni non sono gravate con tasse di bollo, dall'altro, non sono determinati considerazioni di politica sociale.

La via proposta, dall'iniziativa parlamentare Frick (11.440), verso la non imposizione delle liberalità motivate da una controprestazione corrisponderebbe a un'esenzione, contraria al sistema, dall'imposta sul territorio svizzero e con diritto integrale alla deduzione dell'imposta precedente. Con l'esclusione dall'imposta per simili contributi di benefattori, proposta in questa sede, la deduzione dell'imposta precedente va corretta di conseguenza.

Il *capoverso 6* definisce in conformità con l'attuale articolo 38 OIVA cosa si intende per unità organizzativa ai sensi dell'articolo 21 capoverso 2 numero 28 LIVA. Le prestazioni effettuate in seno alla medesima collettività pubblica devono continuare a essere escluse dall'imposta, anche se sono effettuate da unità organizzative imponibili. In base al principio della neutralità della forma giuridica sono contemplate tutte le unità organizzative possibili sotto il profilo giuridico, purché non vi partecipino altre collettività pubbliche o terzi che non sono collettività pubbliche. In tal caso non si tratterebbe più di unità organizzative proprie, ossia appartenenti esclusivamente a una collettività pubblica. Sempre in base al principio della neutralità della forma giuridica, rispetto all'attuale norma disciplinata nell'articolo 38 OIVA, d'ora in poi anche le fondazioni e non solo gli istituti potranno far parte della stessa collettività pubblica. Inoltre il criterio di appartenenza applicato finora è stato sostituito da un criterio più preciso: per le società è chiaramente determinante la partecipazione, ragion per cui i titolari di buoni di partecipazione o di godimento possono essere considerati come partecipanti. Per gli stabilimenti non ci si basa più sulla loro appartenenza, ma sul fatto che una sola collettività pubblica abbia partecipato alla loro fondazione. Questo ora vale anche per le fondazioni. In questo modo le condizioni per cui uno stabilimento o una fondazione appartiene alla stessa collettività pubblica sono disciplinate più chiaramente che nell'articolo 38 OIVA.

Il *capoverso 7* delega al Consiglio federale la competenza di definire gli istituti di formazione e ricerca ai sensi dell'articolo 21 capoverso 2 numero 30 AP-LIVA. Le definizioni attualmente contenute nell'articolo 13 capoverso 2 e 3 OIVA devono essere mantenute.

*Art. 22 cpv. 1 e 2 lett. b*

*Capoverso 1:* con l'inserimento del nuovo periodo viene ripresa la regolamentazione contenuta nell'articolo 39 OIVA senza peraltro che vi sia alcuna modifica della situazione giuridica. Conformemente a ciò, in casi eccezionali l'esercizio dell'opzione può avvenire invece anche mediante riferimento esplicito all'imposta, mediante comunicazione all'AFC: da una parte, se non è possibile emettere fatture, poiché non sono state ancora effettuate prestazioni, e la persona assoggettata all'imposta deve comunque già sostenere spese legate a prestazioni future che possono essere assoggettate volontariamente all'imposta, come, ad esempio, nel caso della deduzione delle imposte precedenti sui costi di costruzione in relazione alla realizzazione di un immobile da destinarsi successivamente alla locazione o alla vendita con opzione o nel caso di un'impresa start-up che nella fase di sviluppo non esegue ancora prestazioni, ma che in seguito eseguirà prestazioni imposte volontariamente. E, dall'altra, se viene effettuata una prestazione per la quale però in taluni settori solitamente non viene emessa fattura e l'emissione di una fattura sarebbe assai inconsueta, come, ad esempio nel caso di un timbro apposto sul dorso della mano quale ingresso a una manifestazione culturale o se, nella vendita diretta in fattoria senza personale, l'importo dell'acquisto viene messo in una cassetta. La comunicazione all'AFC necessaria in simili casi avviene solitamente facendo semplicemente valere la deduzione dell'imposta precedente e, laddove vengono già realizzate prestazioni, mediante la dichiarazione della cifra d'affari per cui si è optato nell'allestimento dei rendiconti IVA (attualmente ai numeri 200 e 205 del rendiconto). L'esercizio dell'opzione può però avvenire anche mediante una comunicazione scritta separata all'AFC. Questo metodo di opzione non si applica tuttavia quando l'IVA non è indicata su una fattura per motivi estranei all'IVA, ad esempio quando chi fornisce la prestazione non vuole che il cliente veda che intende assoggettare la sua prestazione volontariamente all'imposta. Poiché il trasferimento dell'imposta è una questione di diritto privato, la clientela ha il diritto di sapere se paga l'imposta o se eventualmente potrebbe appellarsi a un'esclusione dall'imposta. In tutti i posti nei quali il mercato funziona, questo problema non si porrà perché, applicando l'esclusione dall'imposta nei confronti degli utilizzatori finali, chi fornisce la prestazione può offrire e offrirà un prezzo più vantaggioso. Ma appena i meccanismi di mercato non funzionano o funzionano soltanto in misura limitata, le imprese con cifre d'affari imponibili e cifre d'affari escluse dall'imposta sono incentivate a ridurre, mediante opzione, l'onere amministrativo lasciando che, a sua insaputa, sia la clientela a pagare. Perciò, si può derogare al principio del riferimento esplicito all'imposta solamente nei casi eccezionali proposti qui.

*Capoverso 2 lettera b:* la sostituzione dell'espressione «per scopi privati» con «a scopo abitativo» consente di eliminare alcune incertezze palesatesi dopo l'ultima riforma relative all'esclusione dell'opzione per gli immobili. Per ridurre la tassa occulta nel modo più completo possibile è necessario che l'esclusione dell'opzione si applichi solamente agli immobili a scopo abitativo. Con l'esclusione dell'opzione si vuole impedire che le amministrazioni immobiliari optino per l'imposizione in modo da ottenere il diritto alla deduzione integrale dell'imposta precedente, e che il trasferimento dell'imposta sul valore aggiunto causi un aumento degli affitti o dei prezzi. Conformemente allo scopo di protezione perseguito da questa norma, l'esclusione si applica esclusivamente agli alloggi che vengono utilizzati essenzial-

mente a scopo abitativo, ossia dove un soggetto ha stabilito il proprio domicilio o abita durante la settimana. L'utilizzo come abitazione per le vacanze non rientra di conseguenza nel concetto di scopo abitativo, motivo per cui si può optare per la vendita di una simile abitazione se l'acquirente la utilizza effettivamente come abitazione per le vacanze e non a scopi abitativi. L'opzione è possibile anche per i seminterrati per la pratica di hobby, gli spazi in cui esercitarsi e simili, locati o venduti indipendentemente da un'abitazione.

Non è interessata da questa modifica la locazione degli appartamenti di vacanza, poiché si tratta di una prestazione imponibile del settore alberghiero. Perfino la locazione permanente di un appartamento di vacanza è considerata una prestazione imponibile del settore alberghiero, se non vi si abita durante la settimana o vi si stabilisce il proprio domicilio.

L'aggiunta alla fine del capoverso non comporta alcuna modifica della situazione giuridica secondo la vigente prassi, ma chiarisce solamente che l'opzione viene esclusa sin dall'inizio, se il bene per il quale viene fornita la prestazione sarà successivamente utilizzato a scopo abitativo. In caso contrario, durante la fase di costruzione sarebbe possibile chiedere il rimborso dell'imposta precedente, anche se al termine dei lavori dovrebbe di nuovo essere versata integralmente. In questo modo l'AFC sarebbe utilizzata come una banca e in caso di insolubilità del committente correrebbe inoltre il rischio di non vedersi più rimborsare l'imposta precedentemente dedotta.

#### *Variante dell'organo consultivo*

#### *Art. 22 cpv. 1 e 2 lett. b*

*Capoverso 1: Nella sua presa di posizione del 5 marzo 2013, l'organo consultivo chiedeva che venisse mantenuta la disposizione approvata dal Parlamento. In virtù degli sviluppi verificatisi nel frattempo, l'organo consultivo ritiene tuttavia importante che il Parlamento chiarisca l'idea originale adeguando il testo di legge. In linea di massima, il diritto in materia di imposta sul valore aggiunto vuole assoggettare all'imposta l'insieme delle controprestazioni realizzate con l'esecuzione di prestazioni. L'elenco delle eccezioni dell'articolo 21 capoverso 2 LIVA limita questo diritto di imposizione. Attraverso l'opzione viene raggiunto lo stato che in effetti andrebbe conseguito sotto il profilo della sistematica legislativa. Con l'opzione, la persona assoggettata all'imposta versa più imposte di quante effettivamente dovrebbe. Solitamente, sceglie questa via per evitare i costi risultanti dall'amministrazione e dal calcolo della rettifica dell'imposta precedente. L'esercizio dell'opzione manifesta unicamente un effetto sul rapporto tributario, ossia sulla relazione tra la persona assoggettata all'imposta e il fisco. Occorre distinguere la questione del trasferimento, che è inerente al diritto civile. L'imposta sul valore aggiunto è dovuta dalla persona assoggettata all'imposta, indipendentemente dal fatto se ha potuto essere trasferita sul destinatario della prestazione. Sotto il profilo della sistematica legislativa non ha senso derogare da questo principio nell'ambito dell'opzione.*

*Quando il Parlamento aveva inserito questa nuova formulazione, difficilmente voleva introdurre un ulteriore ostacolo amministrativo: ciò sarebbe stato in contraddizione con l'obiettivo generale della riforma di allora. Con la formulazione «purché lo indichi chiaramente» si intendeva conseguire l'opzione esente da auto-*

rizzazione. In molti casi, non è possibile indicare chiaramente, poiché non vengono consegnati giustificativi. Qui si può capire che è stata esercitata l'opzione solamente per il fatto che sul modulo di rendiconto le prestazioni per la cui imposizione si è optato sono state registrate su una riga separata. La prassi dell'AFC va nel senso che in molti casi insiste imperativamente su una chiara indicazione dell'opzione nei confronti del destinatario della prestazione. Si tratta però di un formalismo bandito secondo l'articolo 81 capoverso 3 LIVA.

Capoverso 2 lettera b: l'organo consultivo sostiene il chiarimento perseguito con la formulazione «a scopo abitativo». L'organo consultivo ritiene tuttavia che l'aggiunta «o deve utilizzare» ribalti completamente la dogmatica del diritto alla deduzione dell'imposta precedente: si deve procedere all'esclusione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente, prevista dall'articolo 29 capoverso 1 LIVA, solamente se le prestazioni escluse dall'imposta vengono effettivamente eseguite. Con il nuovo concetto del diritto alla deduzione dell'imposta precedente vengono escluse ipotetiche attribuzioni per possibili prestazioni future e le difficoltà di prova ivi connesse per entrambe le parti. I dubbi del Consiglio federale si riferiscono alla garanzia dell'imposta. Il Parlamento ha tuttavia già considerato questo aspetto nella riforma dell'IVA 2010 e previsto esplicitamente una pertinente possibilità di garanzie nell'articolo 93 capoverso 2 LIVA. Qualora la disposizione non dovesse bastare per tenere conto del giustificato diritto dello Stato di evitare perdite di imposta, occorre adeguare questa norma giuridica e non il diritto tributario materiale.

Art. 23 cpv. 2 n. 2, 3, 3<sup>bis</sup>, 7 e 10

Numero 2: questa modifica non cambia la situazione giuridica. Nella legge viene inserito il contenuto normativo dell'articolo 40 OIVA, secondo il quale solo l'ultima fornitura in territorio svizzero prima dell'esportazione può essere effettuata esente da imposta. Viene stralciato il requisito del trasporto diretto o della spedizione diretta all'estero, in quanto la messa in servizio del bene in questione ha già avuto luogo sul territorio svizzero in caso di messa a disposizione per l'uso o il godimento, il che esclude che il bene venga trasportato o spedito direttamente all'estero, perlomeno ai sensi del numero 1. È invece determinante il fatto che il destinatario della fornitura utilizzi in *prima persona* prevalentemente all'estero il bene che gli è stato messo a disposizione per l'uso o il godimento. Finora questo requisito è stato formulato nell'articolo 40 OIVA in modo che non potesse essere effettuata alcuna fornitura in territorio svizzero. Questa formulazione era imprecisa, poiché dell'esenzione dall'imposta poteva avvalersi la seconda persona che effettua una fornitura anziché la prima. È il caso, ad esempio, di una persona che noleggia una vettura sul territorio svizzero e che dopo aver varcato il confine, la utilizza prevalentemente all'estero.

