

Rapporto
dell'incaricato P. Spori
in materia di riforma
dell'imposta sul valore aggiunto

all'attenzione del capo del DFF

Berna, 12 maggio 2006

Compendio e conclusioni

Il presente rapporto è allestito sulla scorta di un mandato di «sondaggio» limitato a sei mesi (e non sulla base di un vero e proprio mandato peritale) consacrato alla riforma dell'imposta sul valore aggiunto (IVA). Si trattava di «sondare» in collaborazione con l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) le necessità e possibilità di una riforma in direzione di un'«IVA pura e ideale», caratterizzata da una «semplificazione radicale».

Il «sondaggio» è stato effettuato, da una parte, sulla base di colloqui con numerose organizzazioni interessate e, d'altra parte, nel quadro di sedute di lavoro con specialisti dell'AFC, con un gruppo di lavoro istituito dall'incaricato e con due consulenti esterni convocati a tale scopo. Conformemente al mandato, le possibilità di riforma adeguata dell'IVA illustrate dal rapporto dovranno essere valutate nel corso della prossima fase di lavoro dal Dipartimento federale delle finanze e ulteriormente sviluppate dalle divisioni specialistiche competenti fino a raggiungere la «maturità del messaggio».

Le conclusioni alle quali giunge l'incaricato sulla base dei suoi chiarimenti sono le seguenti:*

1. Si conferma la necessità di sottoporre a una revisione totale la legge federale del 2 settembre 1999 sull'IVA (stato il 20.09.2005). Essa deve essere riformulata, in combinazione con modifiche in ambito sistematico e puntuale. Ne risulteranno una migliore struttura sistematica e leggibilità del testo legale, correzioni a livello di sistema e miglioramenti su un grande numero di punti materiali e procedurali. È inoltre aperta la strada a un rinnovamento integrale che avrà ripercussioni positive sulla cultura di esecuzione.
2. «Ideale» sarebbe invero una soppressione di tutte le eccezioni all'IVA, ma essa non è possibile o opportuna per tutti i settori:
 - 2.1. Nell'ambito delle eccezioni attuali, che si presentano come prestazioni vicine al consumo (tra l'altro sanità, opere sociali, formazione, educazione, cultura, sport) la soppressione dell'eccezione e quindi l'assoggettamento all'IVA è corretto dal profilo sistematico. In tal modo sono spazzate via le attuali difficoltà di delimitazione e distorsioni e sono generate maggiori entrate (per circa 1,2 miliardi di CHF, per il finanziamento di una aliquota di imposta o aliquota unica bassa). Il rapporto costi/utilità (ossia la relazione tra le entrate supplementari e l'onere di riscossione) non è però sempre ottimale in questi settori, tanto più che essi sono in parte finanziati dallo Stato in misura notevole. È inevitabile lo sgravio fiscale successivo (uscita unica di circa 2,3 miliardi di CHF) in caso di assoggettamento.
 - 2.2. Nei seguenti casi l'assoggettamento all'IVA risulta difficile:
 - In ambito di prestazioni di servizi bancarie e assicurative non esistono modelli in vista di un assoggettamento integrale all'IVA che siano adeguati e praticabili. Nondimeno per quanto concerne l'assicurazione dei beni materiali può essere ulte-

* Le valutazioni che figurano nel rapporto sono dell'incaricato. Esse non vincolano l'amministrazione e i membri del gruppo di lavoro, né tantomeno i due consulenti esterni. All'interno del gruppo di lavoro e con i consulenti esterni vi è unanimità sulle conclusioni da trarre quanto alla direzione da seguire.

riormente esaminato un nuovo modello (il cosiddetto modello neozelandese). Rispetto allo status quo le modifiche non generano praticamente entrate supplementari (vedi n. 3).

- Per quanto concerne la produzione naturale si raccomanda il mantenimento delle eccezioni attuali e della normativa speciale in vigore. L'eccezione soggettiva va comunque ristrutturata in eccezione oggettiva.
 - L'assoggettamento delle locazioni e delle alienazioni di immobili, in particolare degli edifici di abitazione, sarebbe sensata nel quadro di un sistema di IVA possibilmente chiuso e spazzerebbe via le attuali difficoltà di applicazione (tra l'altro in caso di doppia utilizzazione, di modifiche d'utilizzazione). Ne risulterebbero (dopo «ammortamento» dello sgravio fiscale successivo da attuare una volta) anche notevoli entrate supplementari (per il finanziamento di un'aliquota unica bassa). L'assoggettamento comporterebbe però anche notevoli svantaggi e non è pertanto proposto dall'incaricato. Si manterrebbe anche in questo caso l'eccezione in vigore, raccomandando nel contempo di aprire integralmente l'attuale possibilità di opzione. La fattispecie fiscale del consumo proprio nel settore edilizio deve invece essere abrogata.
3. Nella misura in cui l'assoggettamento di settori attualmente eccettuati non è possibile né opportuno (vedi n. 2.2), il passaggio all'aliquota di imposizione zero (cosiddetto «zero-rating», in virtù del quale è concessa la deduzione integrale dell'imposta precedente) avrebbe unicamente un carattere di sistematica fiscale e, con riferimento alla semplificazione auspicata a livello di imprese, costituirebbe un passo importante in direzione di un'«IVA pura e ideale». La tassa occulta (con un gettito attuale di quasi 6 miliardi di CHF, precipuamente realizzato nei comparti prestazioni di servizi bancarie e assicurative, nonché edilizia abitativa) verrebbe così eliminata. D'altra parte il fabbisogno fiscale (per il finanziamento di un'aliquota fiscale o di un'aliquota unica possibilmente bassa) e gli aspetti della redditività della riscossione da parte dell'AFC costituiscono un importante argomento a sostegno del mantenimento come eccezioni improprie delle eccezioni esistenti (con riduzione della deduzione dell'imposta precedente). La relativa decisione permane comunque politica.
 4. L'imposizione delle collettività pubbliche è per l'essenziale disciplinata in modo adeguato nel sistema attuale.
 5. L'inclusione dei sussidi nell'oggetto fiscale è respinta.
 6. La deduzione dell'imposta precedente deve essere oggetto di una nuova normativa, sia dal profilo materiale che da quello formale. Dal profilo materiale le esigenze devono essere agevolate affinché le cosiddette «non controprestazioni» (conferimenti patrimoniali diversi dallo scambio di prestazioni) non diano più adito al diniego o alla riduzione della deduzione dell'imposta precedente (purché esista sempre un nesso tra la prestazione preliminare e un'attività imprenditoriale imponibile). Si considerano in particolare «non controprestazioni» i sussidi, ma anche i contributi, i conferimenti, i doni, i dividendi. Occorre prescindere da esigenze formali a mente di una chiara regolamentazione dell'onere della prova. L'ammanto fiscale derivante da questo nuovo ordinamento è stimato a 0,5 miliardi di CHF.

7. L'obiettivo della riforma, ossia la semplificazione e il miglioramento dell'attuale legislazione in materia di IVA, è raggiungibile in misura ben superiore a quanto si pensa comunemente effettuando modifiche su singoli punti. Queste possono essere suddivise nelle seguenti categorie:

- Modifiche di natura sistematica:
 - nuovo concetto di deduzione dell'imposta precedente (vedi il n. 6 più sopra);
 - opzione illimitata di assoggettamento per le cifre d'affari immobiliari (locazioni);
 - nuovo concetto di imposizione dei margini;
 - passaggio al principio del luogo del destinatario come norma collettiva;
 - soppressione della fattispecie del consumo proprio nel settore edilizio;
 - ampliamento della procedura di notifica.

- Modifiche per sopprimere i formalismi:
 - soppressione delle esigenze formali di fattispecie per quanto concerne la deduzione dell'imposta precedente, lo sgravio fiscale successivo, le esportazioni, le prestazioni all'estero, l'imposizione dei margini;
 - apertura della normativa sulla rappresentanza.

- Modifiche specialmente a favore delle imprese medie:
 - introduzione di una normativa per le piccole imprese;
 - estensione nella concessione del metodo dell'aliquota saldo.

- Modifiche per migliorare la protezione giuridica:
 - nuovo ordinamento della prescrizione;
 - sistema di tassazione misto;
 - produzione aperta delle prove;
 - impunità della dichiarazione arretrata;
 - effetto definitivo sui periodi controllati.

Questa enumerazione non è esaustiva. Alcune proposte necessitano ulteriori chiarimenti. Esse non hanno un influsso notevole sul gettito fiscale (fatto salvo il n. 6). In complesso esse sfociano in una legge apportatrice di grandi semplificazioni e che dovrebbe ottenere il consenso dei contribuenti sensibilmente migliore di quanto non sia il caso oggi.

8. Un'aliquota unica in materia di IVA rappresenta indubbiamente una semplificazione, ma il modello a due aliquote (oltre all'aliquota zero per le esportazioni) non costituisce affatto un peccato dal profilo sistematico. La relativa decisione è di carattere politico. Pur senza l'imposizione delle cifre d'affari immobiliari (locazioni) si presume che l'aliquota unica non si situerà al di sotto del 6 per cento, anche mantenendo la tassa occulta nel caso delle altre eccezioni (vedi allegato 1 al rapporto).

9. Si raccomanda di strutturare in modo modulare il disegno da porre in consultazione: oltre ai moduli recanti le modifiche puntuali proposte vanno presentati moduli contenenti gli elementi «ideali» della soppressione delle eccezioni e dell'uniformazione dell'aliquota. In tal modo si intende in particolare impedire che la necessità di riforma nei settori puntuali venga rimandata alle «calende greche» a causa delle tematiche politiche centrali.

Indice	Pagina
1. Mandato e metodi di lavoro	7
1.1. Mandato e orientamento del rapporto	7
1.2. Metodo di lavoro	7
1.3. Disegno di legge del Centro di competenze della Camera fiduciaria	8
1.4. Procedura ulteriore	8
2. Necessità di riforma dell'IVA in generale	9
2.1. Rapporto «10 anni di IVA»	9
2.2. Revisione totale	9
2.3. Eurocompatibilità	10
2.4. Tempo e risorse	10
3. Possibilità di riforma a livello di sistema e di struttura dell'aliquota	10
3.1. Idealità dell'IVA	10
3.2. Tassa occulta	11
3.3. Aliquota unica	12
3.4. Aspetti della riforma del sistema	13
3.4.1 Principio di abbinamento	13
3.4.2 Esenzioni improprie (cosiddette eccezioni)	14
3.4.3 Conferimenti patrimoniali all'infuori dello scambio di prestazioni (cosiddette non controprestazioni)	15
4. La soppressione delle eccezioni all'oggetto fiscale	17
4.1. Tratti fondamentali	17
4.2. Prestazioni di servizi bancarie	17
4.3. Prestazioni assicurative	18
4.4. Produzione naturale	20
4.5. Operazioni di vendita e locazione di immobili	21
4.5.1 Stato attuale	21
4.5.2 Assoggettamento all'IVA	22
4.5.3 Opzione illimitata	23
4.5.4 Consumo proprio nel settore edilizio	23
4.6. Prestazioni nell'esercizio della sovranità	24
4.7. Altri settori di eccezione	24
5. Ulteriore necessità di riforma del diritto materiale	27
5.1. Soggetto fiscale	27
5.1.1 Definizione del soggetto e limite minime di cifra d'affari	27
5.1.2 Imposizione di gruppo	29
5.1.3 Corresponsabilità	29
5.2. Oggetto fiscale e calcolo dell'imposta	31
5.2.1 Sussidi	31
5.2.2 Assegnazione delle prestazioni (rappresentanza)	32
5.2.3 Rimborso dei costi	33
5.2.4 Attuale imposizione dei margini	33
5.3. Imposte precedenti	34
5.3.1 Questioni materiali: sussidi, doni e simili	34
5.3.2 Esigenze formali	35
5.3.2.1 Deduzione ordinaria dell'imposta precedente	35

5.3.2.2 Sgravio fiscale successivo	36
5.4. Fattispecie transfrontaliere	37
5.4.1 Questioni materiali	37
5.4.2 Esigenze formali	39
5.5. Scorpori e cooperazioni nel settore escluso dall'imposta e nel settore pubblico	40
5.5.1 Scorporo di compiti nel settore sociale	40
5.5.2 Collaborazione nel settore della formazione e della sanità	40
5.6. Questioni di conteggio e di prescrizione del credito fiscale	40
5.6.1 Metodo dell'aliquota del saldo	41
5.6.2 Estensione della procedura di notifica	41
5.6.3 Prescrizione	42
6. Necessità di riforma in ambito di diritto procedurale e di diritto fiscale penale	43
6.1. Osservazioni preliminari	43
6.2. Rendiconto	44
6.3. Sistema di tassazione misto	44
6.4. Limitazione dei mezzi di prova	45
6.5. Impunità della dichiarazione successiva	46
6.6. Ripercussioni dei controlli	46
6.7. Versamento di una provvigione di incasso	47
6.8. Incasso	47
6.9. Diritto penale	48

Allegati e elenco degli annessi

Allegati (integrati nel rapporto)

- Allegato 1: Calcoli dell'aliquota di imposta (per il modello di aliquota unica)
- Allegato 2: Tabella delle proposte puntuali di modifica

Elenco degli annessi

- Annesso 1: Compendio dei vantaggi e degli inconvenienti dei modelli esaminati nell'ottica dei contribuenti (allestito da membri del gruppo di lavoro)
- Annesso 2: Scheda descrittiva settore della sanità e settore sociale (allestita dall'AFC)
- Annesso 3: Scheda descrittiva formazione e ricerca (allestita dall'AFC)
- Annesso 4: Scheda descrittiva cultura (allestita dall'AFC)
- Annesso 5: Scheda descrittiva sport (allestita dall'AFC)

1. Mandato e metodi di lavoro

1.1. Mandato e orientamento del rapporto

All'inizio di novembre 2005 il consigliere federale H.-R. Merz, ministro delle finanze, ha incaricato il redattore del presente rapporto di accompagnare i lavori di riforma dell'imposta sul valore aggiunto dell'Amministrazione federale delle contribuzioni. Il mandato consisteva nel «sondare» la necessità e le possibilità di una riforma integrale dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) in collaborazione con l'AFC. Il mandato è stato limitato a una durata di 6 mesi e si conclude con la presentazione del presente rapporto.