Numero 3: questa modifica non cambia la situazione giuridica. Essa permette di chiarire che la prova che i beni sono rimasti sotto vigilanza doganale è una condizione necessaria ma non sufficiente affinché la loro fornitura sia esentata dall'imposta. In caso di importazione di beni nell'ambito dei regimi di transito, di deposito doganale o di ammissione temporanea, l'IVA non è riscossa in modo definitivo, ma è solo garantita da un deposito o da una fideiussione (obbligo di pagamento condizionato), determinati sulla base di calcolo dell'imposta in vigore all'apertura del regime doganale corrispondente. Nel caso del deposito doganale aperto si rinuncia alla garanzia dell'IVA e nel caso del regime doganale del perfezionamento attivo si applica la non-riscossione condizionata o la procedura di rim-

borso dell'IVA. L'esenzione dall'imposta della fornitura di questi beni in territorio svizzero è pertanto ammessa purché il regime doganale sia concluso debitamente o con autorizzazione successiva dell'Amministrazione federale delle dogane (AFD), per esempio tramite riesportazione o immissione in libera pratica del bene. In quest'ultimo caso, l'IVA viene riscossa definitivamente dall'AFD. L'importo è determinato sulla base di calcolo valida al momento dell'immissione del bene in libera pratica secondo il diritto doganale. Una precedente fornitura esente dall'imposta in territorio svizzero non comporta quindi alcuna lacuna fiscale. Al contrario, se il regime doganale non si è concluso debitamente, l'AFD può riscuotere definitivamente l'IVA garantita all'apertura del regime doganale solo sulla base di calcolo valida in quel momento. Se la fornitura esente dall'imposta in territorio svizzero fosse ammessa anche in questi casi, si creerebbero delle lacune fiscali. La fornitura in territorio svizzero rimarrebbe definitivamente esente dall'imposta, sebbene il bene sia rimasto in territorio svizzero e la tassazione definitiva non sia stata mai richiesta dall'AFD (in assenza di una dichiarazione doganale in vista dell'immissione in libera pratica del bene). Questo chiarimento corrisponde alla prassi vigente.

*Numero 3<sup>bis</sup>*: questa modifica non cambia la situazione giuridica. Nel nuovo numero vengono chiariti i requisiti per l'esenzione dall'imposta della fornitura di beni che rimangono sotto vigilanza doganale sul territorio svizzero a causa del loro immagazzinamento in un deposito franco doganale. In questo caso, a differenza del numero 3, la fornitura esente dall'imposta è legata al fatto che i beni immagazzinati non hanno perso questo statuto doganale con effetto retroattivo. La revoca con effetto retroattivo di questo statuto può essere effettuata per i beni in territorio svizzero che sono stati immagazzinati in un deposito franco doganale. Tali beni sono sottoposti al regime di esportazione dopo il loro immagazzinamento in un deposito franco doganale. Quando l'AFD annulla il regime d'esportazione con effetto retroattivo, per esempio perché non è stata rispettata la legislazione doganale applicabile ai beni immagazzinati provenienti dal territorio svizzero, ai beni in questione viene revocato con effetto retroattivo lo statuto di beni posti sotto vigilanza doganale. Essi vengono allora trattati come beni che non sono mai stati immagazzinati in un deposito franco doganale. Per questa ragione, non può essere neppure accordata loro l'esenzione dall'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero. Ciò corrisponde alla prassi attuale.

*Numero 7*: questa nuova formulazione non comporta alcuna modifica del contenuto normativo, ma permette di chiarire il senso della disposizione. La formulazione attuale dà adito infatti a fraintesi, in quanto esenta dall'imposta l'esecuzione di prestazioni di trasporto e di attività accessorie nel settore della logistica *all'estero*. Dal punto di vista della sistematica fiscale, quando il luogo della prestazione è all'estero, essa non può essere esentata dall'IVA, poiché tale prestazione esula dal campo di applicazione territoriale dell'imposta. Questa disposizione si proponeva di disciplinare le prestazioni il cui luogo della prestazione si trova in territorio svizzero ai sensi dell'articolo 8 capoverso 1 LIVA, ma che sono effettuate all'estero. Questa disposizione, esenta quindi, ad esempio, il trasporto di merci dal Giappone al Brasile effettuato per conto di un'azienda svizzera, poiché secondo l'articolo 8 capoverso 1 il luogo della prestazione di un trasporto di questo genere è il luogo in cui il destinatario della prestazione ha la sede della sua attività economica in Svizzera, benché la prestazione sia effettivamente effettuata all'estero.

Il numero 10 concerne soltanto le versioni francese e italiana del testo (precisazione linguistica).

*Art. 23a*

Conformemente alla mozione Fässler (10.3161) «Gli oggetti d'arte non sono beni usati» gli oggetti d'arte, i pezzi da collezione e le antichità destinati alla rivendita sono esclusi dal campo d'applicazione della deduzione dell'imposta precedente fittizia e nuovamente sottoposti all'imposizione dei margini, come ne era già il caso fino al 31 dicembre 2009.

La deduzione dell'imposta precedente fittizia ha sostituito il 1° gennaio 2010 l'imposizione dei margini applicata in precedenza alla rivendita di beni usati accerribili. La deduzione dell'imposta precedente fittizia presenta il grande vantaggio di consentire ai contribuenti di potere trattare in maniera uniforme l'acquisto e la vendita di beni usati e nuovi. In questo senso ad esempio il concessionario di veicoli che acquista veicoli d'occasione di non contribuenti può dedurre dal prezzo di acquisto l'imposta precedente fittizia che corrisponde in genere all'imposta sul valore aggiunto residua ancora compresa nel prezzo del veicolo d'occasione dal momento dell'acquisto del veicolo nuovo.

La deduzione dell'imposta precedente fittizia diviene problematica se alla sua immissione sul mercato un bene non era gravato dall'imposta sul valore aggiunto, come è solitamente il caso degli oggetti d'arte, dei pezzi da collezione e delle antichità, dato che essi sono stati prodotti e venduti prima dell'introduzione nel 1995 dell'imposta sul valore aggiunto oppure – come per gli oggetti d'arte – sono stati venduti in esclusione d'imposta dagli autori. Se ad esempio l'autore vende senza imposta sul valore aggiunto un'opera d'arte a un privato che la rivende più tardi a una galleria d'arte, quest'ultima può dedurre dal prezzo di acquisto l'imposta precedente fittizia sebbene, a prescindere dalle spese soggette all'imposta sul valore aggiunto effettuate dall'autore, l'opera stessa non è gravata dall'imposta precedente. Se vende questa opera d'arte a un privato in Svizzera conseguendone un utile, la galleria paga in fin dei conti l'imposta sul valore aggiunto realizzato, ovvero l'imposta sul proprio margine. In questo senso non ci sono differenze tra la deduzione dell'imposta precedente fittizia e l'imposizione dei margini. Se però anche l'acquirente è una galleria d'arte, il sistema della deduzione dell'imposta precedente fittizia provoca un risultato non auspicato: dato che dopo aver dedotto l'imposta precedente fittizia il venditore fattura all'acquirente l'opera con l'imposta sul valore aggiunto, l'acquirente contribuente può effettuare la deduzione dell'imposta trasferita sul prezzo d'acquisto come imposta precedente «normale». Nell'ipotesi che l'acquirente rivenda l'opera d'arte in maniera conforme al sistema a una persona autorizzata a dedurre l'imposta precedente che non acquista l'opera d'arte per rivenderla (ad es. per arredare i locali aziendali) oppure la rivende all'estero senza imposta sul valore aggiunto, l'AFC non percepisce alcuna imposta sulla cifra d'affari dalla vendita. Ne consegue che alla prima galleria d'arte si concederebbe la deduzione dell'imposta precedente che non è mai stata prelevata come imposta sulla cifra d'affari.

Il grande vantaggio del sistema dell'imposizione dei margini consiste nel fatto che la prima galleria d'arte vende l'opera alla seconda galleria senza poter indicare l'imposta sul valore aggiunto. La seconda galleria d'arte può a sua volta applicare l'imposizione dei margini se rivende l'opera d'arte. In caso di rivendita sul territorio

svizzero l'onere fiscale di entrambe le gallerie d'arte è identico a quello imposto nell'ambito del sistema della deduzione dell'imposta precedente fittizia. In caso di vendita all'estero l'applicazione dell'imposizione dei margini non ha alcun senso perché la vendita all'estero non è imponibile. Dato tuttavia che l'imposta non viene trasferita apertamente, non sussiste in contropartita il diritto alla deduzione dell'imposta precedente sul prezzo d'acquisto. Il margine realizzato sul territorio svizzero può pertanto essere tassato in maniera conforme al sistema senza che debba in definitiva essere pagata l'imposta precedente fittizia mai versata prima di allora come imposta sulla cifra d'affari. Rispetto alla deduzione dell'imposta precedente fittizia, l'imposizione dei margini costituisce per questo motivo l'imposizione più adeguata nel caso di beni non gravati dall'imposta sul valore aggiunto al momento della loro immissione sul mercato. In tutti gli altri settori, segnatamente in quello del mercato dei veicoli d'occasione, si applica come finora il sistema della deduzione dell'imposta precedente fittizia.

La reintroduzione dell'imposizione dei margini per gli oggetti d'arte, i pezzi da collezione e le antichità corrisponde in ampia misura alla normativa valida fino al 31 dicembre 2009 per i beni usati, accertabili e mobili. Fondandosi sulla delega del capoverso 3 il Consiglio federale definirà dettagliatamente gli oggetti d'arte, i pezzi da collezione e le antichità nell'OIVA, ispirandosi al vecchio articolo 11 dell'ordinanza del 29 marzo 2000<sup>18</sup> relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto. D'ora in poi i veicoli ammessi alla circolazione come veterani saranno considerati pezzi da collezione.

#### *Art. 24*

Concerne soltanto il testo francese (precisazione linguistica della rubrica).

#### *Variante del Consiglio federale*

#### *Art. 25 cpv. 3*

Con questo complemento vengono ora precisate nella legge stessa la conseguenza giuridica nell'ipotesi che il contribuente non adotti provvedimenti organizzativi adeguati per differenziare le cifre d'affari relative alle prestazioni «da asporto» imponibili all'aliquota ridotta dalle cifre d'affari concernenti le prestazioni della ristorazione imponibili all'aliquota normale. Sono considerati provvedimenti organizzativi adeguati secondo l'articolo 56 OIVA e la prassi dell'AFC il rilevamento separato delle cifre d'affari mediante una cassa a partitario oppure mediante due casse, nonché la consegna ai clienti di una ricevuta sulla quale siano visibili il genere della prestazione, il prezzo e l'aliquota determinante. In assenza di un rilevamento separato delle cifre d'affari, tutte le cifre d'affari sono imponibili all'aliquota normale. Questa conseguenza giuridica risulta anche dalla teoria normativa dominante in materia di diritto fiscale, teoria secondo la quale le fattispecie che riducono l'imposta – in questo caso il volume delle cifre d'affari imponibili all'aliquota ridotta – devono essere comprovate dal contribuente. Esso sopporta le conseguenze dell'assenza di prove se non gli è possibile fornirle a causa del mancato rilevamento separato delle cifre d'affari. L'imposizione all'aliquota normale in assenza di provvedimenti organizzativi corrisponde pertanto alla prassi pluriennale dell'AFC. Per la

<sup>18</sup> RU 2000 1347

prima volta nella sentenza 2C\_175/2012 del 4 ottobre 2012<sup>19</sup> il Tribunale federale non ha più seguito questa prassi dell'AFC, chiedendole di procedere a una tassazione d'ufficio. È tuttavia emerso che non è possibile effettuare una tassazione d'ufficio attendibile con un dispendio proporzionato, soprattutto se il suo risultato viene impugnato dal contribuente. Oltre alla stima della quota di prestazioni «da asporto» imponibili all'aliquota ridotta rispetto alla cifra d'affari complessiva, quota che può variare in funzione della stagione, del tempo, di occasioni speciali ecc., svolge anche un ruolo il numero di scontrini di cassa su cui figura l'indicazione dell'aliquota ridotta per le suddette prestazioni. Se in assenza di rilevamento separato delle cifre d'affari gli scontrini di cassa indicano unicamente l'aliquota normale, tale aliquota è dovuta per il solo fatto che è stata fatturata (cfr. art. 27 cpv. 2 LIVA). Se il contribuente ha ommesso di rilevare separatamente le cifre d'affari, non è più possibile accertare, anche per il passato, la quota di cifre d'affari imponibili all'aliquota ridotta. Qualunque sia il metodo applicato, il contribuente può porlo in forse. Le imprese che non si assumono il dispendio amministrativo per il rilevamento separato delle cifre d'affari e che non procedono a tale separazione sarebbero ricompensate se nel quadro di un controllo l'AFC dovesse stimare le loro cifre d'affari imponibili all'aliquota ridotta. Per evitare falsi incentivi, in simili casi occorre tassare tutte le cifre d'affari a posteriori con l'aliquota normale. Altrimenti i contribuenti che non adottano un comportamento conforme alla legge sarebbero in definitiva avvantaggiati rispetto ai concorrenti che vi si attengono. Dato che la legge menziona d'ora in poi la conseguenza giuridica dell'assenza di provvedimenti organizzativi, non sussiste ulteriormente la contraddizione censurata dal Tribunale federale riguardo all'imposizione in linea di massima differenziata tra prestazioni della ristorazione e prestazioni «da asporto».

#### *Variante dell'organo consultivo*

##### *Art. 25 cpv. 3*

*L'organo consultivo vorrebbe rinunciare completamente all'integrazione prevista o eventualmente almeno all'aggiunta della locuzione «simili provvedimenti adeguati». Se si ammettesse che l'AFC designi come non adeguati i provvedimenti organizzativi e ottenesse automaticamente l'imposizione della cifra d'affari complessiva all'aliquota normale, si verificherebbero imposizioni eccessive basate unicamente su criteri formali. Nel rapporto esplicativo si rileva che in virtù della sentenza 2C\_175/2012 del Tribunale federale del 4 ottobre 2012 le autorità fiscali non sarebbero in grado di svolgere con un dispendio ragionevole il loro compito di effettuare una tassazione d'ufficio. Questa dichiarazione va posta seriamente in forse. L'esecuzione di una tassazione d'ufficio rientra da sempre nei compiti di tutte le autorità fiscali; essa non riguarda soltanto il settore delle prestazioni «da asporto». I tribunali tutelano di norma le stime effettuate dalle autorità. Non ne era il caso nella procedura in questione, perché l'AFC non voleva affatto effettuare una tassazione d'ufficio.*

<sup>19</sup> ASA 81 657

### Art. 27 Abs. 3

Questo complemento non modifica la situazione giuridica. Esso chiarisce unicamente che il principio secondo cui «l'imposta indicata è un'imposta dovuta» non si applica soltanto alle fatture, ma anche agli accrediti. Il tenore in vigore finora menzionava esclusivamente un ammontare d'imposta troppo elevato. D'ora in poi viene espressamente menzionata anche l'imposta indicata senza fondamento. Basandosi su un'interpretazione teleologica la prassi dell'AFC ha finora considerato l'imposta indicata senza fondamento come prova di un ammontare d'imposta troppo elevato.

### Art. 28 cpv. 3, 3<sup>bis</sup> e 3<sup>ter</sup>

Il concetto di «imposta precedente fittizia» utilizzato finora non è semanticamente preciso: fittizia non è la deduzione, bensì l'imposta precedente, perché il beneficiario contribuente della prestazione può dedurla sebbene all'atto dell'acquisto non sia stata trasferita alcuna imposta sul valore aggiunto. Grazie alla nuova formulazione «dedurre un'imposta precedente fittizia» il concetto viene chiarito a livello linguistico e adeguato alle versioni nelle lingue latine. Costituisce altresì una precisazione linguistica la nuova formulazione secondo la quale i beni devono essere acquistati «senza trasferimento dell'imposta sul valore aggiunto» al posto di «acquistati senza IVA». In assenza effettiva dell'onere di imposta sul valore aggiunto la deduzione dell'imposta precedente fittizia sarebbe contraria al sistema, perché essa permetterebbe di dedurre l'imposta residua sul valore aggiunto compresa nel prezzo di acquisto.

D'ora in poi non si potrà più dedurre alcuna imposta precedente fittizia all'acquisto di oggetti d'arte, pezzi da collezione e antichità (cfr. il commento all'art. 23a AP-LIVA).

### Art. 29 cpv. 1<sup>bis</sup> e 4

*Capoverso 1<sup>bis</sup>*: questa modifica non cambia la situazione giuridica, ma eleva a livello di legge la disposizione attualmente contenuta nell'articolo 60 OIVA, secondo cui il diritto alla deduzione dell'imposta precedente è ammesso sugli acquisti utilizzati per le prestazioni all'estero escluse dall'imposta. Se è infatti eseguita all'estero, la prestazione in questione non rientra nel campo d'applicazione territoriale dell'imposta sul valore aggiunto. Non si applicano pertanto le esclusioni dall'imposta di cui all'articolo 21 LIVA. In questo senso la deduzione dell'imposta precedente per le prestazioni eseguite all'estero è ammessa nella medesima misura in cui sarebbe possibile se fossero eseguite sul territorio svizzero e si sarebbe potuto optare per la loro imposizione secondo l'articolo 22. Se come nel caso dei servizi finanziari non fosse invece possibile l'imposizione volontaria sul territorio svizzero, la deduzione dell'imposta precedente non è ammessa qualora siffatte prestazioni siano eseguite all'estero.

*Capoverso 4*: questa modifica non cambia la situazione giuridica. La formulazione attuale solleva la questione di chi debba decidere in quale momento sarebbe opportuno fondarsi sull'attività propria della società holding piuttosto che sull'attività delle imprese da essa detenute. Grazie alla nuova formulazione la prassi in vigore sarà ancorata chiaramente nella legge a garanzia della certezza del diritto. La decisione spetta pertanto ai soli contribuenti e non può essere imposta dall'AFC.

### *Art. 37 cpv. 3 secondo periodo*

La verifica da parte del Controllo federale delle finanze (CDF) dell'adeguatezza delle aliquote saldo, come previsto dalla legge a contare dal 1° gennaio 2010, non si è affermato nella prassi perché non è praticamente possibile stabilire criteri affidabili di verifica dell'adeguatezza e quindi anche perché il legislatore non ha definito cosa intenda per adeguatezza.

Il metodo delle aliquote saldo deve essere, da un lato, per quanto possibile semplice e, dall'altro, il più conforme possibile al metodo di rendiconto effettivo. Quanto più precisamente il debito fiscale calcolato con l'ausilio delle aliquote saldo corrisponde a quello che risulta dal metodo di rendiconto effettivo, tanto più complicato e dispendioso diviene il metodo per i contribuenti e per l'AFC. Esso è impossibile da gestire e non raggiunge più il proprio obiettivo, ossia garantire uno sgravio amministrativo alle piccole e medie imprese. Se però la verifica delle aliquote saldo si limita al controllo della precisione di calcolo, della tracciabilità e della neutralità, una disposizione in una legge speciale diviene superflua. Il CDF può eseguire siffatte verifiche fondandosi anche sui criteri di cui all'articolo 5 della legge del 28 giugno 1967<sup>20</sup> sul Controllo delle finanze.

### *Art. 38 cpv. 1 lett. a*

Questa modifica non cambia la situazione giuridica. Si tratta unicamente di un adeguamento redazionale: entrambi questi articoli non possono essere applicati cumulativamente, ma soltanto alternativamente, ragione per cui «e» è stato sostituito con «o».

### *Variante del Consiglio federale*

#### *Art. 42 cpv. 6*

*Capoverso 6:* il termine di prescrizione assoluta viene prorogato dagli attuali 10 a 15 anni, come ne era il caso prima dell'entrata in vigore, il 1° gennaio 2010, della nuova legge concernente l'imposta sul valore aggiunto. Nel diritto tributario federale (cfr. art. 120 cpv. 4 LIF<sup>21</sup>, art. 152 cpv. 3 LIFD, art. 47 cpv. 1 LAID<sup>22</sup>) e nel diritto doganale (art. 75 cpv. 4 LD<sup>23</sup>) il termine di prescrizione assoluta di 15 anni costituisce uno standard a cui nell'ambito della riforma dell'IVA 2010 si è contravvenuto unicamente per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto nella speranza di accelerare i procedimenti. La prassi ha comunque dimostrato che la riduzione a 10 anni del termine di prescrizione assoluta comportava effetti indesiderati: di regola, i controlli dell'imposta sul valore aggiunto vertono sugli ultimi cinque periodi fiscali, dato che per questi periodi fiscali il termine di prescrizione relativa non è ancora scaduto. Al momento della conclusione del controllo con un avviso di tassazione e a seguito del termine di finalizzazione che l'AFC deve osservare (art. 72 cpv. 1 LIVA) sono trascorsi oltre quattro anni e mezzo dal termine di prescrizione assoluta inerente al primo anno controllato. Secondo il diritto vigente se contro l'avviso di tassazione relativo al primo periodo fiscale controllato viene avviata un procedimento di

20 RS 614.0

21 RS 642.11

22 RS 642.14

23 RS 631.0

ricorso, quest'ultimo deve poter essere concluso – fino e compreso il Tribunale federale – durante i cinque anni restanti affinché non cada in prescrizione quando si trova ancora nelle mani del giudice. Se l'autorità di ricorso rinvia la decisione invece di decidere essa stessa, il termine residuo non basta per concludere tempestivamente il procedimento. Ne consegue inoltre che dopo un controllo fiscale non rimane pressoché tempo per discutere i risultati con il contribuente ed effettuare se del caso rettifiche non formali. Questo non è nell'interesse del contribuente e costituisce un peggioramento della sua posizione rispetto al precedente termine prescrizione di quindici anni. È soprattutto nei casi disperati in cui sono in gioco ingenti recuperi dell'imposta sul valore aggiunto che i contribuenti possono essere spinti a rallentare il procedimento facendo valere tutti i diritti di ricorso e altre vie giuridiche, in modo da fare cadere in prescrizione il maggior numero possibile di periodi fiscali. Accorciando a due anni il termine di prescrizione relativa, quando questo è interrotto dall'AFC, si è già risposto adeguatamente alla legittima richiesta di accelerare i procedimenti.

La proposta dell'organo consultivo di utilizzare maggiormente il ricorso *omisso medio* accrescerebbe notevolmente l'onere di lavoro dell'AFC e del Tribunale amministrativo federale.

#### *Variante dell'organo consultivo*

##### *Art. 42 cpv. 6*

*Secondo gli operatori fiscali rappresentati in seno all'organo consultivo il problema risiede piuttosto nel fatto che le possibilità di accelerazione dei procedimenti introdotte con la riforma dell'IVA 2010 non siano applicate o addirittura volutamente aggirate dall'AFC. In questo senso ad esempio fino alla sentenza 2C\_805/2013 del Tribunale federale del 21 marzo 2014, gli avvisi di tassazione sono presentati come decisioni contrariamente al concetto voluto del legislatore e ciò rende impossibile liquidare le irregolarità in un procedimento informale. Inoltre, nonostante il commento all'articolo 82 D-LIVA nel messaggio del 25 giugno 2008<sup>24</sup> concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto, le decisioni emanate finora in relazione a un avviso di tassazione non sono state motivate in maniera abbastanza dettagliata per consentire ai tribunali di considerare ammissibili i ricorsi omisso medio impugnati contro esse; l'AFC ha dovuto eseguire procedure di reclamo a seguito delle decisioni di non entrata in materia pronunciate dal Tribunale amministrativo federale. Non si dà nemmeno seguito alla richiesta dei contribuenti di una motivazione esauriente della decisione, poiché non ne sussiste presuntivamente il diritto. L'organo consultivo ritiene che occorra anzitutto attuare queste misure adottate dal Parlamento prima di prorogare il termine di prescrizione assoluta a scapito dei contribuenti.*

##### *Art. 44 cpv. 2*

Questa modifica non cambia la situazione giuridica. Essa è unicamente di carattere redazionale. La locuzione «le eccezioni del debitore» è stata sostituita con «le sue eccezioni», dato che si tratta delle eccezioni dell'AFC.