Si trattava segnatamente di esaminare quali riforme erano possibili, adeguate e fattibili per «semplificare radicalmente» il sistema dell'IVA, rispettivamente per approssimarsi a «un'IVA ideale». Secondo il mandante le particolarità di una tale imposta consistono nell'assenza di eccezioni e nel suo prelievo con un'aliquota unica, nettamente inferiore a quella normale attuale del 7,6%¹. Il mandato è abbinato alla condizione che la competenza di elaborare il progetto da porre in consultazione permanga all'AFC. Esso non comporta pertanto l'elaborazione di un disegno di revisione della legge sull'IVA; non si tratta neppure di un mandato peritale in senso usuale (bensì di un mandato di sondaggio).

Il presente rapporto illustra conformemente al mandato i temi di riforma che si impongono a mente dell'obiettivo di una «semplificazione radicale», rispettivamente di «un'IVA ideale». La maggior parte dei temi di riforma abordati, ma non tutti, sono ampiamente maturi per una loro attuazione. Sarà compito della fase di lavoro successiva, di competenza esclusiva dell'AFC, di sviluppare se del caso ulteriormente i temi nel senso di una «prontezza di messaggio». A tale scopo si impongono necessità di tempo e di risorse che non vanno sottovalutate (cfr. n. 2.4).

Il presente rapporto costituisce un mero «rapporto di stato», ossia un'istantanea di un processo di lavoro che passa ora in una fase successiva. Esso costituisce nel contempo il rapporto finale dell'incaricato.

1.2. Metodo di lavoro

Il «sondaggio» oggetto del mandato si è svolto nel quadro di due ambiti di attività:

- Contatti dell'incaricato con le cerchie interessate:
Nel quadro dei cosiddetti «colloqui con gli interessati» (senza diritto a una copertura integrale) sono stati intessuti, unitamente a una delegazione dell'AFC, contatti con rappresentanti dei settori sociali ed economici che sarebbero toccati da una soppressione delle attuali eccezioni e dal carattere unitario dell'aliquota.

¹ Cfr. anche il Rapporto del Consiglio federale sul miglioramento dell'IVA (qui di seguito: Rapporto «10 anni di IVA») (http://www.estv.admin.ch/data/sd/d/pdf/mwst_bericht_d.pdf). Il rapporto in questione definisce cinque criteri per «un'IVA ideale»: (1) imposta onnifase netta, (2) imposta sul consumo, (3) principio del Paese di destinazione, (4) nessuna eccezione, (5) aliquota unica.

- Contatti dell'incaricato con gli specialisti:

Nell'ambito di contatti specialistici con rappresentanti dell'AFC e con un gruppo di lavoro² da lui stesso istituito, l'incaricato ha tracciato gli aspetti essenziali del campo di riforma nel quadro di sei sedute plenarie e di 14 sottogruppi istituiti dall'AFC. A tale scopo sono stati elaborati diversi documenti di lavoro che analizzano più profondamente e concretizzano i temi abordati nel presente rapporto.

Per quanto concerne gli aspetti specialistici il presente rapporto si fonda sulle dichiarazioni degli esperti dell'amministrazione e del gruppo di lavoro, nonché di entrambi i «consulenti esterni»³. Le valutazioni sono però opera del relatore. Esse non vincolano in nessun caso l'amministrazione e i membri del gruppo di lavoro, né tantomeno i due «consulenti esterni». All'interno del gruppo di lavoro vi è unanimità sulle conclusioni da trarre quanto alla direzione di marcia. I dati in cifre che figurano nel testo sono stati forniti dall'AFC senza riesame proprio⁴. Il mandante non ha influenzato in alcun modo il contenuto del rapporto.

1.3. Disegno di legge del Centro di competenze della Camera fiduciaria

Sebbene l'amministrazione e le università si occupino dell'ulteriore evoluzione della legislazione in materia di IVA, non va perso di vista che le loro risorse sono esigue, se non misere. È quindi meritevole il fatto che il «Centro di competenze IVA» della Camera fiduciaria⁵ abbia elaborato un «primo disegno di nuova legge federale sull'imposta sul valore aggiunto» (qui di seguito: D-TK)⁶. Il disegno in questione è stato messo a disposizione dell'incaricato e dell'amministrazione all'inizio di quest'anno. Il disegno di legge non ha impegni nei confronti di alcun gruppo di interessi, a meno che non si tratti degli interessi dei contribuenti in genere. Anche l'amministrazione si è impegnata a «rispecchiare» le sue proposte con quelle del disegno in questione.

1.4. Procedura ulteriore

Nel corso della fase successiva l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) elaborerà il disegno da porre in consultazione anche in base al «sondaggio» effettuato dall'incaricato e lo presenterà tempestivamente al capo del dipartimento in vista della

² I seguenti esperti sono stati chiamati a far parte del gruppo di lavoro dall'incaricato: dott. Ivo P. Baumgartner, esperto fiscale diplomato, Zurigo; avv. Diego Clavadetscher, esperto fiscale diplomato, Berna; dott. Pascal Ginetta, Zurigo; prof. dott. Pierre-Marie Glauser, esperto fiscale diplomato, Losanna; dott. Philip Robinson, esperto fiscale diplomato, Zurigo; Rudolf Schumacher, revisore diplomato, Köniz; Jakob Signer, esperto fiscale diplomato, revisore diplomato, Appenzello; Marco Taddei, Berna; in qualità di consulenti esterni: prof. dott. Peter Böckli, Basilea, e prof. dott. Klaus Vallender, San Gallo.

³ È così menzionato il fatto che il redattore del rapporto non ha la proprietà intellettuale delle numerose proposte presentate, anche se il rapporto non reca indicazioni quanto alle citazioni. Il redattore ringrazia per la loro preziosa collaborazione tutti i partecipanti, lo stato maggiore di legislazione (segnatamente il capo dott. H. Keller, ritiratosi per motivi di età) e gli altri collaboratori della Divisione principale imposta sul valore aggiunto, i membri del gruppo di lavoro ed entrambi i consulenti esterni.

⁴ Le cifre poggiano in parte sui dati del conto economico globale e su una tabella di input-output elaborata dal Center for Energy Policy and Economics del PF di Zurigo e da Ecoplan. Non è raro che i dati debbano essere completati con ipotesi per ottenere l'informazione desiderata. In questo senso si tratta di stime.

⁵ Cfr.: <http://www.mwst.com/>. I seguenti membri del gruppo di lavoro sono simultaneamente membri del Centro di competenze: signori Baumgartner, Clavadetscher, Glauser, Robinson e Schumacher.

⁶ <http://www.mwst.com/Gesetzesentwurf-v2-4.pdf>. Il disegno pubblicato comprende la parte materiale e giuridica, non però la procedura e le disposizioni penali.

consultazione degli uffici, rispettivamente della procedura di corapporto del Consiglio federale, e successivamente della procedura di consultazione⁷.

2. Necessità di riforma dell'IVA in generale

2.1. Rapporto «10 anni di IVA»

Il rapporto del Consiglio federale del 27 gennaio 2005⁸ sul miglioramento dell'IVA (10 anni di IVA) contiene una panoramica vasta e ampliabile delle necessità di riforma. Ciò si applica sia a questioni fondamentali, sia a settori puntuali⁹.

2.2. Revisione totale

L'incaricato è fermamente convinto che l'ottimizzazione dell'IVA è il risultato sia di aggiustamenti basilari (cfr. n. 3 e 4), sia di modifiche puntuali (cfr. n. 5 e 6). Va pertanto caldeggiata l'intenzione del mandante di sottoporre la legge a una revisione totale, tanto più che l'attuale LIVA non soddisfa né dal profilo strutturale, né dal profilo redazionale. Non è raro che i singoli interventi operati con eccesso negli ultimi tempi a livello di legge e di prassi (al punto da designarli talvolta di «politica di ingessatura») siano stati apportatori di ulteriori difficoltà di delimitazione.

D'altra parte una riforma adeguata dell'IVA non è neppure una mera questione di «grandi trovate» (come l'uniformazione dell'aliquota e la soppressione delle eccezioni), anche se queste ultime attirano su di sé la maggior parte dell'attenzione pubblica. Nell'ottica del contribuente – come è stato confermato espressamente dai nostri colloqui – è altrettanto importante realizzare ulteriori progressi su questioni apparentemente meno spettacolari (ma estremamente importanti nella prassi, come p. es. la riduzione dei formalismi, il potenziamento della certezza del diritto).

In considerazione di questa situazione di partenza (ossia la necessità di una riforma sia strutturale, sia puntuale) si impone una struttura modulare del progetto: oltre ai moduli consacrati agli elementi «ideali» della soppressione delle eccezioni e dell'uniformazione dell'aliquota, esistono altri moduli che comportano esigenze puntuali (quindi piuttosto «tecniche» e in parte urgenti) di riforma. A seconda delle decisioni politiche preliminari, grazie a questo modo di procedere dovrebbe essere possibile infondere la flessibilità necessaria al processo legislativo. L'obiettivo dovrebbe essere quello *di non rimandare alle «calende greche» le riforme urgenti e di struttura prevalentemente tecnica a causa delle tematiche politiche centrali.*

2.3. Eurocompatibilità

Ampie parti della legislazione svizzera in materia di IVA sono attualmente compatibi-

⁷ Cfr. in merito anche il n. 2.4 qui appresso.

⁸ Cfr. nota 1

⁹ n. 5 del Rapporto «10 anni di IVA» concernente le proposte di riforma all'interno dell'attuale sistema di IVA.

li con la Sesta Direttiva dell'UE¹⁰. Questa considerazione si applica segnatamente al catalogo delle eccezioni di cui all'articolo 18 LIVA. Nella misura in cui queste eccezioni possono essere soppresse nel quadro di una revisione in direzione di «un'IVA pura e ideale», ci si dispensa del principio di compatibilità. Tenuto conto della similitudine di difficoltà in materia di IVA¹¹ sia nell'UE che in Svizzera, l'incaricato ritiene giusto il fatto di non considerare la Sesta Direttiva come la misura di ogni cosa. Comunque per quanto concerne le prescrizioni con ripercussioni transfrontaliere non ci si dovrebbe scostare dalla legislazione dell'UE. In ogni caso occorre provvedere affinché vengano eliminate le doppie imposizioni esistenti a livello internazionale e che non ne vengano create nuove.