<sup>24</sup> FF 2008 6033, pag. 6152

*Art. 45 cpv. 1 lett. a, c e 2 lett. b*

*Cpv. 1 lett. a:* questa modifica non cambia la situazione giuridica, ma serve a una migliore comprensione della disposizione e la adegua alla nuova formulazione dell'articolo 45 capoverso 1 lettera c AP-LIVA. I clienti devono pagare l'imposta sull'acquisto soltanto se l'impresa che effettua la prestazione non è iscritta nel registro dei contribuenti. Al riguardo poco importa se l'impresa non sia stata registrata a ragione o a torto. Chi invece effettua la prestazione imponibile esclusivamente nel luogo del destinatario sul territorio svizzero è esentato dall'assoggettamento in virtù dell'articolo 10 capoverso 2 lettera b numero 2 AP-LIVA a prescindere dall'entità della cifra d'affari (cfr. il commento all'art. 45 cpv. 1 lett. c AP-LIVA).

Dato che in virtù di una contro-eccezione dell'articolo 10 capoverso 2 lettera b numero 2 AP-LIVA diviene contribuente chi effettua prestazioni di servizi in materia d'informatica e di telecomunicazione a destinatari non contribuenti, tali prestazioni devono di conseguenza essere escluse dall'assoggettamento all'imposta sull'acquisto. Nell'ipotesi contraria sussisterebbe il rischio che i clienti non contribuenti di imprese che non si fanno registrare a torto come contribuenti in Svizzera debbano dichiarare l'imposta sull'acquisto in caso di superamento del limite determinante per tale imposta.

*Cpv. 1 lett. c:* l'organo consultivo propone che l'imposta sull'acquisto sulle forniture sia limitata alle «forniture di beni immobili (compreso il suolo)». Questa limitazione dell'imposta sull'acquisto per le forniture corrisponde nel suo principio alla volontà originaria del legislatore al momento dell'introduzione di questa disposizione nel quadro della riforma dell'IVA 2010, che si prefiggeva di eliminare nelle regioni di frontiera le distorsioni della concorrenza tra imprese nazionali ed estere consecutive all'imposta sul valore aggiunto, soprattutto nei settori dell'edilizia e dell'ingegneria civile nonché nei rami accessori dell'edilizia. In questo modo è possibile impedire l'applicazione non voluta dell'imposta sull'acquisto alle locazioni e agli affitti come pure alle forniture usuali che non potrebbero sottostare alternativamente all'imposta sull'importazione.

A partire dalla proposta dell'organo consultivo, di cui il Consiglio federale condivide gli indirizzi, il termine «oggetti» è stato sostituito con «beni» solitamente utilizzato nella LIVA. Dato che secondo la concezione svizzera anche la locazione e l'affitto sono considerati fornitura di beni immobili, l'avamprogetto del Consiglio federale parla di «forniture di beni immobili secondo l'articolo 3 lettera d numeri 1 e 2». Si chiarisce in tale senso che la locazione o l'affitto *imponibili* di beni immobili non soggiace all'imposta sull'acquisto, bensì all'imposta per le prestazioni eseguite sul territorio svizzero. La vendita di immobili è esclusa dall'imposta, ragione per cui non soggiace all'imposta sull'acquisto. La vendita potrebbe eventualmente essere imponibile a titolo volontario dal venditore estero dell'immobile (opzione). L'opzione viene a decadere visto che il venditore non è iscritto nel registro dei contribuenti.

Si considerano forniture di beni immobili secondo l'articolo 3 lettera d numeri 1 e 2 LIVA in particolare le prestazioni nei settori dell'edilizia e dell'ingegneria civile nonché nei rami accessori dell'edilizia come descritti all'articolo 5 dell'ordinanza del 21 maggio 2003<sup>25</sup> sui lavoratori distaccati in Svizzera (ODist). Secondo tale

ordinanza si tratta di attività legate all'edilizia, segnatamente: scavo, sterro, costruzione in senso stretto, montaggio e smontaggio di elementi prefabbricati, installazione o equipaggiamento, trasformazione, rinnovo, riparazione, smantellamento, demolizione, manutenzione, mantenimento (lavori di pittura e pulitura) e risanamento. Nell'ordinanza in questione tali prestazioni sono solitamente designate come prestazioni di servizio, conformemente all'uso comune e ai pertinenti accordi internazionali (ad es. GATT-OMC, accordi di associazione a Schengen e Dublino). In virtù della legislazione svizzera in materia di imposta sul valore aggiunto si tratta di forniture (cfr. art. 3 lett. d LIVA).

A prima vista può sembrare tautologica l'applicazione dell'imposta sull'acquisto «a forniture [...] di beni immobili sul territorio svizzero, che non soggiacciono all'imposta sull'importazione». Questa limitazione è nondimeno necessaria per evitare un conflitto di imposizione con l'imposta sull'importazione: se ad esempio viene trasportato materiale da costruzione oltre la frontiera, alla sua importazione non è imponible soltanto il valore del materiale, ma anche il valore della prestazione edilizia complessiva da fornire con il materiale. La consegna al committente delle costruzioni ultimate costituisce a sua volta una fornitura di beni immobili secondo l'articolo 3 lettera d numeri 1 e 2 LIVA. La prestazione edilizia sarebbe tassata due volte se l'imposta sulle importazioni non venisse esclusa.

L'imposta sull'acquisto si applica inoltre soltanto se l'impresa estera non è iscritta, a torto o a ragione, nel registro dei contribuenti. Chi dunque fa eseguire sul territorio svizzero prestazioni nei settori dell'edilizia e dell'ingegneria civile nonché nei rami accessori dell'edilizia e le ottiene senza fatturazione dell'imposta sul valore aggiunto deve pagare l'imposta sull'acquisto se sono adempite le condizioni dell'articolo 45 capoverso 2 LIVA.

In seguito alla limitazione dell'imposta sull'acquisto alle forniture di beni immobili, in futuro risulterà direttamente dalla legge che le forniture di energia a clienti non contribuenti in territorio svizzero non soggiacciono all'imposta sull'acquisto e che siffatte imprese divengono contribuenti in caso di superamento del limite di cifra d'affari per queste forniture di energia sul territorio svizzero. Si può pertanto abrogare l'articolo 109 capoverso 2 OIVA.

*Cpv. 2 lett. b:* d'ora in poi si rinuncia all'obbligo dell'AFC di informare preliminarmente per scritto i non contribuenti in merito al loro assoggettamento all'imposta sull'acquisto. Questa esigenza è stata introdotta nel quadro dei dibattiti parlamentari sulla riforma dell'IVA 2010. All'epoca ci si era fondati sull'idea che grazie alla collaborazione con gli uffici doganali di frontiera si potessero identificare i beneficiari delle prestazioni. Dalla prassi è emerso nel frattempo che ciò è possibile soltanto con un notevole dispendio supplementare e peraltro in maniera molto lacunosa, a causa delle scarse risorse di personale degli uffici doganali di frontiera e per il fatto che l'AFC non può imporre a nessuno di dichiarare l'imposta sull'acquisto basandosi su un semplice sospetto. Ciò presuppone a sua volta che l'AFC conosca con certezza l'acquirente e il prezzo della prestazione per essere sicura che il limite annuo di 10 000 franchi ai fini del rendiconto dell'imposta sull'acquisto sia stato superato. In considerazione di questa difficoltà di esecuzione il Consiglio federale e l'organo consultivo propongono di stralciare l'obbligo di informare dell'AFC. Va invece mantenuto il limite di 10 000 franchi ai fini del rendiconto dell'imposta sull'acquisto, in particolare per non obbligare i privati a dichiarare l'imposta sul valore aggiunto nei casi di scarsa rilevanza.

#### *Art. 45a*

Questa modifica non cambia la situazione giuridica. Nel quadro della riforma dell'IVA 2010 l'imposta sull'acquisto è stata inserita in un titolo proprio per motivi di sistematica legislativa. Nell'ipotesi che d'ora in poi determinate disposizioni, come le eccezioni e le esenzioni dall'imposta, non si applichino soltanto all'imposta per le prestazioni sul territorio svizzero ma anche all'imposta sull'acquisto, occorre rinviare espressamente all'applicabilità di queste disposizioni. Attualmente il rinvio alle eccezioni e alle esenzioni dall'imposta è disciplinato soltanto dall'articolo 109 OIVA. D'ora in poi questa regolamentazione sarà inserita nella legge stessa e sarà inoltre completata con la menzione dei supporti di dati senza valore di mercato esenti dall'imposta sull'importazione, affinché l'esenzione dall'imposta secondo l'articolo 53 LIVA non venga scalzata dall'imposta sull'acquisto.

#### *Art. 51 cpv. 2 lett. b e 3*

Questa modifica non cambia la situazione giuridica. Qui è sufficiente l'abbreviazione AFD dato che l'espressione «Amministrazione federale delle dogane» è d'ora in poi introdotta all'articolo 23 capoverso 2 numero 3 AP-LIVA.

#### *Art. 53 cpv. 1 lett. g*

Questa modifica non cambia la situazione giuridica. L'esenzione fiscale già esistente in caso di importazione di elettricità e di gas naturale in condotte viene estesa anche all'energia termica in condotte, in conformità alla prassi vigente (cfr. il commento all'art. 7 cpv. 2 AP-LIVA). Queste forniture sono imponibili sul territorio svizzero secondo l'articolo 7 capoverso 2 AP-LIVA.

#### *Art. 54*

Questa modifica non cambia la situazione giuridica. La rubrica attuale «Calcolo dell'imposta» viene sostituita con «Base di calcolo» e adeguata dal punto di vista terminologico all'analoga disposizione sull'imposta per le prestazioni eseguite sul territorio svizzero (art. 24 LIVA).

#### *Art. 58 lett. c, c<sup>bis</sup> e d*

Questa modifica non cambia la situazione giuridica, ma chiarisce la prassi già applicata dall'AFC a favore delle persone assoggettate all'imposta sull'importazione, secondo la quale non viene riscosso alcun interesse moratorio se i beni tassati con obbligo di pagamento condizionato sono riesportati previa conclusione del regime doganale o dichiarati in un altro regime doganale. Si rinuncia altresì all'interesse moratorio se al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale un contribuente sul territorio svizzero è l'importatore di un bene tassato con obbligo di pagamento condizionato, anche se non conclude correttamente il regime doganale. La lettera d è stata abrogata perché si riferisce a beni che sono immagazzinati in un deposito doganale aperto o in un deposito franco doganale. In entrambi i casi di deposito l'imposta sull'importazione non viene riscossa né garantita all'atto dell'immagazzinamento. Sono pertanto superflui un interesse moratorio o un'eccezione all'interesse moratorio.

## *Variante del Consiglio federale*

### *Art. 70 cpv. 2*

*Capoverso 2:* la proroga del termine di prescrizione assoluta non deve comportare una proroga a 15 anni del termine di conservazione dei libri contabili, dei giustificativi, delle carte d'affari e di altri documenti. Per questo motivo, come già nella legislazione anteriore, il termine di conservazione è separato dal termine di prescrizione assoluta e stabilito in 10 anni. Se alla scadenza di 10 anni dalla fine del periodo fiscale in questione, il credito fiscale relativo a questo periodo fiscale non è ancora passato in giudicato, i libri contabili, i giustificativi, le carte d'affari e gli altri documenti devono essere ulteriormente conservati fino al passaggio in giudicato di tale credito. Esiste tuttavia un'eccezione per i documenti commerciali in relazione ai beni immobili. Dato che per il calcolo del valore corrente dei beni immobili, ci si basa su un ammortamento annuo del 5 per cento del valore, è soltanto dopo 20 anni che i relativi documenti commerciali non sono più rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Essi devono quindi essere conservati per 20 anni. Il termine di conservazione inizia con la fine del periodo fiscale. Finché non entra in vigore la disposizione secondo la quale l'esercizio funge da periodo fiscale, diversamente da quanto previsto dal CO il termine di prescrizione decorre dalla fine dell'anno civile. Le altre regolamentazioni dell'articolo 958f CO sulla tenuta e sulla conservazione dei libri rimangono tuttavia applicabili.

## *Variante dell'organo consultivo*

### *Art. 70 cpv. 2*

*Conformemente alla sua proposta relativa all'articolo 42 capoverso 6 AP-LIVA l'organo consultivo chiede lo stralcio di questa modifica.*

### *Art. 76*

Il *capoverso 1* accorda all'AFC l'autorizzazione di trattare dati personali degni di particolare protezione. Da ciò ne consegue che l'AFC può elaborare anche tutti gli altri dati non classificati come degni di particolare protezione. Il termine «trattare» comprende qualsiasi operazione relativa ai dati personali, segnatamente la raccolta, la conservazione e l'utilizzazione di dati (art. 3 lett. e della legge federale del 19 giugno 1992<sup>26</sup> sulla protezione dei dati; LPD). Per motivi legati alla protezione dei dati è necessario limitare i dati all'adempimento dei compiti previsti dalla legge (art. 4 cpv. 3 LPD). Da questa disposizione discende altresì il fatto che i dati possono essere comunicati e ottenuti nel quadro dell'assistenza amministrativa in virtù dell'articolo 75 LIVA. I compiti legali dell'AFC non si limitano alla mera LIVA, ma possono anche essere contenuti in altre leggi (ad es. le disposizioni sull'assistenza amministrativa). Per motivi di trasparenza i dati concernenti i procedimenti e le sanzioni amministrativi e penali sono espressamente menzionati.

*Capoverso 2:* secondo l'articolo 50e capoverso 1 della legge federale del 20 dicembre 1946<sup>27</sup> sull'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti (LAVS) il numero d'assicurato dell'AVS può essere utilizzato sistematicamente al di fuori delle assicu-

<sup>26</sup> RS 235.1

<sup>27</sup> RS 831.10

razioni sociali – ad esempio nel settore delle imposte – soltanto se lo prevede una legge federale e se sono definiti lo scopo d'utilizzazione e gli aventi diritto. In base a questa disposizione l'AFC è autorizzata a utilizzare sistematicamente il numero d'assicurato dell'AVS per accertare l'assoggettamento fiscale. Essa ha bisogno del numero d'assicurato in particolare per assegnare in maniera certa le ditte individuali con un proprio numero d'identificazione (numero IDI) alle persone fisiche che le detengono. Una base legale corrispondente è creata simultaneamente per il registro IDI (cfr. il commento alla modifica dell'art. 6 cpv. 3 della legge federale del 18 giugno 2010<sup>28</sup> sul numero d'identificazione delle imprese; LIDI).

#### *Art. 76a*

Il *capoverso 1* autorizza l'AFC a gestire un sistema d'informazione per trattare dati personali. Il sistema serve soprattutto per accertare l'assoggettamento fiscale e le prestazioni imponibili, per determinare e verificare le imposte dovute e le imposte precedenti deducibili, per eseguire controlli sui giustificativi di importazione ed esportazione, per garantire la riscossione delle imposte dovute, per infliggere ed eseguire sanzioni amministrative o penali, per trattare in modo efficiente e razionale le domande nazionali e internazionali di assistenza amministrativa e giudiziaria, per tenere le statistiche necessarie e per eseguire analisi dei rischi.

*Capoverso 2*: l'accesso ai dati può essere effettuato esclusivamente da collaboratori dell'AFC oppure, nel caso ad esempio di mandati speciali riferiti a progetti, da personale tecnico da essa controllato.

*Capoverso 3*: questa disposizione garantisce che per l'adempimento dei propri compiti il Controllo federale delle finanze ha accesso a tutti i sistemi d'informazione dell'AFC.

*Capoverso 4*: nella LIVA in vigore e nella relativa ordinanza manca una base legale sufficiente per la comunicazione, mediante procedura di richiamo, dei dati personali degni di particolare protezione. Con la presente revisione di legge la procedura di richiamo dei dati personali degni di particolare protezione poggia su una base legale sufficiente. Le persone autorizzate possono richiamare autonomamente i dati necessari accedendo direttamente al sistema. L'AFD, in quanto unica autorità esterna all'AFC, ha un accesso diretto alla banca dati delle persone assoggettate all'imposta sul valore aggiunto perché ha la competenza per l'esecuzione della riscossione dell'imposta sull'importazione (art. 62 cpv. 1 LIVA). In questo senso l'AFD può richiamare direttamente e autonomamente le informazioni necessarie alla determinazione e alla riscossione dell'imposta senza dovere di volta in volta presentare all'AFC una domanda speciale per ottenere tali informazioni. Per motivi legati alla protezione dei dati questa facoltà deve essere espressamente menzionata nelle basi legali e l'autorità competente deve essere citata (art. 19 cpv. 3 LPD). Inoltre, per garantire la trasparenza richiesta, occorre stabilire nella legge le diverse categorie di dati accessibili mediante procedura di richiamo. I singoli dati sono elencati nell'OIVA.

Il *capoverso 5* corrisponde all'attuale articolo 76 capoverso 4 LIVA e garantisce che anche i dati memorizzati elettronicamente sono considerati documenti originali ove ne esista l'esigenza legale, ad esempio nelle procedure di esecuzione forzata o nei procedimenti penali.

Il *capoverso 6* delega al Consiglio federale l'emanazione delle disposizioni d'esecuzione ed elenca gli elementi che l'Esecutivo deve almeno disciplinare in tali disposizioni.

*Art. 86 Abs. 7*

L'ammontare d'imposta provvisoriamente dovuto secondo l'articolo 86 LIVA è uno strumento di garanzia. Il rischio di incasso sarebbe troppo elevato se l'AFC dovesse attendere ogni volta la scadenza del termine di finalizzazione per procedere all'esecuzione forzata delle imposte non pagate. Per questo motivo, in virtù dell'articolo 86 capoverso 2 LIVA, l'AFC può fare valere come strumento di garanzia l'ammontare d'imposta provvisoriamente dovuto. Il vigente articolo 86 capoverso 7 primo periodo LIVA stabilisce già chiaramente che il fatto di fare valere l'ammontare d'imposta provvisoriamente dovuto prescinde dal credito fiscale materiale. La legge parte quindi dal presupposto che viene sempre determinato il credito fiscale. Nel caso dell'imposta sul valore aggiunto intesa come imposta di autotassazione spetta al contribuente determinare il credito fiscale. L'AFC procede solo eccezionalmente alla determinazione del credito fiscale. I contribuenti che durante la prescrizione del diritto di tassazione non presentano un rendiconto o presentano un rendiconto manifestamente incompleto e che quindi non effettuano neppure la finalizzazione ai sensi dell'articolo 72 LIVA o che non chiedono mai una decisione secondo l'articolo 82 LIVA – ad esempio in merito all'esistenza dell'assoggettamento – non devono avere, considerato il loro comportamento non cooperativo e lesivo degli obblighi di collaborazione, la possibilità di ottenere che l'AFC determini il loro credito fiscale. In assenza della determinazione del credito fiscale sussisterebbe il rischio che una volta trascorso il termine di prescrizione del diritto di tassazione il contribuente possa pretendere la restituzione degli importi dell'imposta provvisoriamente dovuti in mancanza di un credito fiscale materiale. La restituzione è esclusa grazie alla finzione giuridica introdotta all'articolo 86 capoverso 7 LIVA, secondo la quale con la scadenza della prescrizione del diritto di tassazione l'ammontare d'imposta provvisoriamente dovuto secondo l'articolo 86 capoverso 2 LIVA diviene parte del credito fiscale se la determinazione dello stesso non è possibile a causa dell'inattività del contribuente. In questi casi l'AFC prescinde dalla determinazione del credito fiscale materiale, che presuppone di norma un controllo fiscale. In questo modo essa non favorisce né premia il comportamento non cooperativo del contribuente e può rinunciare a procedure dispendiose.

Conformemente alla funzione di garanzia dell'imposta dell'articolo 86 capoverso 2 LIVA, la mera opposizione mediante la firma sul precepto esecutivo contro l'esecuzione dell'ammontare d'imposta provvisoriamente dovuto non costituisce ancora una contestazione del credito fiscale materiale e non comporta pertanto la determinazione del credito fiscale da parte dell'AFC. Se simultaneamente all'opposizione il contribuente contesta le condizioni materiali del pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, l'AFC avvia una procedura per la determinazione dell'imposta al fine di chiarire le condizioni materiali. Anche al di fuori della procedura di esecuzione forzata in corso il contribuente può presentare in qualsiasi momento, prima della scadenza della prescrizione del diritto di tassazione, un rendiconto secondo l'articolo 72 LIVA oppure chiedere una decisione secondo l'articolo 82 LIVA per fare verificare le condizioni materiali e giuridiche del pagamento dell'imposta sul valore aggiunto. Dipende quindi dal solo contribuente se con il subentrare della prescrizione del diritto di tassazione gli importi dell'imposta prov-

visoriamente dovuti vengano trattati come parti del credito fiscale. Questa disposizione non riguarda gli importi pagati con riserva per evitare gli eventuali interessi moratori e per i quali è stato avviato un procedimento giudiziario fiscale. Se il contribuente ha ad esempio presentato due rendiconti e ricevuto due stime entrambi – i rendiconti e le stime – devono essere parte del credito fiscale. Ciò viene espresso dal fatto che sono considerati credito fiscale *anche* gli importi dell'imposta fatti valere dall'AFC secondo il capoverso 2.

#### *Art. 87 cpv. 2*

Questo stralcio non cambia la situazione giuridica che è conforme alla prassi attuale. Secondo l'interpretazione letterale del tenore attuale a causa di una ripresa fiscale non sarebbe mai dovuto un interesse moratorio perché un errore che non è mai stato commesso non comporta perdite d'imposta e quindi neanche una ripresa fiscale. Di fatto si intende piuttosto che nessun interesse moratorio è dovuto se la ripresa fiscale poggia su un errore che non ha comportato perdite d'imposta per la Confederazione. Ciò è il caso ad esempio quando a seguito dell'errore constatato non risultano a saldo perdite d'imposta per il contribuente. Si pensi ad esempio al contribuente che ha ommesso di dichiarare l'acquisto di una prestazione di servizi proveniente dall'estero (art. 45 cpv. 1 lett. a LIVA), per la quale sarebbe stata ammessa la deduzione integrale dell'imposta precedente (art. 28 cpv. 1 lett. b LIVA). In questo caso si rinuncia all'interesse moratorio sulla ripresa dell'imposta sulla cifra d'affari.

#### *Art. 88 Abs. 3*

*Capoverso 3:* lo stralcio dell'espressione «l'imposta non sia stata accertata con decisione» non cambia la situazione giuridica, ma chiarisce unicamente il concetto di prescrizione del diritto di tassazione: affinché il credito fiscale possa passare in giudicato non è necessario che esso venga determinato in tutti i casi, dato che la mera scadenza della prescrizione del diritto di tassazione comporta il passaggio in giudicato e quindi la non modificabilità del credito fiscale (cfr. art. 43 cpv. 1 lett. c LIVA).

#### *Art. 89 cpv. 2, 4 e 5*

*Capoverso 2:* lo stralcio dell'espressione «o la multa non sono ancora accertati con decisione» non cambia la situazione giuridica, ma chiarisce unicamente il concetto di prescrizione del diritto di tassazione: affinché il credito fiscale possa passare in giudicato non è necessario che esso venga determinato in tutti i casi, dato che la mera scadenza della prescrizione del diritto di tassazione comporta il passaggio in giudicato e quindi la non modificabilità del credito fiscale (cfr. art. 43 cpv. 1 lett. c LIVA).

*Capoverso 4:* questo stralcio non cambia la situazione giuridica. La disposizione è superflua perché già l'articolo 80 capoverso 2 numero 2 della legge federale dell'11 aprile 1889<sup>29</sup> sulla esecuzione e sul fallimento (LEF) parifica alle decisioni esecutive dei tribunali svizzeri le decisioni delle autorità amministrative svizzere.