2.4. Tempo e risorse

L'incaricato considera suo dovere rammentare che una riforma «dalla testa ai piedi» dell'IVA costituisce un'impresa di grande portata e complessità. Le sperimentazioni sono vietate: le proposte di soluzione devono essere pronte per l'uso. Come nessuna altra imposta l'IVA coinvolge profondamente i processi aziendali. La necessità di adeguare i loro sistemi alle modifiche introdotte nelle prescrizioni dell'IVA comporta ingenti oneri per le imprese. Ma anche l'amministrazione abbisogna di una riforma ben maturata per poterne effettuare l'esecuzione. I lavori di riforma devono pertanto disporre del tempo e delle risorse necessarie. *Occorrerà tenere debitamente conto di questa esigenza. Nel caso contrario la riforma corre il rischio di rimanere un'opera incompiuta.*

3. Possibilità di riforma a livello di sistema e di struttura dell'aliquota

3.1. Idealità dell'IVA

Nella misura in cui al concetto di «IVA ideale» viene abbinato l'obiettivo di una semplificazione «radicale» (cfr. n. 1.1), occorre fare stato dei dubbi: anche in caso di applicazione giuridicamente «pura» (ossia senza eccezioni e con un'aliquota unica), l'IVA non è un'imposta facile. La complessità è innata all'IVA, è un tratto caratteristico di questa imposta. Le origini sono le seguenti:

- L'obiettivo dell'imposta è l'utilizzazione del reddito e in questo contesto solo quello destinato al consumo (tipo di consumo).
- Non è però tassato il consumatore, il destinatario, bensì il prestatore (prelievo indiretto).
- Ogni livello economico è tassato sulla sua propria creazione di valore aggiunto, accertata indirettamente per il tramite della deduzione dell'imposta precedente (sistema onnifase netta con deduzione dell'imposta precedente).

¹⁰ Sesta Direttiva del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri in materia di imposte sulle cifre d'affari, 77/388/CEE; GUCE del 13 giugno 1977 N. L 145, pag. 1 segg.

¹¹ Cfr. in merito il rapporto di Ernst & Young 2005: *The Growing Burden? The impact of VAT/GST around the World.*

Un sistema di per sé complicato deve essere risparmiato da interventi sul sistema, non deve essere reso più complicato. Esistono comunque tendenze in questa direzione a causa della crescente complessità economica e dell'interazione internazionale.

3.2. Tassa occulta

Non è possibile accedere all'essenza e alle difficoltà dell'IVA se non si è pienamente consapevoli della sua natura gemella: per quanto concerne il suo gettito, l'IVA è per soli circa due terzi un'imposta sulla cifra d'affari di uscita (imposta output); per il rimanente essa è un'imposta input. Quest'ultima grava sull'«acquisto» di beni e di prestazioni servizi (input) da parte dell'impresa, rispettivamente della collettività, nel senso che essi non possono computare o computare integralmente come deduzione dell'imposta precedente l'IVA trasferita all'atto dell'acquisto. Ne risulta quindi una tassa occulta. In questo senso siamo in presenza di un'imposta sulle aziende e non di un'imposta sul consumo¹². L'origine di questo stato di cose si situa nelle esigenze limitative della deduzione dell'imposta precedente (cfr. n. 3.3.1). Essa colpisce in particolare le cosiddette cifre d'affari impropriamente esenti (cosiddette eccezioni; cfr. n. 3.3.2). Su un gettito fiscale di 17 miliardi di CHF¹³ la tassa occulta rappresenta un importo pari a circa 5.5 miliardi di CHF¹⁴. Sempreché le condizioni di mercato lo consentano, anch'essa è trasferita, ma in modo occulto e quindi non trasparente¹⁵.

Le constatazioni che seguono sono di una certa rilevanza nel presente contesto:

- In caso di soppressione delle eccezioni attuali le maggiori entrate non sono altrettanto importanti quanto auspicato. Esse ammontano unicamente alla quota di nuovo gettito fiscale output che supera l'attuale imposizione input. Nel caso dei settori che forniscono in prevalenza le loro prestazioni all'estero o a imprese contribuenti in Svizzera, la possibilità pratica di soppressione di un'eccezione attuale potrebbe addirittura generare sensibili minori entrate¹⁶.
- Anche il passaggio dall'attuale imposizione input a una pura imposizione output (mediante soppressione delle eccezioni) ha per conseguenza un aggravio dell'onere sul consumo interno. L'(attuale) imposta input (tassa occulta), così almeno si suppone, è trasferita anche sugli acquirenti esteri (soprattutto su quelli del settore bancario e assicurativo), mentre l'imposta output che subentra al suo posto grava

¹² Nella misura in cui la collettività è gravata, si è in presenza di una traslazione sui bilanci pubblici.

¹³ Base 2001. Nel 2005 il gettito è pari a circa 18 miliardi di CHF.

¹⁴ In questo contesto occorre distinguere:

- Tassa occulta sugli investimenti in abitazioni 1.2 miliardi di CHF
- Tassa occulta in senso stretto (di cui circa 1/3 collettività e circa 2/3 imprese) 4.1- 4.3 miliardi di CHF

Non rientrano invece nella tassa occulta vera e propria le imposte precedenti di circa 1.7 miliardi di CHF adossate ai contribuenti che conteggiano l'imposta con il metodo dell'aliquota del saldo o delle aliquote forfettarie. Si può presumere che nel 2005 la tassa occulta sia salita a circa 6 miliardi di CHF.

¹⁵ I settori sussidiati trasferiscono l'imposta sui chi versa i sussidi, le collettività sui contribuenti, le imprese sugli acquirenti svizzeri o esteri, siano essi contribuenti o no.

¹⁶ L'esempio principale è costituito dal settore delle prestazioni di servizi finanziarie. A causa dell'elevata percentuale di operazioni con clienti all'estero (considerate come cifre d'affari all'estero) e con clienti soggetti all'IVA in Svizzera (autorizzati ad effettuare la deduzione dell'imposta precedente), l'estensione dell'oggetto fiscale oltre le prestazioni già imposte attualmente non induce un maggiore gettito significativo. Anzi ci si dovrebbero aspettare sensibili minori entrate qualora si dovesse rinunciare alle tasse di bollo in conflitto.

unicamente gli acquirenti svizzeri (e di fatto unicamente quelli che non possono beneficiare della deduzione dell'imposta precedente)¹⁷. I corrispondenti spostamenti di onere fiscale potrebbero suscitare qualche opposizione.

- *L'obiettivo di generare tramite la soppressione delle eccezioni maggiori entrate tali che – in caso di neutralità del bilancio – ne risulterebbe un'aliquota unica inferiore al 6% non è pertanto raggiungibile oppure raggiungibile soltanto se la tassa occulta nell'ambito degli altri settori sinora eccettuati fosse mantenuta e se l'assoggettamento di altri settori sinora eccettuati comprendesse anche le cifre d'affari del settore immobiliare (segnatamente le locazioni private)*¹⁸.

3.3. Aliquota unica

È incontestabile che la pluralità di aliquote che conosciamo oggi¹⁹ costituisce una complicazione per l'IVA. Ne derivano difficoltà di delimitazione, sia de lege lata (applicando le prescrizioni²⁰), sia de lege ferenda (in caso di verifica delle categorie di aliquote dal profilo della loro giustificazione e della neutralità concorrenziale). In questo senso il modello dell'aliquota unica comporta una semplificazione dell'imposta. D'altra parte il mantenimento di un'aliquota ridotta potrebbe agevolare l'eliminazione delle attuali eccezioni all'imposta.

L'incaricato ritiene dal canto suo che la questione dell'aliquota unica sia prevalentemente di natura politica e questo per i seguenti motivi:

- Le delimitazioni tra le diverse categorie di prestazioni possono essere risolte.
- Una pluralità di aliquote non costituisce ancora una «fattispecie peccaminosa» dal profilo della sistematica fiscale²¹.
- Nonostante un'esigua efficacia distributiva, la questione dell'aliquota ridotta è prevalentemente di natura socio-politica.

L'incaricato non considera materialmente imperativo un modello di aliquota unica per raggiungere l'obiettivo di semplificazione della riforma. Esso ne lascia la decisione al processo politico. Questo vale anche per la questione del mantenimento dell'aliquota speciale del 3.6% sulle prestazioni di alloggio.

Nel quadro dei «colloqui con gli interessati» (cfr. n. 1.2) sono state comprensibilmente mitigate le reazioni delle cerchie economiche le cui cifre d'affari erano sinora tassate con aliquote ridotte e che ora verrebbero colpite con un'aliquota unica superiore.

¹⁷ Ipotesi: principio del luogo del destinatario.

¹⁸ Cfr. n. 4.5 qui appresso, nonché allegato 1.

¹⁹ Art. 36 LIVA; 2,4%, 3,6% e 7,6%; Art. 19 LIVA: aliquota zero.

²⁰ Le difficoltà di delimitazione dell'interpretazione attuale potrebbero invero essere in parte allentate mediante una formulazione più chiara, ma esse sussisterebbero. Esse sarebbero sensibilmente inferiori se il legislatore e la prassi si opponessero alla tentazione di creare concetti specifici all'IVA.

²¹ Occorre operare ulteriormente una distinzione tra operazioni e cosiddette non operazioni; cfr. n. 3.3.3. Anche nel caso del modello dell'aliquota unica sussisterebbero due diverse aliquote, ossia l'aliquota unica e l'aliquota zero per le operazioni propriamente esenti.

Il timore è che l'aliquota unica superiore non possa essere trasferita e che ciò gravi sui margini. D'altra parte l'incaricato ha pure riscontrato grande comprensione per la proposta.

3.4. Aspetti della riforma del sistema

3.4.1. Principio di abbinamento

Una questione di sistema di prima categoria è quella delle esigenze ai fini della deduzione dell'imposta precedente. L'ordinamento giuridico attuale e la prassi si orientano sul cosiddetto principio di abbinamento. Secondo tale principio i beni e le prestazioni di servizi acquisiti da imprese con oneri IVA (cosiddette imposte precedenti) devono essere abbinati (o connessi) con una cifra d'affari imponibile di uscita affinché il computo (o il rimborso) possa esser effettuato.

La modalità indispensabile di questo abbinamento è però controversa²². Se da parte dell'AFC si sostiene un'interpretazione rigida, l'incaricato e il gruppo di lavoro richiedono una concezione più generosa e peraltro meglio in sintonia con la legislazione dell'UE.

Nel quadro dell'interpretazione rigida praticata oggi ci si aspetta che i costi delle prestazioni preliminari acquisite confluiscono nella retribuzione di una cifra d'affari imponibile di uscita (abbinamento della cifra d'affari). In tal modo si verificano tra l'altro riduzioni dell'imposta ogni volta che i costi sono coperti da mezzi diversi da quelli provenienti dalla cifra d'affari imponibile, segnatamente con denaro proveniente dalle cosiddette non operazioni (conferimenti di capitale, doni, sussidi, dividendi; cfr. n. 3.3.3). Ma anche quando l'attività imprenditoriale non produce cifre d'affari a causa del suo insuccesso (in generale o soltanto in determinati progetti) sussiste a mente di questa interpretazione rigida il rischio di una riduzione della deduzione dell'imposta precedente e quindi di un'ulteriore tassa occulta.

Nell'ambito di un'interpretazione più flessibile basta la presenza della relazione tra la prestazione preliminare e l'attività imprenditoriale del contribuente (nesso di utilizzazione). Diversamente da oggi, tale nesso non è spezzato se i costi delle prestazioni preliminari sono coperti diversamente che con la cifra d'affari imponibile di uscita. In particolare esso sussiste anche in caso di attività imprenditoriale (momentaneamente) infruttuosa.

In considerazione di queste divergenze di interpretazione del principio di abbinamento che hanno suscitato numerose controversie, sussiste la necessità di una chiara normativa legale. Occorre chiarire se – come nell'UE – la deduzione dell'imposta precedente viene concessa integralmente quando le rispettive prestazioni preliminari sono utilizzate ai fini di un'attività imprenditoriale. Con questo non si intende fare un discorso su un disaccoppiamento integrale

²² Secondo il Tribunale federale la deduzione dell'imposta precedente è ammessa soltanto se la prestazione imponibile di entrata confluisce direttamente o indirettamente in una cifra d'affari imponibile di uscita (DTF del 1° dicembre 2004, 2A. 348/2004).

della deduzione dell'imposta precedente (nell'ambito del quale l'imposta precedente sarebbe interamente computata o rimborsata a prescindere dal lato cifra d'affari). Nella misura in cui non viene effettuata alcuna attività imprenditoriale, anche nel quadro di questa interpretazione flessibile del principio di abbinamento la deduzione è vietata. Corrisponde altresì a una decisione politica decretare che talune attività imprenditoriali devono essere ulteriormente²³ esentate impropriamente (cfr. n. 3.3.2)²⁴. Questo soprattutto perché dal profilo fiscale non si intende rinunciare alle entrate provenienti dalla corrispondente tassa occulta, né rispettivamente compensare questo ammanco mediante un aumento delle aliquote. Nel caso dell'interpretazione (eurocompatibile) del principio di abbinamento postulata in questa sede e in caso di mantenimento delle eccezioni improprie occorrerà sopportare l'ammacco fiscale (stimato in 0.5 miliardi di CHF), ma l'«utile» in fatto di semplificazione e di diminuzione delle contestazioni è invece notevole.