*Capoverso 5:* mediante questa modifica viene attuata la mozione Hess (11.3185) «Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto. Stralcio senza sostitu-

<sup>29</sup> RS 281.1

zione dell'articolo 89 capoverso 5» trasmessa dal Parlamento. Il capoverso in vigore stabilisce a mero titolo dichiaratorio che il credito fiscale esiste indipendentemente dal fatto di essere prodotto in un inventario pubblico o insinuato in una diffida pubblica ai creditori. Secondo il Tribunale federale infatti le conseguenze dell'accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario ai sensi degli articoli 589 e 590 del Codice civile<sup>30</sup> non si applicano ai crediti fondati sul diritto pubblico ove quest'ultimo non ne riservi espressamente l'applicazione (DTF 102 Ia 483). Uno stralcio di questa disposizione come richiesto dalla mozione non determinerebbe quindi alcun cambiamento della situazione giuridica. Con la nuova formulazione si ottempera alla volontà del legislatore e si obbliga l'AFC a produrre negli inventari pubblici o a insinuare nelle diffide pubbliche ai creditori i propri crediti fiscali in caso di fallimento o di moratoria concordataria del contribuente. Come finora l'AFC verifica regolarmente sul Foglio ufficiale svizzero di commercio come pure sui fogli ufficiali cantonali se un credito fiscale riguardante un contribuente registrato (ditta individuale, società semplice, società di persone) è stato insinuato in una diffida pubblica ai creditori. In caso affermativo, essa notifica il proprio credito fiscale al servizio competente.

#### *Art. 92 cpv. 1 e 6*

*Capoverso 1:* concerne soltanto il testo italiano (precisazione linguistica).

*Capoverso 6:* questa abrogazione non cambia la situazione giuridica. Il Consiglio federale non ha fatto uso di questa norma di delega perché è emerso che le premesse e la procedura per il condono dell'imposta non necessitano di ulteriori disposizioni. La norma di delega può pertanto essere abrogata.

#### *Art. 93 cpv. 1*

Concerne soltanto il testo italiano (precisazione linguistica).

#### *Art. 107 cpv. 1 lett. c e 2*

*Capoverso 1 lettera c:* questo complemento non cambia la situazione giuridica. Nel caso delle prestazioni al personale si può trattare simultaneamente di prestazioni a persone strettamente vincolate o vicine. Destinata a semplificare per quanto possibile il trattamento fiscale delle prestazioni al personale questa norma di delega autorizza il Consiglio federale a emanare disposizioni che possono derogare alla regolamentazione applicabile secondo l'articolo 24 capoverso 2 LIVA del confronto con terzi per la determinazione della controprestazione e pertanto a emanare una *lex specialis* in materia.

Il *capoverso 2* concerne soltanto i testi francese e italiano (precisazione linguistica).

#### *Art. 109 cpv. 1*

Dall'istituzione dell'organo consultivo la sua presidenza è stata di volta in volta assunta dal capo della Divisione principale imposta sul valore aggiunto dell'AFC. Nel frattempo è emerso che questa doppia funzione non è più compatibile con il funzionamento attuale dell'organo consultivo. L'organo consultivo si pronuncia sui

<sup>30</sup> RS 210

progetti di atti legislativi e sulle prassi (art. 109 cpv. 2 LIVA). I progetti di atti legislativi e le prassi sono elaborati dalla Divisione principale imposta sul valore aggiunto in quanto unità amministrativa competente, sotto la responsabilità del suo capodivisione. In quanto presidente dell'organo consultivo il capo della Divisione principale imposta sul valore aggiunto è tuttavia simultaneamente responsabile dei pareri di questo organo per quanto riguarda le raccomandazioni di modifica dei progetti di atti legislativi e delle prassi. Questa doppia responsabilità comporta inevitabilmente conflitti di interesse perché non si appoggiano soltanto i progetti di atti legislativi e le prassi, ma anche le raccomandazioni dell'organo consultivo che divergono dall'opinione dell'AFC. La posizione e il ruolo dell'organo consultivo possono creare incertezza all'esterno dell'Amministrazione federale. Per una valutazione complessiva delle raccomandazioni dell'organo consultivo deve essere comunque chiaro che quest'ultimo rappresenta l'opinione dei suoi membri (contribuenti, Cantoni, ambienti scientifici, operatori fiscali e consumatori), che può divergere da quella dell'AFC. Per tener conto di questo stato di cose nessun rappresentante dell'Amministrazione federale siederà più ufficialmente nell'organo consultivo. La menzione corrispondente all'articolo 109 capoverso 1 LIVA viene stralciata. Ciò corrisponde del resto alla norma nel caso delle commissioni extraparlamentari, dato che secondo l'articolo 57e della legge del 21 marzo 1997<sup>31</sup> sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione (LOGA) i dipendenti dell'Amministrazione federale possono essere nominati membri di una commissione soltanto in singoli casi motivati. Il capo della Divisione principale imposta sul valore aggiunto non può pertanto più presiedere l'organo consultivo. Le disposizioni dell'ordinanza, in particolare l'articolo 158 OIVA<sup>32</sup>, dovranno essere adeguate in maniera corrispondente.

Questa modifica non concerne i membri dell'AFC che partecipano alle sedute dell'organo consultivo in veste di consulenti.

#### *Variante del Consiglio federale*

##### *Art. 115 cpv. 1*

Secondo l'articolo 37 capoverso 4 LIVA il contribuente che allestisce il suo rendiconto con il metodo delle aliquote saldo deve applicare tale metodo durante almeno un periodo fiscale. Se sceglie il metodo di rendiconto effettivo può passare al metodo delle aliquote saldo soltanto dopo tre anni. Chi intende allestire il rendiconto applicando il metodo delle aliquote forfetarie ai sensi dell'articolo 37 capoverso 5 LIVA, deve applicare tale metodo durante almeno tre periodi fiscali. Se il contribuente opta per il metodo di rendiconto effettivo, può passare al metodo delle aliquote forfetarie soltanto dopo dieci anni (art. 98 cpv. 2 OIVA). Questi tempi di adesione e di attesa sono stati introdotti per porre determinati limiti all'ottimizzazione fiscale mediante il passaggio da un metodo di rendiconto all'altro. Il contribuente potrebbe altrimenti passare al metodo di rendiconto effettivo prima di effettuare investimenti più consistenti, procedere quindi alla deduzione integrale dell'imposta precedente, per poi approfittare una seconda volta della deduzione dell'imposta precedente passando al metodo delle aliquote saldo o delle aliquote forfetarie.

<sup>31</sup> RS 172.010

<sup>32</sup> RS 641.201

Questi limiti posti dal legislatore potrebbero essere aggirati qualora in caso di modifica delle aliquote si applicassero le medesime disposizioni transitorie valide all'epoca dell'introduzione della legge sull'IVA. Non esiste altresì nessun motivo per un passaggio anticipato a un altro metodo di rendiconto, poiché nel quadro di una modifica delle aliquote d'imposta, le aliquote saldo e le aliquote forfetarie sono adeguate proporzionalmente.

Impedendo il ricorso alle possibilità di scelta in occasione di una modifica delle aliquote d'imposta, si garantisce che i contribuenti che allestiscono il rendiconto applicando il metodo delle aliquote saldo o delle aliquote forfetarie siano trattati in maniera identica ai contribuenti che allestiscono il rendiconto secondo il metodo effettivo. Questa normativa corrisponde del resto alla disposizione vigente negli anni 2001–2009 (art. 59 cpv. 3 terzo periodo della legge del 2 settembre 1999<sup>33</sup> concernente l'imposta sul valore aggiunto [vLIVA]).

#### *Variante dell'organo consultivo*

##### *Art. 115 cpv. 1*

*Questa disposizione a favore dei contribuenti è opportuna fintanto che persone esterne all'Amministrazione non possono effettuare verifiche concernenti l'ammontare delle aliquote saldo o influire su di esso.*

#### **Legge federale del 20 dicembre 1968<sup>34</sup> sulla procedura amministrativa (PA)**

##### *Art. 14 cpv. 1. lett. f e cpv. 2*

Con l'articolo 81 capoverso 1 LIVA, nel quadro della riforma dell'IVA 2010 è stata abolita l'esclusione della prova testimoniale prevista in tutte le altre procedure fiscali. Nell'ambito delle procedure in materia di imposta sul valore aggiunto, in linea di principio le prove testimoniali sono ammissibili. Secondo l'articolo 14 PA possono però ordinare l'audizione di testimoni nel quadro della procedura amministrativa soltanto le autorità elencate nel capoverso 1. Finora l'AFC non figurava in questo elenco. Per l'audizione di testimoni si doveva pertanto ottenere preventivamente la decisione del Dipartimento. Grazie a questa integrazione, l'AFC ha ora la possibilità di procedere all'audizione di testimoni senza l'autorizzazione del Dipartimento.

#### **Legge federale del 18 giugno 2010<sup>35</sup> sul numero d'identificazione delle imprese (LIDI)**

##### *Art. 6a e 11 cpv. 6*

Conformemente all'articolo 50e capoverso 1 LAVS il numero d'assicurato può essere utilizzato sistematicamente al di fuori delle assicurazioni sociali della Confederazione soltanto se lo prevede una legge federale e se sono definiti lo scopo d'utilizzazione e gli aventi diritto. Per utilizzazione sistematica del numero

<sup>33</sup> RU 2000 1300

<sup>34</sup> RS 172.021

<sup>35</sup> RS 431.03

d'assicurato si intende la raccolta in forma strutturata di dati personali tra i quali figura il numero d'assicurato dell'AVS a nove cifre.

Questa disposizione differenzia l'utilizzo del numero d'assicurato (cpv. 1) e la sua comunicazione (cpv. 2). Il capoverso 1 costituisce una base legale formale per l'utilizzo. Esso è consentito per l'identificazione delle persone. Il numero d'assicurato consente di identificare in maniera univoca le persone titolari di più ditte individuali. Nel caso concreto l'Ufficio federale di statistica (UST) può verificare in maniera affidabile se una persona titolare di una determinata impresa è già iscritta nel registro IDI. In questo modo è possibile accelerare notevolmente la procedura d'iscrizione ed evitare doppioni inutili.

Secondo il capoverso 2 la comunicazione del numero d'assicurato da parte dell'UST è ammessa solo a condizioni restrittive. Da un lato, i beneficiari possono essere solo i servizi IDI (art. 3 cpv. 1 lett. d LIDI) autorizzati a utilizzare il numero d'assicurato anche sistematicamente e, dall'altro, tale comunicazione è necessaria per identificare la persona fisica e per elaborarne i dati nel registro IDI. Il capoverso 2 chiarisce che l'articolo 6a non autorizza automaticamente i servizi IDI a utilizzare sistematicamente il numero d'assicurato dell'AVS. Al riguardo si applicano le disposizioni della LAVS. In altre parole i servizi IDI devono disporre di una base legale che consenta loro di utilizzare il numero d'assicurato dell'AVS per un determinato scopo.

L'articolo 11 capoverso 6 LIDI stabilisce espressamente che il numero d'assicurato non può essere pubblicato.

### **Legge del 28 giugno 1967<sup>36</sup> sul controllo delle finanze (LCF)**

*Art. 6 lett. k*

Nell'articolo 37 capoverso 3 AP-LIVA viene abrogata l'ultima parte del periodo che prevedeva una verifica regolare dell'adeguatezza delle aliquote saldo da parte del Controllo federale delle finanze. Di conseguenza, deve essere abrogata anche la relativa disposizione nella LCF.

### **Legge federale dell'11 aprile 1889<sup>37</sup> sull'esecuzione e sul fallimento (LEF)**

*Art. 80 cpv. 2 n. 5*

Questa aggiunta disciplina una particolarità risultante dalla procedura di autotassazione nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto: oltre alle decisioni, nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto passano in giudicato allo scadere della prescrizione del diritto di tassazione (art. 43 cpv. 1 lett. c in combinato disposto con l'art. 42 cpv. 1 LIVA) – conformemente alla natura dell'imposta oggetto di un'autotassazione – anche i crediti fiscali che precedentemente non erano mai stati oggetto di una decisione. Un'esecuzione forzata deve essere possibile anche per i crediti passati in giudicato. La condizione per un rigetto definitivo è però che il credito fiscale risulti da documenti. Sono considerati documenti sia i rendiconti fiscali dei contribuenti sia gli avvisi di tassazione, dato che dalla sentenza del Tribunale federale 2C\_805/2013 del 21 marzo 2014 questi documenti non possono più essere predisposti come decisioni. Come gli altri titoli che passano in giudicato,

<sup>36</sup> RS 614.0

<sup>37</sup> RS 281.1

anche in questo caso l'opposizione è rigettata in via definitiva a meno che vengano provate l'estinzione, il differimento e la prescrizione (cfr. art. 81 cpv. 1 LEF). Lo stesso vale per gli avvisi di tassazione che passano in giudicato mediante il riconoscimento scritto da parte del contribuente (art. 43 cpv. 1 lett. b LIVA).

### **3 Ripercussioni**

#### **3.1 Ripercussioni per i contribuenti**

##### **3.1.1 Ripercussioni della nuova normativa sull'assoggettamento secondo l'articolo 10 AP-LIVA**

*Le imprese nazionali* sarebbero toccate solo raramente dalla nuova normativa secondo cui la cifra d'affari a livello internazionale è determinante per l'assoggettamento. Le imprese che a seguito di una cifra d'affari inferiore al limite di 100 000 franchi non sono registrate come contribuenti, eseguono solo in casi eccezionali anche prestazioni all'estero. Due esempi tipici di imprese simili sono i cosiddetti parrucchieri a domicilio e tassisti indipendenti. Per contro, le imprese con sede in territorio svizzero che eseguono le loro prestazioni esclusivamente o prevalentemente all'estero rinunciano all'esenzione dall'obbligo fiscale, poiché in tal modo possono dedurre l'imposta precedente dovuta sul territorio svizzero. La nuova normativa sull'assoggettamento non comporterebbe pressoché costi amministrativi supplementari per le imprese nazionali.

Per quanto riguarda la stima delle nuove *imprese estere* assoggettate obbligatoriamente all'IVA, permangono grandi incertezze. Le imprese estere che nell'anno di introduzione dovrebbero essere iscritte nel registro come contribuenti sono stimate ad almeno 20 000. Negli anni successivi vi sarebbero altre imprese da iscrivere come nuovi contribuenti, ma anche imprese che a seguito della mancata esecuzione di prestazioni dovrebbero essere nuovamente cancellate dal registro dei contribuenti IVA. Al riguardo occorre considerare che la cancellazione avviene meno rapidamente dell'iscrizione, poiché occorre attendere per verificare se effettivamente l'anno seguente queste imprese non eseguano più prestazioni in territorio svizzero. Probabilmente la maggior parte di queste imprese estere non eseguirebbe lavori in Svizzera per un solo anno, bensì sull'arco di diversi anni. Pertanto, nel secondo anno le imprese estere iscritte quali nuovi contribuenti sarebbero stimate tra 5000 e 10 000 unità, ma solo poche sarebbero nuovamente cancellate dal registro. Anche nel terzo anno il numero di iscrizioni supererebbe lievemente quello delle cancellazioni. Dal quarto anno il numero di iscrizioni e cancellazioni dovrebbe essere pressoché lo stesso.

**Numero di nuovi contribuenti**

Anno di introduzione	> 20 000
Secondo anno	5 000 - 10 000
Terzo anno	2 000
A partire dal quarto anno	Lieve aumento o diminuzione

Complessivamente il numero di contribuenti dovrebbe aumentare di circa 30 000 unità (stato attuale circa 350 000).

Per questi nuovi contribuenti l'avamprogetto comporta oneri amministrativi supplementari. I relativi costi dovrebbero essere superiori a quelli di un'impresa svizzera paragonabile, poiché ciascuna impresa estera dovrebbe anche designare e retribuire un rappresentante fiscale in Svizzera. Secondo uno studio della ditta PricewaterhouseCoopers SA, i costi per la designazione di un rappresentante fiscale ammontano a 1000–1750 franchi<sup>38</sup>. In media i costi annuali della normativa per ogni contribuente che allestirebbe effettivamente il rendiconto sono stimati ad almeno 3500 franchi (pag. 30). I costi per i contribuenti che invece intenderebbero applicare il metodo delle aliquote saldo ammonterebbero soltanto a 1400 franchi all'anno (pag. 31). Non è ancora chiaro se questi costi possano essere addossati alla clientela svizzera o se debbano essere sostenuti dall'impresa estera.

### **3.1.2 Ripercussioni della nuova normativa sull'assoggettamento e dell'estensione delle esclusioni dall'imposta alle collettività pubbliche assoggettate all'imposta**

La soppressione del limite di 25 000 franchi per prestazioni fornite a terzi che non sono collettività pubbliche conformemente all'articolo 12 capoverso 3 LIVA potrebbe implicare che alcune centinaia di servizi delle collettività pubbliche assoggettati all'imposta siano esentati dall'assoggettamento. Questi servizi potrebbero dunque farsi cancellare dal registro dei contribuenti IVA. Grazie alla soppressione del limite di 25 000 franchi, un servizio che ad esempio è assoggettato all'imposta soltanto perché dà in locazione parcheggi agli impiegati sarebbe verosimilmente esentato nuovamente dall'assoggettamento per prestazioni fornite a terzi che non sono collettività pubbliche.

L'estensione dell'esclusione dall'imposta secondo l'articolo 21 capoverso 2 numero 28 lettere b e c AP-LIVA dovrebbe fare in modo che alcune imprese esistenti alle quali partecipano esclusivamente collettività pubbliche siano poi esentate

<sup>38</sup> PricewaterhouseCoopers SA (PwC), Messung der Regulierungskosten im Bereich Steuern, Schlussbericht vom 26. September 2013, pag. 69; <http://www.estv.admin.ch/mwst/dokumentation/00294/00815/index.html?lang=de>.

dall'assoggettamento. Bisogna inoltre attendersi che questa disposizione incentivi la collaborazione tra collettività pubbliche.

## **3.2 Ripercussioni per la Confederazione**

### **3.2.1 Ripercussioni finanziarie**

Alcune modifiche legislative proposte hanno ripercussioni finanziarie per la Confederazione.

- Si prevede di non ammettere più la deduzione dell'imposta precedente fittizia su oggetti d'arte, pezzi da collezione e antichità, ma di reintrodurre l'imposizione dei margini (cfr. cap. 2, commento all'art. 23a). In tal modo si evita la deduzione di imposte precedenti pari a 90 milioni di franchi all'anno, che non sono mai confluite nelle casse dello Stato quale imposta.
- Secondo le stime, la nuova normativa sull'assoggettamento (cfr. cap. 2, commento all'art. 10 cpv. 2 e art. 45 cpv. 1 lett. a, c e cpv. 2 lett. b) determinerebbe entrate supplementari pari a circa 40 milioni di franchi all'anno.
- L'attuazione della nuova normativa sull'assoggettamento (cfr. cap. 2, commento all'art. 10 cpv. 2) esige personale supplementare presso l'AFC e comporta pertanto maggiori costi di circa 5 milioni di franchi.
- A partire da una cifra d'affari superiore a 100 000 franchi l'anno, i piccoli invii dall'estero destinati a clienti che si trovano sul territorio svizzero dovranno essere assoggettati all'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero (cfr. cap. 2, commento all'art. 7 cpv. 3 lett. b). Ne risulterebbero maggiori entrate di almeno 20 milioni di franchi all'anno.
- Si intende inoltre semplificare l'assoggettamento nell'ambito delle collettività pubbliche ed esonerare dall'imposta sul valore aggiunto la collaborazione tra le collettività pubbliche (cfr. cap. 2, commento all'art. 12 cpv. 3 e all'art. 21 cpv. 2 n. 28 e 28<sup>bis</sup> come pure cpv. 6). Queste modifiche determinerebbero minori entrate di circa 10 milioni di franchi all'anno.
- Un finanziamento mediante non controprestazioni non deve quindi più escludere l'assoggettamento (cfr. cap. 2, commento all'art. 10 cpv. 1<sup>quater</sup>). Le relative ripercussioni finanziarie sono difficilmente stimabili. Le minori entrate che ricorrono annualmente dovrebbero ammontare a circa 5 milioni di franchi. Tuttavia, a ciò si aggiungerebbero minori entrate una tantum dallo sgravio fiscale successivo dell'ordine di qualche decina di milioni.
- La nuova regolamentazione concernente il trattamento, sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto, della locazione di posti per il parcheggio di veicoli (cfr. cap. 2, commento all'art. 21 cpv. 2 n. 21 lett. c) comporterebbe maggiori entrate pari a circa 8 milioni di franchi all'anno.
- A seconda della situazione, la soppressione dell'esclusione dall'imposta delle prestazioni di organizzazioni di utilità pubblica volte a promuovere l'immagine di terzi e delle prestazioni di terzi volte a promuovere l'immagine di organizzazioni di utilità pubblica (cfr. cap. 2, commento all'art. 21 cpv. 2 n. 27) genererebbe maggiori o minori entrate per le casse

dello Stato, ma non è chiaro quale effetto prevarrebbe. Risulterebbero minori entrate se un'organizzazione di utilità pubblica fornisse prestazioni volte a promuovere l'immagine a un'impresa avente integralmente o per lo meno in gran parte diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Maggiori entrate per le casse dello Stato si avrebbero soprattutto nel caso in cui le imprese fornissero prestazioni volte a promuovere l'immagine di organizzazioni di utilità pubblica.

- L'attuazione delle iniziative parlamentari Triponez e Frick causerebbe inoltre minori entrate annue di circa 5 milioni di franchi.

Complessivamente risulterebbero quindi maggiori entrate di circa 133 milioni di franchi all'anno (tabella 2).

*Tabella 2*

### **Ripercussioni finanziarie ricorrenti per le finanze federali**

	<b>In mio. fr.</b>
Oggetti d'arte, pezzi da collezione e antichità: sostituzione della deduzione dell'imposta precedente fittizia con l'imposizione dei margini	90
Cifre d'affari realizzate a livello mondiale in luogo di quelle realizzate sul territorio svizzero determinanti per l'assoggettamento	40
Costi per personale supplementare ai fini dell'attuazione della nuova normativa sull'assoggettamento	-5
Assoggettamento dei piccoli invii dall'estero all'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero	20
Semplificazione dell'assoggettamento delle collettività pubbliche	-10
Il finanziamento delle imprese mediante non controprestazioni non esclude più l'assoggettamento	-5
Nuova regolamentazione dell'imposizione dei posti per il parcheggio di veicoli	8
Imponibilità delle prestazioni volte a promuovere l'immagine da parte e a favore delle organizzazioni di utilità pubblica	0
Attuazione delle iniziative parlamentari 02.413 Triponez e 11.440 Frick	-5
<b>Totale maggiori entrate</b>	<b>133</b>

### **3.2.2 Ripercussioni sul personale**

Solo la nuova normativa sull'assoggettamento di cui all'articolo 10 AP-LIVA ha ripercussioni sul fabbisogno di personale. Dato che sarà determinante la cifra

d'affari realizzata a livello mondiale, si prevede un forte aumento del numero di iscrizioni e cancellazioni di imprese nel e dal registro dei contribuenti IVA. Anche il numero delle persone assoggettate permanentemente aumenterebbe in maniera considerevole (cfr. n. 1.1.1).

Il dispendio per l'iscrizione e la cancellazione di imprese estere è di solito maggiore rispetto a quello per le imprese nazionali. Ciò è dovuto al fatto che, da un lato, è difficile entrare in contatto con queste imprese e, dall'altro lato, è necessario verificare che sia designato un rappresentante fiscale in Svizzera (art. 67 LIVA). Inoltre, bisogna anche in parte adottare provvedimenti di garanzia secondo l'articolo 93 LIVA affinché l'imposta dovuta venga anche versata. Per l'AFC il dispendio sarebbe particolarmente elevato nell'anno di introduzione della nuova normativa sull'assoggettamento. Anche successivamente, rispetto allo status quo, il numero annuo di iscrizioni e cancellazioni aumenterebbe tuttavia di circa 10 000 casi.