3.4.2. **Esenzioni improprie (cosiddette eccezioni)**

Includendo d'ora in poi nell'oggetto fiscale le cifre d'affari sinora impropriamente esentate (cfr. n. 4), si compie un passo giusto non soltanto ai fini della semplificazione e dell'auspicato ampliamento della base fiscale, ma anche dal profilo di una tassa occulta indesiderata. L'onere non grava più la prestazione di entrata, bensì quella di uscita²⁵. Sono così eliminati gli svantaggi immanenti al sistema delle eccezioni improprie:

- Effetti di distorsione e quindi assenza di neutralità dell'imposta per quanto concerne la strutturazione dei processi lavorativi²⁶.
- Incertezza del diritto nella misura in cui subentrano cumuli di imposta quando le prestazioni impropriamente esenti non sono fornite all'acquirente finale, ma in un primo momento ad altre imprese (contribuenti).
- Incertezza del diritto perché si verificano notevoli difficoltà pratiche nella ripartizione delle prestazioni preliminari (cosiddette ripartizioni pro rata) su cifre d'affari imponibili e cifre d'affari impropriamente esenti, nonché in caso di modifiche d'utilizzazione dei beni.
- Violazione del principio del Paese di destinazione, nel senso che la tassa occulta grava anche le esportazioni e le prestazioni all'estero.

Non è però possibile sopprimere tutte le attuali eccezioni (cfr. n. 4.2 – 4.6), sia per motivi materiali, sia per motivi politici. Ci si chiede dunque se le eccezioni

²³ Sinora conformemente agli art. 18, 23 cpv. 1 e 25 cpv. 1 lett. b e d LIVA.

²⁴ Così facendo il principio di abbinamento si restringe all'esigenza di un nesso tra la prestazione preliminare e un'attività imprenditoriale *imponibile* (a prescindere dal suo finanziamento).

²⁵ In merito agli spostamenti dell'onere fiscale cfr. il n. 3.1.

²⁶ Nel suo documento di consultazione del marzo 2006 relativo all'ammodernamento degli obblighi IVA per le prestazioni di servizi finanziarie e le prestazioni assicurative (cfr. n. 2), l'UE constata giustamente che il sistema attuale impedisce massicciamente forme economiche come l'outsourcing, il pooling, il sub-contracting e l'offshoring.

Cfr.: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT_de.pdf

restanti saranno ulteriormente trattate come «esenzioni improprie» o se devono essere ristrutturare in «esenzioni proprie» con deduzione integrale dell'imposta precedente (detto anche «zero-rating»).

Da un profilo di pura sistematica fiscale ma anche nell'ottica della semplificazione è opportuno operare un passaggio allo «zero-rating». In tal modo si potrebbero sopprimere gli svantaggi menzionati più sopra e ci si potrebbe approssimare all'«IVA pura e ideale»²⁷ (comunque distante dal modello UE che, per quanto concerne le eccezioni improprie, è praticamente identico alla vigente legislazione svizzera). D'altra parte, nell'ottica del fisco e dell'amministrazione, i motivi seguenti postulano a favore del mantenimento delle eccezioni inabrogabili come «eccezioni improprie» (quindi contrari allo «zero-rating»):

- motivi fiscali: nell'ambito delle principali eccezioni (prestazioni di servizi finanziarie) fa difetto un concetto maturo e praticabile di inclusione integrale nel soggetto fiscale (cfr. n. 4.2 e 4.3). La tassa occulta si rivela pertanto come seconda migliore soluzione per realizzare entrate (cosiddetta imposizione approssimativa)²⁸, quando la prestazione al consumatore privato finale non può essere imposta;
- motivi di redditività di riscossione da parte dell'amministrazione: devono essere evitati un aumento inopportuno del numero di contribuenti in caso di soppressione delle eccezioni (p. es. a livello di produzione naturale)²⁹, come pure l'onere di controllo delle istanze di rimborso della cosiddetta eccedenza di imposta precedente nel caso dello «zero-rating».

Nell'ottica del contribuente questi criteri e valutazioni si pongono per loro propria natura in altri termini. Cfr. in merito il compendio dei vantaggi e degli inconvenienti all'allegato 1 del presente rapporto³⁰.

*L'incaricato ritiene pertanto che il mantenimento delle eccezioni **improprie** costituisce primariamente una decisione politica.*

3.4.3. Conferimenti patrimoniali all'infuori dello scambio di prestazioni (cosiddette non controprestazioni)

A seconda delle circostanze le imprese contribuenti ricevono sussidi dalle collettività o contributi, doni o conferimenti di qualsiasi genere da persone prossime o da terzi, ossia conferimenti che non hanno alcun nesso con un vero e proprio scambio di prestazioni. Rientrano in questo contesto anche l'afflusso di capitale proprio nella società e segnatamente i contributi per il risanamento delle imprese in difficoltà. Lo stesso dicasi dei proventi da partecipazioni dell'impresa. Si tratta nella fattispecie di cosiddette «non operazioni» o di «non controprestazioni», ossia di conferimenti estranei al campo d'applicazione

²⁷ Cfr. la tabella in allegato sui vantaggi e gli svantaggi dei diversi modelli di IVA esaminati, in provenienza dalle cerchie del gruppo di lavoro.

²⁸ Nel caso di un modello con aliquota unica, tale aliquota è aumentata di 0.5 punti percentuali in caso di ammanco di una tassa occulta di p. es. di 1 miliardo di CHF.

²⁹ Cfr il n. 4.4.

³⁰ Questo compendio è stato allestito da membri del gruppo di lavoro.

dell'IVA.

Fondandosi su un'interpretazione rigida del principio di abbinamento³¹ contraria al sistema, la legislazione in vigore (art. 38 cpv. 4 e 8 LIVA) prende lo spunto da simili conferimenti per ridurre la deduzione dell'imposta precedente alle imprese. A tale scopo sono applicati criteri decisionali che suscitano a loro volta incomprensione e generano una grande incertezza del diritto³² (se godono del sostegno del Tribunale federale). È ad esempio ben lungi dalla capacità di giudizio dell'amministrazione e dei tribunali determinare la «redditività adeguata»³³ o la valenza dei beni (sovente immateriali) finanziati tramite simili conferimenti. *L'incaricato e il gruppo di lavoro ritengono pertanto che occorre staccarsi da una simile rigida (e a parere suo falsa) interpretazione del principio di abbinamento e che in futuro le «non controprestazioni» non dovranno più fornire lo spunto al diniego del computo o del rimborso della deduzione dell'imposta precedente o alla riduzione della stessa (nella misura in cui sussista il nesso tra la prestazione preliminare e un'attività imprenditoriale imponente)*³⁴.

Dato che questa problematica è di grande portata nel contesto dei sussidi, essa sarà nuovamente ripresa in tale ambito (cfr. n. 5.2.1).

4. La soppressione delle eccezioni all'oggetto fiscale

4.1. Tratti fondamentali

Il mandato dell'«IVA ideale» comporta l'obbligo di esaminare se la soppressione delle eccezioni di cui agli articoli 18, 23 cpv. 1 e 25 cpv. 1 lett. b e d LIVA è possibile e conforme all'obiettivo (ossia semplificante). Il risultato di questi chiarimenti è relativamente disincantante nella misura in cui importanti fattispecie di eccezione sussisteranno, in parte per motivi materiali e in parte per motivi politici. In questo senso l'obiettivo dell'«IVA ideale» non è raggiunto, ma è possibile approssimarsene. Le

³¹ Cfr. n. 3.2.1.

³² Cfr. ad esempio la controversia sul promemoria n. 23 “contributi dei soci, i contributi di terzi e i contributi in caso di risanamento” (nuova edizione del 1.7.2003; 610.545-23). Altrettanto problematica è la comunicazione della prassi del 3 marzo 2006 relativa al finanziamento di fondazioni da parte di terzi.

³³ Promemoria n. 23, cifra 2.1.3.

³⁴ Il D-TK (art. 3 cpv. 9) circoscrive come segue le non controprestazioni (non esaustivamente):

- Conferimento alle società presso la società destinataria;
- Contributi statutari dei soci, ecc.;
- Dividendi e altre quote di utile;
- Sussidi e altri contributi di diritto pubblico, anche quando sono versati in virtù di un mandato di prestazioni;
- Doni;
- Pagamenti per risarcimenti di danni, indennizzi, ecc.;
- Indennità per attività svolte a titolo dipendente e simili;
- Emolumenti, contributi o altri pagamenti ricevuti per attività sovrane;
- Denaro che gli uffici turistici ricevono esclusivamente da tasse turistiche di diritto pubblico e che utilizzano a favore della comunità su incarico delle collettività pubbliche.

Attualmente i proventi da dividendi sono all'origine di riduzioni della deduzione dell'imposta precedente se lo scopo sociale consiste nella detenzione di partecipazioni (vedi cifra 1.2.2.4 dell'opuscolo speciale n. 06 “Riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione”; cfr. anche cifra 2.8 delle modifiche della prassi dal 1° luglio 2005. Nessuna riduzione inoltre in caso risarcimento di danni.

considerazioni che seguono sono incomplete a causa della concisione richiesta in questa sede, ma vanno intese come presentazione in sintesi dei principali ambiti di eccezioni.

4.2. Prestazioni di servizi bancarie

Si stima che attualmente meno del 10% di tutte le prestazioni di servizi bancarie ai consumatori finali svizzeri è sottoposto all'IVA. Le prestazioni di servizi eccettuate non beneficiano della deduzione dell'imposta precedente, anche quando vengono fornite alla clientela estera o a contribuenti svizzeri. I prestatori di servizi sono quindi gravati della tassa occulta che trasferiscono alla loro clientela, compresi anche i clienti stranieri. La tassa occulta ammonta a circa 0.8 miliardi di CHF. Essa comporta gli svantaggi menzionati più sopra (cfr. n. 3.4.2 e cpv. 4 qui sotto). A questa circostanza si aggiungono le non facili delimitazioni tra operazioni imponibili e operazioni escluse dall'imposta (p. es. factoring). Tutto questo milita a favore di una soppressione delle eccezioni in ambito di prestazioni di servizi bancarie. Ciononostante *l'incaricato giunge alla conclusione che lo status quo deve essere mantenuto* (a meno che non possa essere introdotto lo «zero-rating»³⁵ che figura in testa al catalogo delle eccezioni rimanenti o perlomeno l'esenzione propria delle prestazioni di servizi alle persone all'estero), questo per i seguenti quattro motivi:

- Secondo un'interpretazione convincente, le operazioni di credito delle banche e il traffico dei pagamenti (trasferimenti di valore) si situano di massima all'infuori del campo d'applicazione dell'imposta sul consumo, dato che queste prestazioni non sfociano nel consumo privato di beni e di prestazioni di servizi, ma unicamente lo preparano.
- I modelli teorici di imposizione integrale della creazione di valore aggiunto da parte delle banche tramite un sistema di cash-flow (cfr. il rapporto «10 anni di IVA», n. 4.1.4.2.2) sono estranei al sistema dell'IVA, non sono ancora maturi e non sono applicati da nessuna parte presso le banche. Anche l'UE non li prende attualmente in considerazione³⁶.
- In caso di assoggettamento, oltre alla tassa occulta di circa 0.8 miliardi di CHF, anche le entrate della tassa di negoziazione per circa 1.6 mia CHF sarebbero perlomeno poste in forse.

Attualmente il gettito della tassa occulta di questo settore è talmente elevato che l'assoggettamento integrale delle prestazioni di servizi bancarie (operazioni di margine e di commissione) tramite un sistema di cash-flow non procurerebbe maggiori entrate (a prescindere dall'impraticabilità di un simile sistema; cfr. più sopra). Lo stesso dicasi nell'ipotesi di un assoggettamento delle operazioni di commissione delle banche superiore a quello attuale³⁷. Questa conclusione sorprendente poggia sul fatto che

³⁵ Cfr. n. 3.3.2.