Attualmente nel registro dei contribuenti IVA vengono effettuate circa 29 000 iscrizioni e 23 000 cancellazioni all'anno. Questo lavoro occupa 53 persone (in equivalenti a tempo pieno). Per poter far fronte all'aumento annuo di 10 000 iscrizioni e 10 000 cancellazioni, l'effettivo del personale dell'AFC dovrebbe quindi aumentare di circa 20 posti a tempo pieno. Non è invece previsto il ricorso ad aumenti di personale per affrontare il dispendio supplementare unico dell'anno di introduzione, in cui si prevedono più di 20 000 iscrizioni. Non si tratta soltanto di procedere all'iscrizione come contribuente e all'eventuale cancellazione successiva. Le circa 30 000 imprese supplementari assoggettate all'imposta dovrebbero anche essere assistite durante il loro assoggettamento. Si tratterebbe dunque di inviare moduli di rendiconto, controllare rendiconti e pagamenti e in numerosi casi sarebbe necessario emettere diffide e adottare provvedimenti di incasso. Attualmente circa 348 000 contribuenti vengono assistiti da 209 persone (compresi i dirigenti, in equivalenti a tempo pieno). Per la consulenza di ulteriori 30 000 imprese estere, che di regola richiede un maggiore dispendio di risorse, risulta un fabbisogno supplementare di personale di 18 posti a tempo pieno. Nel complesso l'AFC avrebbe dunque bisogno di 38 posti a tempo pieno in più.

La nuova normativa sull'assoggettamento dovrebbe anche provocare un netto aumento delle domande di assistenza giudiziaria e amministrativa ad autorità estere e delle domande di assistenza amministrativa provenienti da autorità estere. Attualmente non è possibile stimare il fabbisogno di personale supplementare dell'AFC per questi compiti.

### **3.3 Ripercussioni per i Cantoni e i Comuni**

I Cantoni e i Comuni sarebbero interessati dato che in quanto unità o servizio sono considerati contribuenti e che a seguito della nuova normativa sull'assoggettamento nel settore delle collettività pubbliche secondo l'articolo 12 AP-LIVA, a determinate circostanze non sarebbero più assoggettati all'IVA. Anche l'estensione dell'esclusione dall'imposta secondo l'articolo 21 capoverso 2 numero 28 AP-LIVA avrebbe ripercussioni positive su Cantoni e Comuni. Se più collettività pubbliche fondano una società per eseguire congiuntamente un compito, le prestazioni di questa società alle collettività pubbliche interessate e le prestazioni delle collettività pubbliche interessate alla società sarebbero escluse dall'imposta. Queste collabora-

zioni sono ipotizzabili sia tra Cantoni sia tra Comuni. Sarebbe quindi possibile, ad esempio, che più Cantoni fondino assieme una scuola universitaria professionale, cosicché le prestazioni dei Cantoni interessati alla scuola universitaria professionale e viceversa sarebbero escluse dall'imposta. In tal modo l'imposta sul valore aggiunto non avrebbe più alcun influsso sull'impostazione giuridica di queste collaborazioni.

Inoltre, Cantoni e Comuni verrebbero sgravati in quanto la messa a disposizione di personale da parte delle collettività pubbliche ad altre collettività pubbliche sarebbe esclusa dall'imposta secondo il nuovo articolo 21 capoverso 2 numero 28<sup>bis</sup> AP-LIVA.

Per contro i Cantoni dovrebbero sopportare un onere supplementare dovuto al fatto che la locazione di posti destinati all'uso comune per il parcheggio di veicoli, sinora esclusa dall'imposta, diverrà imponibile. Tuttavia, i Comuni sono liberi di trasferire ai clienti l'imposta sul valore aggiunto che ne risulta.

Nel complesso i Cantoni dovrebbero ottenere uno sgravio di circa 5 milioni di franchi, mentre i Comuni dovrebbero sopportare un onere supplementare di alcuni milioni di franchi. Se l'imposta sul valore aggiunto sulla locazione di parcheggi viene trasferita ai clienti, anche i Cantoni potrebbero contare su uno sgravio di circa 5 milioni di franchi.

### **3.4 Ripercussioni per le assicurazioni sociali**

Oltre alla cassa generale della Confederazione, anche l'AVS e l'AI beneficerebbero delle maggiori entrate annue di circa 133 milioni di franchi del progetto. Per il Fondo AVS risulterebbero maggiori entrate di circa 14 milioni di franchi mentre per il Fondo AI – limitato fino alla fine del 2017 – circa 7 milioni di franchi.

### **3.5 Ripercussioni per l'economia**

Tra le singole modifiche di legge, solo la nuova normativa sull'assoggettamento secondo l'articolo 10 AP-LIVA si ripercuote sull'economia nazionale. Le imprese estere che non hanno sede o stabilimento d'impresa in territorio svizzero saranno di principio assoggettate all'IVA già a partire dal primo franco di cifra d'affari derivante da prestazioni eseguite in territorio svizzero. In tal modo gli svantaggi concorrenziali delle imprese nazionali vengono eliminati e il valore aggiunto sul territorio svizzero sarà interamente tassato. Soprattutto nelle regioni di frontiera, ciò dovrebbe ripercuotersi positivamente sull'economia in generale e sugli artigiani indigeni in particolare.

### **3.6 Ripercussioni per le economie domestiche private**

Le economie domestiche sono toccate dal progetto solo in misura limitata. Dovrebbero sopportare maggiori oneri le economie domestiche che sinora hanno potuto acquistare prestazioni esenti da imposta eseguite da imprese estere, dato che questi acquisti non superavano i 10 000 franchi all'anno. In seguito alla nuova normativa sull'assoggettamento secondo l'articolo 10 AP-LIVA, in futuro le imprese estere

dovrebbero assoggettare all'IVA tutte le loro prestazioni eseguite in territorio svizzero. Il prezzo delle loro prestazioni aumenterebbe quindi dell'8 per cento. Per le economie domestiche interessate le prestazioni acquistate subirebbero dunque un rincaro massimo di 800 franchi. Inoltre, risulterebbe un leggero onere supplementare medio di circa 3 franchi all'anno per le economie domestiche che possiedono automobili, dato che la locazione di posti destinati all'uso comune per il parcheggio di veicoli diverrà imponibile.

### **3.7 Ripercussioni per l'ambiente**

Il progetto non determina ripercussioni per l'ambiente.

## **4 Rapporto con il programma di legislatura e le strategie nazionali del Consiglio federale**

### **4.1 Rapporto con il programma di legislatura**

Nel messaggio sul programma di legislatura 2011–2015 l'attuazione della semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto è contenuta nell'obiettivo 6 «L'attrattiva e la credibilità del sistema fiscale svizzero sono rafforzate»<sup>39</sup>. Con la conclusione della riforma dell'imposta sul valore aggiunto presentata nell'estate del 2008 dal Consiglio federale «Semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto» (08.053) in relazione alla definitiva non entrata in materia, del 23 settembre 2013, da parte del Consiglio nazionale e del Consiglio degli Stati in merito al progetto di modello a due aliquote, attualmente questo obiettivo in materia di imposta sul valore aggiunto non può più essere conseguito. Neanche la presente revisione parziale della LIVA commissionata dal Parlamento non modifica questa situazione.

### **4.2 Rapporto con le strategie nazionali del Consiglio federale**

Nel complesso, le modifiche proposte non comportano né una semplificazione né un'ulteriore complicazione del sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Il progetto non è contrario alla strategia del Consiglio federale di rendere quanto più semplice e interessante il sistema fiscale<sup>40</sup>, ma non la sostiene nemmeno.

Il Consiglio federale prosegue i suoi sforzi pluriennali per semplificare l'imposta sul valore aggiunto e rafforzare in tal modo l'attrattiva del sistema fiscale svizzero.

## **5 Aspetti giuridici**

### **5.1 Costituzionalità**

Il progetto si fonda sull'articolo 130 della Costituzione federale (Cost.), che conferisce alla Confederazione la competenza di riscuotere un'imposta sul valore aggiunto.

<sup>39</sup> FF 2012 305, qui 366 seg.

<sup>40</sup> FF 2012 305, qui 366

## 5.2 Conciliabilità con gli impegni internazionali della Svizzera

In considerazione del fatto che 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. Il nostro Paese può dunque continuare a strutturare in maniera autonoma la sua legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto. Gli Accordi bilaterali tra la Svizzera e l'UE riguardano l'IVA soltanto nell'ambito dell'assistenza amministrativa e giudiziaria. Queste disposizioni non vengono modificate dal progetto. Tuttavia, a seguito della nuova normativa sull'assoggettamento bisogna attendersi un chiaro aumento delle domande di assistenza giudiziaria e amministrativa da parte della Svizzera verso gli Stati dell'UE e viceversa.

La nuova normativa sull'assoggettamento secondo l'articolo 10 AP-LIVA deve essere compatibile con gli impegni contratti dalla Svizzera nell'ambito dell'OMC. Questa fattispecie è garantita nella misura in cui le imprese nazionali ed estere sono trattate allo stesso modo.

In questo contesto occorre inoltre menzionare il Trattato del 28 ottobre 1994<sup>41</sup> tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein concernente l'IVA 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 è di garantire una normativa, un'interpretazione e un'esecuzione uniformi dell'imposta sul valore aggiunto in entrambi i Paesi. Il Trattato conserva la sua validità a condizione che 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 della LIVA svizzera.

Inoltre, tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania sussiste il Trattato del 23 novembre 1964<sup>42</sup> sull'inclusione del Comune di Büsingen am Hochrhein nel territorio doganale svizzero. Secondo questo Trattato, nel Comune germanico di Büsingen si applica la legislazione svizzera in materia di imposta svizzera sul valore aggiunto; in altri termini la Svizzera riscuote anche sul territorio del Comune di Büsingen l'IVA sulle importazioni e sulle prestazioni ivi fornite. 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 a meno che non venga denunciato da una delle Parti contraenti.

## 5.3 Forma dell'atto

Il progetto prepara una revisione della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto e riguarda quindi disposizioni importanti contenenti norme di diritto, che ai sensi 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

<sup>41</sup> RS 0.641.295.142

<sup>42</sup> RS 0.631.112.136

dell'Assemblea federale). L'atto sottostà a referendum facoltativo (art. 141 cpv. 1 lett. a Cost.).

#### **5.4 Subordinazione al freno alle spese**

Il progetto non richiede il consenso della maggioranza dei membri di ciascuna Camera secondo l'articolo 159 capoverso 3 lettera b Cost..

#### **5.5 Delega di competenze normative**

Secondo l'articolo 182 capoverso 1 Cost., 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 normative delegate al Consiglio federale, si tratta di disposizioni di dettaglio il cui inserimento nella legge non sarebbe conforme al rango della stessa. Si tratta segnatamente dei seguenti ambiti:

- *articolo 4 capoverso 3*: disciplinamento dei dettagli relativi alla compensazione delle perdite di imposta da parte dei Comuni di Samnaun e Valsot a seguito del campo d'applicazione ristretto della legge nelle valli di Samnaun e Sampuoir.
- *articolo 21 capoverso 7*: in virtù della norma di delega, il Consiglio federale definirà più precisamente gli istituti di formazione e di ricerca;
- *articolo 23a capoverso 3*: il Consiglio federale decide quali oggetti sono considerati oggetti d'arte, pezzi da collezione e antichità. Al riguardo si orienta prevalentemente alla definizione valida sino al 31 dicembre 2009 contenuta nell'articolo 11 dell'ordinanza del 29 marzo 2000<sup>43</sup> relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (vOLIVA);
- *articolo 23a capoverso 4*: il Consiglio federale emana le necessarie normative in cui definisce i presupposti per l'acquisto a un prezzo complessivo di oggetti d'arte, pezzi da collezione e antichità. Al riguardo si orienta alla definizione valida sino al 31 dicembre 2009 (art. 13 vOLIVA);
- *articolo 76a capoverso 6*: il Consiglio federale emana le necessarie disposizioni d'esecuzione, che per motivi legislativi non devono essere disciplinate a livello di legge. Tra queste rientrano in particolare il trattamento dei dati, la durata di conservazione nonché l'archiviazione e la distruzione dei dati;
- *articolo 107 capoverso 1 lettera c e 2*: il Consiglio federale disciplina il trattamento in materia di IVA delle prestazioni eseguite a persone che appartengono al personale e sono allo stesso tempo persone strettamente vincolate.

<sup>43</sup> RU 2000 1347