³⁶ Cfr. il documento di consultazione della Commissione europea relativo all'ammodernamento degli obblighi IVA per le prestazioni di servizi finanziarie e le prestazioni assicurative (nota 26), n. 4.1.

³⁷ Dai calcoli emerge che in caso di imposizione di tutte le commissioni delle banche risulterebbero maggiori entrate per soli 89 milioni di CHF. Occorrerebbe inoltre prendere in considerazione un ammanco a livello di tas-

la maggior parte delle prestazioni di servizi bancarie è fornita a destinatari all'estero (per i quali dovrebbe essere concessa un'esenzione propria) oppure a destinatari contribuenti sul territorio svizzero (che beneficiano della deduzione dell'imposta precedente). Inoltre occorre tenere conto della concorrenza parziale con le tasse di bollo. Una «doppia» imposizione non è mai stata presa in considerazione da nessuna parte.

Qualora si volesse assoggettare selettivamente simili operazioni di commissione – operazioni sulle quali attualmente non vengono prelevate né l'IVA, né le tasse di bollo – occorre anche in questo caso tenere presente che a mente della quota elevata di operazioni all'estero o con la clientela imprenditoriale non risulterebbero maggiori entrate o al massimo lievi maggiori entrate da contrapporre agli ulteriori oneri di regolamentazione³⁸ e di riscossione, nonché al rischio di emigrazione dalla Svizzera di queste operazioni. *Per questi motivi e in considerazione dell'elevato gettito di tassa occulta in provenienza dalle banche (cfr. più sopra), l'incaricato ritiene opportuno mantenere lo status quo presso le banche anche quando sono soppresse altre eccezioni.*

Mantenendo comunque l'esenzione impropria delle cifre d'affari nel settore del traffico monetario e di capitali sussiste per le imprese interessate (e in particolare per le banche) l'importante svantaggio di costi supplementari consecutivi all'aumento della tassa occulta in caso di scorporo di funzioni (p. es. nel settore dell'informatica). Ne risultano distorsioni dovute all'IVA nella strutturazione della catena di creazione di valore aggiunto. Per attenuare simili distorsioni esistono due diverse possibilità di regolamentazione:

- Introduzione del principio di «single entity» tra sede principale e stabilimento di impresa/succursale, anche nelle relazioni transfrontaliere (cfr. n. 5.4.1.3).
- Estensione dell'esenzione impropria a determinate prestazioni preliminari in ambito di prestazioni di servizi bancarie³⁹.

4.3. Prestazioni assicurative

Le prestazioni centrali del settore dell'assicurazione e della riassicurazione come pure l'attività di agente o di intermediario d'assicurazione sono attualmente escluse dall'IVA. Non è concessa alcuna deduzione dell'imposta precedente, anche quando le prestazioni sono fornite a clienti esteri o a clienti imprenditoriali svizzeri. Ne consegue che anche in questo settore il prestatore di servizi è gravato da una tassa occulta (di circa 0.7 miliardi di CHF) che comporta gli svantaggi già descritti (cfr. 3.4.2).

Un'imposizione delle prestazioni assicurative secondo un sistema cash-flow è di fatto teoricamente possibile, nondimeno – come nel caso delle banche – non è stata collaudata nella prassi e non è eurocompatibile. Essa non entra in considerazione.

sa di negoziazione (gettito 2005 1.6 miliardi di CHF), qualora tale tassa dovesse essere soppressa negli ambiti di conflitto.

³⁸ Si dovrebbero introdurre norme per il caso delle controprestazioni «implicite» di commissioni.

³⁹ Questa variante è tra l'altro proposta dalla Commissione dell'UE nel suo attuale documento di consultazione (nota 26) e sembra suscitare echi positivi all'interno dell'UE.

È invece stata esaminata più dettagliatamente l'imposizione dell'assicurazione dei beni materiali (compresa l'assicurazione contro le malattie, contro gli infortuni e l'assicurazione della responsabilità civile) secondo il metodo applicato attualmente in Nuova Zelanda⁴⁰. Questo metodo produce di per sé risultati adeguati per il fatto che impone la prestazione di intermediazione del rischio in modo da gravare unicamente il consumo interno e senza creazione di tassa occulta. Sono inoltre evitati i doppi aggravii con le prestazioni di risarcimento del danno. *L'incaricato ritiene pertanto che questo modello debba essere ulteriormente esaminato in collaborazione con il settore assicurativo*, anche se sono individuabili le seguenti difficoltà:

- Il settore è esposto a un notevole onere di conversione, nonché al rischio di una certa emigrazione all'estero degli affari.
- L'assicurazione sulla vita (compresa la previdenza professionale) non può essere imposta secondo il modello neozelandese a causa della quota di risparmio (in genere cospicua) inclusa nel premio, ma dovrebbe piuttosto essere mantenuta (impropriamente) esente come le prestazioni di servizi finanziarie; a seconda dei casi potrebbe insorgere per gli assicuratori il problema della doppia utilizzazione (e quindi nessuna semplificazione).
- L'imposizione dei premi dell'assicurazione contro le malattie e dell'assicurazione contro gli infortuni apparirebbe come un particolare rigore (soprattutto se le prestazioni in ambito di sanità permangono escluse dall'imposta).
- Sono necessari ulteriori chiarimenti per accertare se la conversione è proficua al fisco; i primi calcoli suscitano dubbi in merito⁴¹.

(1) ⁴⁰ L'IVA è prelevata sui premi assicurativi.

a. Se l'assicurato è assoggettato all'IVA, l'IVA versata sui premi assicurativi può essere fatta valere come imposta precedente.

b. Non è data deduzione dell'imposta precedente se l'assicurato non è assoggettato all'IVA.

(2) Se l'assicurato detiene un diritto al risarcimento dei danni nei confronti dell'assicuratore, il risarcimento dei danni da parte dell'assicuratore è aumentato di un supplemento («gross-up»). L'aliquota del supplemento corrisponde a quella dell'IVA.

a. L'assicuratore non subisce alcuna perdita, perché può dedurre il supplemento come imposta precedente.

b. Se l'assicurato è considerato assoggettato all'IVA, il risarcimento del danno (senza il supplemento) è ritenuto cifra d'affari imponibile. Il supplemento ricevuto dall'assicurazione viene pertanto trasferito al fisco. Né le entrate fiscali, né l'assicurato assoggettato all'IVA sono pregiudicati dalla procedura di supplemento.

c. Se l'assicurato non è assoggettato all'IVA, il risarcimento del danno (e il relativo supplemento) rimangono in un primo tempo non tassati. Il fisco comunque non subisce danni per la perdita della deduzione dell'imposta precedente non appena l'assicurato utilizza il risarcimento e il supplemento per la riparazione o la sostituzione del bene danneggiato. Anche in questo caso la procedura di supplemento non ha ripercussioni sul gettito fiscale o sugli assicurati.

(Informazione fornita da Martin Daepf, AFC)

⁴¹ In caso di imposizione di tutte le assicurazioni di beni materiali secondo il modello neozelandese risulterebbero minori entrate per 138 milioni di CHF. Anche in questo caso si enterebbe in conflitto con la tassa di bollo sui premi assicurativi, che nel 2005 ha generato 636 milioni di CHF.

Un esame ulteriore del modello neozelandese esige indubbiamente talmente tanto tempo che la sua presa in considerazione nel disegno per la procedura di consultazione non è possibile. *Si raccomanda pertanto di mantenere lo status quo.*

È stata altresì valutata la soppressione dell'attuale esenzione delle «operazioni relative all'attività di agente o di intermediario d'assicurazione» (art. 18 n. 18 LIVA). La proposta di soppressione di questa esenzione presentata dal pertinente sottogruppo dell'AFC appare conseguente sia in un'ottica puramente sistematica, sia nell'ottica del mandato legislativo (estensione dell'oggetto fiscale, evitare le difficoltà di delimitazione⁴²). Nondimeno l'attuale esenzione corrisponde alla Sesta Direttiva dell'UE (art. 13 parte B lett. a). Scostarsene significherebbe pregiudicare chiaramente le organizzazioni di distribuzione decentrate rispetto a quelle integrate (perché gravate da una tassa occulta supplementare) e creare un notevole svantaggio di piazza nel contesto della concorrenza internazionale.

Nel caso delle assicurazioni, il mantenimento dell'esenzione impropria produce invece i medesimi svantaggi già descritti per questo concetto in generale (cfr. n. 3.3.2) e per le banche in particolare (cfr. n. 4.2 cpv. 4).

4.4. Produzione naturale

Alla produzione naturale (agricoltura, silvicoltura e orticoltura) si applica attualmente una speciale normativa⁴³. Si intende così eliminare (forfetariamente) la tassa occulta sulla produzione naturale senza onere di riscossione per i produttori e per l'amministrazione fiscale. Di fatto già oggi il 90% – 95% dei produttori naturali sono risparmiati dal conteggio dell'IVA.

Il sottogruppo istituito dall'AFC ha confrontato la situazione legale vigente con la soppressione di qualsiasi normativa speciale per la produzione naturale e con i sistemi dell'UE praticati in Germania e in Francia. Per quanto concerne la semplicità, il criterio prioritario della presente riforma, queste alternative sono nettamente inferiori allo status quo. Contro una soppressione pura e semplice della speciale normativa d'eccezione attuale vanno adottati in particolare i seguenti motivi:

- Si dovrebbe contare su circa 50'000 nuovi contribuenti, in parte perché superano il limite di cifra d'affari (ipotizzato in 100'000 CHF) e in parte perché essi optano viepiù a favore dell'assoggettamento.
- Risulterebbe un ulteriore onere occulto di circa 75 milioni di CHF (aliquota ipotizzata 6%) sulla produzione agricola delle aziende non contribuenti (perché situate al di sotto del limite di cifra d'affari).
- Risulterebbe inoltre una maggiore entrata fiscale di soli 14 milioni di CHF (dalle vendite dirette dell'agricoltura).

⁴² Le difficoltà concernono soprattutto modelli di organizzazioni di distribuzione multistadio. Esse possono essere superate in caso di adeguata interpretazione della legge.

⁴³ Esenzione fiscale soggettiva ai sensi dell'art. 25 cpv. 1 lett. b LIVA per la fornitura dei prodotti della propria azienda; cosiddetta deduzione per produttori naturali ai sensi dell'art. 38 cpv. 6 LIVA a favore degli acquirenti contribuenti di prodotti di produttori naturali non soggetti all'obbligo di rendiconto, pari al 2.4 %.

Le cerchie agrarie fanno inoltre valere che un aumento dell'aliquota fiscale (in direzione ad esempio di un'aliquota unica del 6%) non potrebbe essere trasferito sul mercato, per cui esso si ripercuoterebbe sui produttori naturali.

La produzione naturale verrebbe particolarmente colpita dall'inclusione dei sussidi nell'oggetto fiscale (cfr. n. 5.2.1 più sotto), perché un quarto circa dei loro costi è indennizzato per questo tramite.

L'incaricato sostiene il mantenimento dello status quo dal profilo della semplicità e della redditività della riscossione (senza peraltro escludere che vengano effettuate correzioni di minore entità rispetto alla legislazione in vigore⁴⁴).

4.5. Operazioni di locazione e vendita di immobili

4.5.1. Stato attuale

In considerazione della normativa d'eccezione attuale (art. 18 n. 20, 21 e 24 LIVA) il proprietario immobiliare non è assoggettato all'imposta sulla controprestazione della vendita o della locazione, fatte salve le eccezioni legali contrarie (seconda frase dell'art. 18 n. 21). Esso non può però fare valere alcuna deduzione dell'IVA che gli è stata trasferita al momento della costruzione, della trasformazione o della manutenzione dell'immobile, né i relativi costi di riscaldamento, di esercizio e accessori. La tassa occulta che ne risulta è ingente (ca. 1.2 miliardi di CHF). Essa costituisce in una certa qual misura il sostituto («approssimativo») della mancata imposizione delle operazioni immobiliari.

Questa normativa è all'origine delle note difficoltà di ogni eccezione impropria: da un canto, in caso di doppia utilizzazione le imposte precedenti devono essere assegnate, mentre in caso di modifica d'utilizzazione le imposte precedenti dedotte eccessivamente o insufficientemente dalle spese che aumentano il valore (investimenti) devono essere corrette. D'altro canto lo statuto d'eccezione diviene problematico se il locatore o l'acquirente dell'immobile è un'impresa, perché in tal caso si verifica il noto cumulo di imposte. Per il tramite dell'imposizione volontaria (opzione) queste ripercussioni possono essere in parte evitate. Nel quadro della legislazione in vigore l'opzione è nondimeno possibile solo limitatamente. La normativa attuale non dovrebbe generare attriti nel caso di mere relazioni private, mentre in caso di utilizzazione commerciale essa è fonte di notevoli difficoltà nella prassi. Questo vale sia per l'esercizio corrente (p. es. nel contesto del conteggio dei costi di riscaldamento, d'esercizio e accessori), come pure per le transazioni; la liquidità del mercato immobiliare è oggi notevolmente ostacolata da una situazione straordinariamente complessa a livello di IVA.

4.5.2. Assoggettamento all'IVA

A prescindere dai motivi politici della variante ideale dello «zero-rating» (cfr.

⁴⁴ All'art. 36 cpv. 1 lett. a n. 5 secondo periodo e lett. d LIVA secondo le proposte del pertinente sottogruppo, come pure a livello di ordinamento sistematico dell'eccezione (spostamento dalle norme sull'assoggettamento soggettivo a quelle sull'assoggettamento oggettivo).

n. 3.4.2), è possibile evitare la tassa occulta e le difficoltà menzionate (cfr. n. 4.5.1) unicamente assoggettando senza eccezioni le cifre d'affari provenienti dalla messa a disposizione e dal trasferimento di immobili⁴⁵. Per motivi di parità di trattamento è probabile che in caso di assoggettamento si postuli pure l'imposizione dell'uso della propria abitazione se è data utilizzazione privata dell'immobile. L'incaricato e il gruppo di lavoro considerano contrario al sistema questo modo di procedere: l'imposizione di una cifra d'affari fittizia con sé stessi viola il sistema dell'IVA.

Per compensare l'assoggettamento i proprietari immobiliari disporrebbero della deduzione integrale dell'imposta precedente⁴⁶ in caso di acquisto, di costruzione, di manutenzione e di esercizio di immobili (purché li utilizzino in modo imponibile). Un onere supplementare risulterebbe unicamente (ma comunque) in misura pari all'imposta supplementare sulla creazione di valore aggiunto da parte del locatore o dell'alienatore, rispettivamente – e in modo contrario al sistema – sulla creazione fittizia di valore aggiunto da parte di chi utilizza l'immobile per il proprio uso personale. Se nel caso di questo modello (più teorico che politicamente realistico) il limite inferiore di cifra d'affari non dovesse essere applicato, risulterebbero maggiori entrate dell'ordine di 2 miliardi di CHF. Nondimeno ne conseguirebbe anche un potenziale (unico) di sgravio fiscale successivo (cfr. n. 4.7 cpv. 6) di circa 10.6 miliardi di CHF.

Si potrebbe addurre a giustificazione di questa soluzione che le difficoltà risultanti dalla normativa attuale delle eccezioni (criteri: doppia utilizzazione, modifica d'utilizzazione e quindi consumo proprio, rispettivamente sgravio fiscale successivo, assegnazione delle spese al terreno o agli edifici) svanirebbero di colpo. Per questo motivo anche il sottogruppo dell'AFC ha introdotto nel dibattito una variante di questo tipo. È comunque chiaro che questo è vincolato a notevoli ripercussioni di natura politica ed economica. In questa sede va unicamente constatato che l'assoggettamento dei ricavi e dei proventi da immobili sfocerebbe in un sistema chiuso di IVA e che esso sarebbe fattibile dal profilo della tecnica di riscossione (nel caso dei proprietari privati mediante inclusione del conteggio IVA, compresa la deduzione dell'imposta precedente, negli attuali processi di dichiarazione e di tassazione dell'imposta sul reddito).

Se però il sistema dell'IVA non potesse essere «chiuso», ossia se perdurasse la soluzione delle cifre d'affari impropriamente esenti (da prestazioni di servizi finanziarie, dalla produzione naturale, dalle prestazioni nell'ambito della sanità), un assoggettamento è fonte di nuove distorsioni: le spese per immobili (locazione, affitto, acquisto) verrebbero gravate con un'IVA supplementare non computabile o rimborsabile per i prestatori di simili operazioni (finché non venisse introdotta una speciale normativa) e si creerebbe una nuova tassa occulta. *Va quindi constatato quanto segue: nonostante tutti i vantaggi (miglioramento*

⁴⁵ In caso di assoggettamento si dovrebbe verificare se la cessione o il trasferimento del terreno dovrebbero altresì essere sottoposti all'IVA.

⁴⁶ Nell'ambito dello sgravio fiscale successivo essi otterrebbero pure un diritto ulteriore alla deduzione dell'imposta precedente.

del sistema, considerevoli maggiori entrate per il finanziamento di un'aliquota unica possibilmente bassa, riduzione delle complicazioni esistenti), l'assoggettamento delle operazioni immobiliari all'IVA permane un'impresa difficile e non viene proposto dall'incaricato.

4.5.3. **Opzione illimitata**

L'incaricato ritiene che se si prescinde dalla soppressione dell'eccezione in ambito immobiliare e quindi dall'assoggettamento obbligatorio, si debba aprire interamente l'attuale possibilità di opzione limitata (art. 26 cpv. 1 lett. b LIVA). Essa deve essere possibile indipendentemente dall'utilizzazione attuale dell'immobile da parte del proprietario (attuale) e dall'utilizzazione del destinatario della prestazione (ossia da parte dell'acquirente o del locatario), sia essa privata o commerciale o adibita a scopi commerciali imponibili o eccettuati, e deve essere possibile anche per il terreno. L'opzione deve pertanto essere possibile anche per la cessione o il trasferimento di immobili di abitazione. Questa proposta va pertanto ben oltre la proposta di estensione dell'opzione recata dal rapporto «10 anni di IVA»⁴⁷.

Qualora l'opzione illimitata dovesse essere respinta, essa dovrebbe perlomeno essere resa possibile per le cifre d'affari provenienti dalla cessione o dal trasferimento di immobili utilizzati *commercialmente*.

L'opzione deve altresì essere resa accessibile all'assoggettamento soggettivo delle comunità di proprietari per piani, aprendola alle comunità con una cifra d'affari inferiore a 40'000 CHF⁴⁸.

Per quanto concerne le basi di calcolo in caso di trasferimento va stabilito che nel contesto del trasferimento l'imposta sui guadagni immobiliari e i diritti di mutazione o altri tributi di diritto pubblico non rientrano nella base di calcolo.

4.5.4. **Consumo proprio nel settore edilizio**

La fattispecie del consumo proprio nel settore edilizio (art. 9 cpv. 2 LIVA) è un meccanismo di correzione nel quadro dell'attuale normativa delle eccezioni. In questo senso la prestazione propria, ossia il lavoro fornito personalmente dal proprietario immobiliare, è preso in considerazione puntualmente in questo ambito affinché la prestazione di uscita permanga esente da imposta. Prestazioni proprie sono nondimeno eseguite anche in altri settori (p. es. presso il centro informatico di una banca) a beni mobili o immateriali e utilizzate per scopi impropriamente esentati, senza esservi imposte. *L'incaricato e il gruppo di lavoro ritengono pertanto che il consumo proprio nel settore edilizio è contrario al sistema e deve essere soppresso.* La perdita di gettito fiscale rimane entro i limiti (circa 4.5 milioni di CHF⁴⁹). A parere nostro l'uniformazione del-

⁴⁷ Nota 1; n. 5.2.1.6 del Rapporto.

⁴⁸ Cfr. Istruzioni 2001 sull'IVA, numero marginale 688.

⁴⁹ Questo senza tenere conto del fatto che nella prassi a una fattispecie di consumo proprio fa sovente seguito uno sgravio fiscale successivo, ragione per la quale il gettito del consumo proprio nel settore edilizio è nuovamente neutralizzato.

le basi di calcolo del valore delle prestazioni proprie (come proposto dal sottogruppo dell'AFC) costituisce una correzione benvenuta ma insufficiente del sistema.

4.6. Prestazioni nell'esercizio della sovranità

Un'estensione dell'oggetto fiscale in questo settore attuale di eccezione (art. 23 cpv. 1 LIVA) sarebbe possibile ogniqualvolta la prestazione dello Stato (anche quando essa è fornita nella sua qualità di sovrano) e la controprestazione corrisposta possono essere considerate uno scambio di prestazioni. Un tale scambio di prestazioni può essere presupposto nel caso dei tributi causali (emolumenti, contributi, tasse sostitutive), il che (ammessa un'aliquota unica del 6%) potrebbe generare maggiori entrate pari a quasi 60 milioni di CHF. *Questa possibilità necessita di ulteriori chiarimenti, ammesso che non sia scartata per motivi politici.*

Nella misura in cui le attività dello Stato e i pagamenti che gli sono effettuati si situano all'infuori di uno scambio di prestazioni (p. es. le multe), ne è fuori considerazione un assoggettamento nell'ambito di un'imposta sul consumo. Si tratta piuttosto di un pagamento per un'attività estranea al campo d'applicazione dell'IVA (una cosiddetta non controprestazione, cfr in merito il n. 3.3.3).

Per quanto concerne la speciale normativa relativa all'assoggettamento soggettivo delle collettività pubbliche e all'eccezione in fatto di prestazioni ad altre collettività si raccomanda il mantenimento dello status quo. Comunque il limite di cifra d'affari per le prestazioni imponibili a non collettività potrebbe essere aumentato dagli attuali 25'000 CHF al limite generale di cifra d'affari secondo l'articolo 21 capoverso 1 LIVA.

Per quanto concerne i sussidi si rinvia ai n. 5.2.1 e 5.3.1 e per quanto concerne la collaborazione tra università al n. 5.5.2.

4.7. Altri settori di eccezione

Il catalogo delle eccezioni comprende inoltre segnatamente i seguenti settori:

- Sanità / Previdenza sociale (art. 18 n. 2-8 LIVA)
- Formazione / Educazione (art. 18 n. 9-11 LIVA)
- Cultura (art. 18 n. 14 e 16 LIVA)
- Sport (art. 18 n. 15 LIVA)
- Settore postale (art. 18 n. 1 e 22 LIVA)
- Attività e istituzioni senza scopo lucrativo e di utilità pubblica (art. 18 n. 12, 13 e 17, art. 25 cpv. 1 lett. d LIVA)
- Giochi d'azzardo (art. 18 n. 23 LIVA)
- Beni usati (art. 18 n. 24 LIVA)

In vista dei «colloqui con gli interessati» (cfr. n. 12), l'AFC ha allestito per i primi quattro settori cosiddette schede descrittive dalle quali risultano la situazione giuridica nel caso dell'eccezione attuale e in quello di un futuro assoggettamento, come pure

le entrate attuali e future. Vi rinviamo in questa sede (annessi 2-5). Qui di seguito presentiamo un compendio delle sole maggiori entrate in caso di assoggettamento (dopo la riforma, nell'ipotesi di un'aliquota unica del 6%):

Settore	Entrate attuali milioni di CHF	Entrate dopo la riforma milioni di CHF	Maggiori en- trate milioni di CHF
Sanità / Previdenza sociale ¹	1077	1981	904
Formazione / Educa- zione ¹	420	500	80
Cultura ¹	60	90	30
Sport ¹	105	115	10
Altri ²			170
¹ Con un limite di cifra d'affari di 100'000 CHF ed entrate provenienti dalla riduzione della deduzione dell'imposta precedente in seguito al versamento di sussidi. ² Le maggiori entrate sono registrate al netto come differenza; i dati lordi «Entrate attuali» e «Entrate dopo la riforma» non possono pertanto ancora essere certificati.			

Dal compendio risulta chiaramente che il settore della sanità e della previdenza sociale, particolarmente sensibile dal profilo politico, è il principale apportatore di possibili maggiori entrate.

Dal profilo della sistematica fiscale niente si oppone all'assoggettamento all'IVA delle operazioni realizzate in questi settori⁵⁰. In questo senso è molto più giusto sopprimere le eccezioni e imporre il consumo in modo più vasto. Così facendo sono eliminate delimitazioni a più di un titolo spinose e insoddisfacenti. Dalle schede descrittive queste «difficoltà e contestazioni nella prassi» risultano in modo impressionante (cfr. n. 1.2). Inversamente, in caso di assoggettamento sarebbe in genere tecnicamente senza problemi determinare la base di calcolo adeguata per le prestazioni di questi settori⁵¹. Non si possono comunque perdere di vista le seguenti difficoltà di imposizione:

⁵⁰ L'art. 18 n. 24 LIVA assume nondimeno una posizione speciale per quanto concerne i beni usati. La volontà di evitare un'imposizione plurima dopo una nuova imposizione del valore residuo di un oggetto usato deve venire ulteriormente coperta da altre disposizioni della legge (in merito alle quali il gruppo di lavoro ha presentato proposte concrete). Questo vale in particolare per il problema del cosiddetto saldo di IVA sui mezzi aziendali.

⁵¹ Menzioniamo comunque due ambiti di problemi che necessitano di un esame più attento ed eventualmente di una normativa particolare:

- Nel settore dello sport non è raro che i contributi dei soci costituiscano un'importante fonte di finanziamento dell'offerta di infrastrutture, ragione per la quale ci si può chiedere se essi rappresentano una controprestazione nel quadro di uno scambio di prestazioni.
- In materia di giocate nei giochi d'azzardo, le giocate lorde non possono essere imposte perché ad esse si contrappongono le vincite pagate. La sola differenza, ossia il provento lordo del gioco, costituisce la creazione di valore aggiunto imponibile. Esso però è già sottoposto alla tassa sulle case da gioco.

- I settori in questione palesano sovente una particolare struttura di piccola impresa: esistono numerosi imprenditori individuali, rispettivamente indipendenti, presso i quali l'onere di riscossione (da entrambi i lati) si situa in un rapporto piuttosto sfavorevole rispetto al gettito. Nel settore dello sport e della cultura i compiti amministrativi sono in genere svolti a titolo onorifico. Pertanto il conteggio dell'IVA sarà fonte di fatiche, sia per il contribuente, sia per l'amministrazione.
- Si tratta di settori che beneficiano in parte di un massiccio sostegno da parte dello Stato. È quindi notevole il rischio che il trasferimento dell'imposta venga effettuata in direzione dello Stato e non (come previsto) in direzione del consumatore⁵².
- Non di rado si tratta di prestazioni caratterizzate da un forte fattore emozionale per il consumatore. A volte si è pure in presenza di un «consumo coatto». Pertanto i consumatori reagiscono in modo particolarmente irritato a un aggravio fiscale supplementare.
- Dato che in Europa gli altri settori problematici sono (impropriamente) esenti dall'IVA, nel caso di una determinata mobilità e nel contesto della crescente concorrenza transfrontaliera si verifica uno svantaggio di piazza.

È comunque esatto che un'imposta sul consumo deve colpire qualsiasi utilizzazione del reddito (ai fini del consumo). Occorre altresì nuovamente rammentare l'attuale onere dei produttori consecutivo alla tassa occulta, come pure le sue ripercussioni distorcenti (cfr. n. 3.3.2). L'idea fondamentale di una base possibilmente ampia per l'imposta e dell'aliquota più bassa possibile permane giusta. *Da un profilo puramente sistematico l'incaricato e il gruppo di lavoro caldeggiavano l'abrogazione di questi altri settori di eccezioni.*

A tale proposito occorre rammentare la conseguenza inevitabile dell'assoggettamento, ossia il cosiddetto sgravio fiscale successivo. In virtù di quest'ultimo all'impresa che viene assoggettata in un secondo tempo o per le prestazioni di nuova inclusione nell'oggetto fiscale viene rimborsata l'imposta precedente sulle relative spese anteriori generatrici di valore aggiunto. In questo contesto si tiene conto della diminuzione di valore dei beni acquistati dal momento del loro acquisto.

L'AFC stima il deflusso di entrate fiscali in seguito allo sgravio fiscale successivo nei settori menzionati più sopra (cpv. 1) in 2.3 miliardi di CHF. Posto che il deficit risultante sia ammortato sull'arco di otto anni, durante questo periodo è necessaria a tal fine una quota di IVA pari a 0.1 punti percentuali.

Lo sgravio fiscale successivo causerà all'amministrazione un notevole onere supplementare di controllo. Per quanto concerne le esigenze formali si veda il n. 5.3.2.2.

⁵² Un esempio particolarmente significativo è il settore della sanità dove l'aumento dei premi delle casse malati è trasferito in parte allo Stato sotto forma di contributi di ribasso dei premi.

5. Ulteriore necessità di riforma del diritto materiale

5.1. Soggetto fiscale

5.1.1. Definizione del soggetto e limite minimo di cifra d'affari

Dal profilo sistematico sono motivo di scetticismo le eccezioni a livello di assoggettamento soggettivo. Esse sono fonte di distorsioni alla concorrenza⁵³ e, in certi casi, di imposizioni plurime (in caso di prestazioni ad altre imprese contribuenti)⁵⁴.

L'ordinamento attuale dell'assoggettamento soggettivo a livello di imposta sul territorio svizzero (art. 21 LIVA)⁵⁵ presuppone l'adempimento simultaneo di esigenze qualitative⁵⁶ e il superamento di determinati limiti di cifre d'affari e di debito fiscale netto. Questo abbinamento (di origini storiche) deve essere sottoposto a un esame approfondito. Anche il pertinente sottogruppo dell'AFC si è espresso in questo senso.

Si propone che l'assoggettamento soggettivo venga determinato unicamente dall'adempimento di criteri qualitativi, in combinazione con la cosiddetta normativa sulle piccole imprese, secondo la quale in caso di mancato superamento di un determinato limite di cifra d'affari l'obbligo di rendiconto - e quindi l'obbligo di versare l'imposta e il diritto di fare valere la deduzione dell'imposta precedente - diverrebbe caduco. Il vantaggio di questo concetto consiste nella semplificazione dell'opzione: si tratta unicamente di un'opzione dell'obbligo di rendiconto, che può essere esercitata a prescindere da un limite di cifra d'affari in caso di adempimento delle esigenze qualitative. Inoltre sono pure stabiliti i diritti e gli obblighi (p. es. in ambito di contabilità conforme all'IVA) delle imprese che non hanno esercitato l'opzione.

In merito al limite minimo di cifra d'affari va constatato che già oggi i limiti svizzeri superano la media dell'UE (situata sui 35'000 CHF). L'importanza accresciuta che viene attribuita al principio della neutralità concorrenziale in diritto fiscale, segnatamente a livello di legislazione in materia d'imposta sulla cifra d'affari, è in contrasto con l'intenzione di aumentare l'attuale limite mi-

⁵³ Rispetto agli acquirenti non contribuenti (in particolare i consumatori finali), l'impresa non assoggettata fruisce di un vantaggio concorrenziale nei confronti dell'impresa contribuente per il fatto che (almeno) la sua creazione di valore aggiunto non è rincarata dall'imposta. Questo vantaggio è tanto più considerevole quanto più elevata è la creazione di valore aggiunto da parte dell'impresa non assoggettata. Un'ulteriore distorsione si verifica quando i prestatori esteri possono essere particolarmente avvantaggiati da un limite minimo di cifra d'affari molto elevato. Questo tanto più che ai fini della determinazione dell'assoggettamento soggettivo in Svizzera sono unicamente determinanti le cifre d'affari realizzate sul territorio svizzero.

⁵⁴ È comunque possibile sfuggire a questa imposizione plurima optando a favore dell'assoggettamento soggettivo, ma unicamente nella misura in cui una simile opzione viene effettivamente concessa.

⁵⁵ L'assoggettamento soggettivo in caso di ottenimento di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero è definito autonomamente all'art. 24 LIVA.

⁵⁶ In questo senso l'esercizio indipendente sul territorio svizzero di un'attività commerciale o professionale diretta al conseguimento di entrate (art. 21 LIVA).

nimo generale di cifra d'affari dagli attuali 75'000 CHF a 100'000 CHF. Lo sconsigliamo vivamente. Nel medesimo modo può essere soppresso il «limite speciale» di 150'000 CHF per le associazioni sportive senza scopo di lucro gestite a titolo onorifico e per le istituzioni di utilità pubblica⁵⁷. In futuro ai fini della fissazione dei valori limite sarà determinante l'imposizione teorica⁵⁸.

Si raccomanda lo stralcio del limite del debito fiscale netto dell'articolo 25 cpv. 1 lett. a LIVA. Questa normativa è stata invero originariamente concepita come semplificazione, ma nella prassi essa genera un onere amministrativo sproporzionatamente elevato sia al contribuente, sia all'AFC.

L'eccezione prevista attualmente a favore degli agricoltori, dei selvicoltori e degli orticoltori⁵⁹ dovrebbe essere soppressa a favore di un'eccezione oggettiva⁶⁰.

La possibilità di opzione a favore dell'assoggettamento soggettivo è vincolata dalla prassi attuale a un limite minimo di cifra d'affari di 40'000 CHF. Secondo la proposta di normativa applicabile alle piccole imprese presentata in questa sede, il contribuente è libero di fare valere l'opzione⁶¹, a prescindere da un limite minimo di cifra d'affari.

In caso di mantenimento del sistema attuale di abbinamento dell'assoggettamento soggettivo a un limite di cifra d'affari, il limite minimo di cifra d'affari per fare valere il diritto di *opzione* delle comunità di proprietari per piani, delle imprese che realizzano la loro cifra d'affari esclusivamente all'estero e delle imprese allo stadio iniziale dovrebbe essere ridotto a zero. Inoltre tale limite di attuali 250'000 CHF secondo l'articolo 27 capoverso 2 LIVA dovrebbe in ogni caso essere ridotto a 75'000 CHF, rispettivamente al nuovo limite.

5.1.2. Imposizione di gruppo

La limitazione della responsabilità solidale in caso di imposizione di gruppo è già stata abordata nel rapporto «10 anni di IVA»⁶². Vi si menziona infatti la necessità di agevolare la ripresa di una società di un gruppo IVA tramite una limitazione della responsabilità. Questa necessità è incontestata. Pertanto il pertinente sottogruppo dell'AFC ha elaborato una proposta di limitazione della responsabilità solidale in caso di uscita di un membro dal gruppo.

Nel frattempo le necessità dell'economia vanno ben oltre: oggi giorno il potenziale di semplificazione dell'imposizione di gruppo non viene esaurito in genere perché la responsabilità solidale illimitata è in contraddizione con il principio della separazione dei rischi. Nel quadro dell'obiettivo di semplificazione si dovrà pertanto esaminare in modo approfondito una limitazione generale della

⁵⁷ Art. 25 cpv. 1 lett. d LIVA.

⁵⁸ Art. 44 cpv. 1 LIVA; sinora ci si fonda sulle controprestazioni incassate (imposizione effettiva).

⁵⁹ Art. 25 cpv. 1 lett. b LIVA.

⁶⁰ Cfr. in merito il n. 4.4 «Produzione naturale».

⁶¹ Questo secondo il medesimo meccanismo previsto attualmente per l'imposizione dei margini, nel cui contesto il contribuente può decidere l'applicazione del metodo senza farne richiesta.

⁶² Rapporto (nota 1) n. 5.2.2.1.

responsabilità solidale e non solo in ambito di uscita da un gruppo. Ne risulterebbe caduca la necessità di una normativa speciale per il caso dell'uscita. La responsabilità solidale è infatti problematica a più di un titolo: come va trattata l'entrata in un gruppo di imposizione? Quali sono le implicazioni (di diritto civile) di una partecipazione minoritaria su un membro di un gruppo? Come va garantita la protezione giuridica di ogni membro a livello di procedura? Ci si chiede altresì perché in fatto di perdite di gettito fiscale lo Stato dovrebbe fruire di una migliore posizione in caso di imposizione di gruppo che non in assenza di tale imposizione. *Per questi motivi si postula in questa sede una limitazione generale della responsabilità solidale*⁶³.

Se in caso di uscita dal gruppo si mantiene la limitazione puntuale, la formulazione legale deve garantire che il membro che in virtù del conteggio interno al gruppo ha trasferito il suo debito fiscale al capogruppo (e questi a sua volta all'AFC) non può più essere chiamato in causa.

Per quanto concerne gli aspetti procedurali, la legislazione in vigore (art. 32 cpv. 4 LIVA) dovrebbe essere completata nel senso che il membro di un gruppo può tutelare autonomamente i suoi diritti se la procedura è avviata dopo la sua uscita dal gruppo.

In genere l'imposizione di gruppo necessita di una base migliore rispetto a quella vigente per statuire a chi compete in definitiva l'assoggettamento soggettivo nel gruppo (al capogruppo come unico soggetto fiscale ai sensi della teoria unica oppure – come tende a farlo la normativa svizzera – alla totalità dei membri del gruppo). Ne risultano ampie conseguenze (e chiarificazioni) a livello di responsabilità e di procedura.

5.1.3. Corresponsabilità

Se nel caso dell'imposizione di gruppo si postula una limitazione della corresponsabilità, a parere dell'AFC essa dovrebbe invece essere ampliata in altri casi (ma in forma di corresponsabilità sussidiaria e non di corresponsabilità solidale); si tratta della

- corresponsabilità del cessionario per quanto concerne i crediti ceduti su cifre d'affari imponibili;
- corresponsabilità del rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 71 capoverso 2 LIVA;
- corresponsabilità degli organi di amministrazione dell'impresa contribuyente in caso di violazione degli obblighi di vigilanza.

Le fattispecie di corresponsabilità costituiscono un dispositivo di garanzia a favore del fisco in caso di circostanze vincolate a un particolare rischio di ammanco. Per l'economia esse costituiscono un notevole impedimento all'orga-

⁶³ Il gruppo di lavoro ha formulato proposte concrete.

nizzazione di struttura e di processo. Le persone toccate dal rischio di corresponsabilità esigono a titolo preventivo garanzie o rifiutano di accedere allo statuto di corresponsabilità. Pertanto qualsiasi ampliamento della corresponsabilità esige una ponderazione accurata degli interessi.

Con l'introduzione della corresponsabilità del cessionario si ostacola o si evita alle imprese medie di ricorrere allo strumento di finanziamento sempre più usuale del factoring, rispettivamente alla cessione globale dei debitori per garantire i crediti. Questa circostanza potrebbe rendere molto difficile il procacciamento di mezzi alle PMI.

Nel caso della corresponsabilità del cosiddetto rappresentante fiscale, le imprese estere potrebbero incontrare difficoltà a trovare persone disposte ad assumere in definitiva questa funzione, che è peraltro nell'interesse dell'amministrazione. In ogni caso l'onere per l'allestimento del rendiconto IVA di queste imprese aumenterebbe notevolmente (perché il rappresentante esige l'indennizzo del rischio assunto).

La responsabilità degli organi a livello di adempimento degli obblighi di tassazione e di pagamento può sembrare giustificata in ambito di assicurazioni sociali in considerazione della particolare necessità di protezione degli assicurati⁶⁴, mentre nel caso di un tributo fiscale essa va ben oltre l'obiettivo. Anche a livello di legislazione in materia di imposta federale diretta non ne è prevista una simile portata.

Le nuove fattispecie di corresponsabilità sono estremamente discutibili da più punti di vista, segnatamente quello della proporzionalità. L'ampliamento della corresponsabilità proposto dal pertinente sottogruppo dell'AFC non è neppure in sintonia con l'obiettivo della semplificazione. Esso è respinto dall'incaricato e dal gruppo di lavoro.

5.2. Oggetto fiscale e calcolo dell'imposta

5.2.1. Sussidi

Ci si chiede se può essere mantenuta la normativa attuale (riduzione della deduzione dell'imposta precedente in virtù dell'art. 38 cpv. 8 LIVA) applicabile ai sussidi (propri, che non costituiscono la controprestazione di uno scambio di prestazioni) o se essa va sostituita con una delle seguenti varianti:

- Variante «assoggettamento»: in questo caso tutti i sussidi e gli altri contributi dei poteri pubblici devono essere inclusi nell'oggetto fiscale, compresi quelli che si situano all'infuori di uno scambio di prestazioni.
- Variante «non controprestazione»: in questo caso i sussidi (propri) e simili non sono inclusi nell'oggetto fiscale, né danno adito a una riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

⁶⁴ Cfr. art. 52 LAVS, RS 831.10.

Ammessa un'aliquota unica del 6%, nel primo caso si registrano maggiori entrate per circa 0.5 miliardi di CHF, mentre nel secondo caso si registrano minori entrate per circa 0.4 miliardi di CHF.

La portata della tematica (e quindi anche delle sue ripercussioni fiscali) va ben oltre i soli sussidi: i doni, i contributi dei soci, le sovvenzioni e simili dovrebbero essere trattati secondo i medesimi principi (cfr. n. 3.3.3). Anch'essi sarebbero sottoposti a un nuovo onere IVA inadeguato.

L'incaricato e il gruppo di lavoro ritengono che la variante «assoggettamento» debba essere respinta⁶⁵. È vero che per il suo tramite verrebbero meno talune attuali difficoltà di delimitazione (tra sussidio proprio e scambio di prestazioni), ma si viola anche un principio fondamentale della legislazione in materia di IVA: solo uno scambio di prestazioni può generare una cifra d'affari imponibile. La delimitazione è cosa facile se non si cede alla tentazione di ampliare costantemente l'ambito fiscale. L'ordinanza (art. 8 cpv. 2 OLIVA) può contribuire a una chiarificazione al di là del tenore attuale.

A prescindere dal «peccato» dogmatico di un assoggettamento, si verificano altresì ripercussioni urtanti: le imprese sussidiate o sostenute con altri contributi non sono in genere caratterizzate da una forte capacità di generare proventi. Solo in pochi casi esse potranno trasferire sul consumatore un onere supplementare⁶⁶. Il trasferimento è quindi «a ritroso», ossia il finanziatore deve aumentare il suo sussidio nella misura dell'onere supplementare. Ne consegue che nel caso dei sussidi l'onere a ritroso colpisce prevalentemente i poteri pubblici. Nella misura in cui si tratta dei Cantoni e dei Comuni, si è in presenza di una redistribuzione a favore della Confederazione. Se il finanziatore non può assumere l'onere supplementare, l'azienda sussidiata dovrà limitare in modo corrispondente il suo compito. Questa ripercussione tocca segnatamente tutti i settori di eccezione il cui assoggettamento all'IVA è un elemento del progetto (cultura, formazione, sport ecc.; cfr. n. 4.7). Il rigore di questo assoggettamento non deve essere ulteriormente aggravato dall'imposizione dei sussidi⁶⁷. Per quanto concerne le ripercussioni dei sussidi, contributi e simili sulla deduzione dell'imposta precedente si rinvia al n. 5.3.1.

5.2.2. Assegnazione delle prestazioni (rappresentanza)

La moltitudine di controversie giudiziarie su questo tema illustra come la normativa attuale susciti problemi nella prassi. Tali problemi sono da un canto dovuti al fatto che la legislazione in materia di IVA pratica solitamente⁶⁸

⁶⁵ Qualora si assoggettassero i sussidi, si pone la questione finale dell'aliquota applicabile. Si tratta dell'aliquota normale o dell'aliquota unica (7.6 % oppure circa 6 %) oppure di un'aliquota ridotta, se la prestazione sussidiata è soggetta a una tale aliquota. Sarebbe semmai opportuna una tassazione con l'aliquota saldo determinante.

⁶⁶ Ne risulta in genere una moltiplicazione per due dell'attuale onere in caso di riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

⁶⁷ Inoltre anche nel caso di questo ampliamento dell'oggetto fiscale si verificherebbe uno sgravio fiscale successivo (cfr. n. 4.7).

⁶⁸ In virtù dell'art. 11 cpv. 4 LIVA una normativa speciale è applicata al commercio di oggetti d'arte e di antichità.

un'interpretazione della rappresentanza diretta più restrittiva di quella del diritto civile: l'articolo 32 capoverso 2 CO non è applicabile⁶⁹. D'altro canto le prescrizioni amministrative pongono esigenze formali estremamente rigide alla comprova della rappresentanza diretta⁷⁰. Ci si chiede se queste limitazioni e questi formalismi siano proporzionati all'obiettivo dichiarato (e incontestabile) della lotta contro gli abusi. Ai fini di una risposta affidabile sono necessari ulteriori chiarimenti, segnatamente un'analisi che indichi dove si situano effettivamente nella prassi i problemi dei contribuenti e quali rischi incorre effettivamente il fisco liberalizzando la legislazione in vigore.

Il criterio decisivo è incontestabilmente il tipo di presenza verso l'esterno: la rappresentanza ai sensi della legislazione in materia di IVA è data unicamente se il rappresentante *non* si presenta verso l'esterno come prestatore. La questione centrale è di sapere se la designazione nominativa della persona rappresentata nei confronti dei partner contrattuali deve permanere un'esigenza oppure in quale misura è possibile estendere senza danno l'attuale normativa applicabile alle aste (nel cui caso la designazione non è indispensabile)⁷¹. Il disegno di legge della Camera fiduciaria caldeggia un'estensione⁷². La proposta poggia sull'idea che l'amministrazione può effettuare i controlli necessari non soltanto in caso di comunicazione esplicita, ma anche in caso di comunicazione concludente del rapporto di rappresentanza (senza identificazione della persona rappresentata). Essa può infatti sempre esigere dal rappresentante l'identificazione della persona rappresentata con l'ausilio del contratto stipulato con quest'ultima oppure tramite i documenti di conteggio dell'operazione effettuata (o tramite altri mezzi di prova). L'amministrazione non dipende quindi dalla comunicazione nei confronti di terzi della persona rappresentata da parte del rappresentante.

È possibile introdurre una semplificazione dispensando il contratto di rappresentanza dalla forma scritta se la comunicazione chiara e nominativa del rapporto di rappresentanza è espressa da un conteggio scritto delle prestazioni con il destinatario delle stesse o da un conteggio provvisorio scritto con il rappresentato⁷³.

La normativa legale in vigore non è contraddistinta da chiarezza e compres-

⁶⁹ L'art. 32 cpv. 2 CO ha il seguente tenore: Se al momento della conclusione del contratto il rappresentante non si è fatto conoscere come tale, il rappresentato diventa direttamente creditore o debitore nel solo caso in cui l'altro contraente dovesse inferire dalle circostanze la sussistenza di un rapporto di rappresentanza o gli fosse indifferente la persona con cui stipulava.

⁷⁰ Istruzioni 2001 sull'IVA, numero marginale 190 segg.; alcune agevolazioni con le modifiche della prassi dal 1° luglio 2005 (610.526 – 02), cifra 2.9.

⁷¹ Attualmente nel caso della normativa applicabile alle aste l'acquirente non ottiene però alcun trasferimento esplicito dell'IVA (ragione per la quale, posto che sia effettivamente legittimato, non può computare alcuna imposta precedente). Il venditore contribuente che si fa rappresentare dal banditore deve pagare l'imposta sul ricavo della vendita, a meno che si tratti di un caso di esportazione.

⁷² Segnatamente nella misura in cui è sufficiente che il rappresentante renda noto «espressamente o a seconda delle circostanze il destinatario della prestazione e che offra la pertinente prestazione in nome e per conto di terzi» (art. 16 cpv. 2 lett. b D-TK). Questa formulazione è comunque suscettibile di miglioramenti.

⁷³ Questa liberalizzazione va introdotta con profitto nell'OLIVA.

bilità. Essa deve esprimere con maggiore chiarezza l'assegnazione della prestazione e rinviare all'ordinanza per quanto concerne le esigenze formali.

5.2.3. Rimborso dei costi

Il pertinente sottogruppo dell'AFC ritiene che l'ordinamento attuale del rimborso dei costi⁷⁴ debba essere completato secondo il modello della Sesta Direttiva dell'UE⁷⁵. Questa proposta va caldeggiata. Si suggerisce inoltre un'ulteriore disposizione in virtù della quale l'IVA dovuta sulla prestazione, come pure l'imposta sui biglietti, sulle mutazioni e sui guadagni immobiliari non rientrano nelle controprestazioni⁷⁶.

5.2.4. Attuale imposizione dei margini

La normativa e l'applicazione attuali dell'imposizione dei margini⁷⁷ sono complicate e difficili, segnatamente a causa delle esigenze formali. In sintonia con l'articolo 24 capoverso 4 D-TK, si propone pertanto di sostituirla con un'estensione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente: in caso di acquisto di un oggetto individuabile da parte di una persona non contribuente, per scopi che legittimano la deduzione dell'imposta precedente, si tiene conto dell'imposta precedente «fittizia». Essa è stabilita con l'aliquota determinante in funzione dell'importo fatturato per l'oggetto⁷⁸.

Questa soluzione è meglio compatibile di quella attuale con il sistema dell'IVA e costituisce una vera e propria semplificazione. Questo parere è condiviso dal pertinente sottogruppo dell'AFC.

5.3. Imposte precedenti

5.3.1. Questioni materiali: sussidi, doni e simili

L'incaricato condivide il parere del gruppo di lavoro, secondo il quale occorre abbandonare l'attuale⁷⁹ riduzione della deduzione dell'imposta precedente nel caso dei sussidi, dei doni e simili. A favore di questa soluzione militano anzitutto argomenti dogmatici: a mente della sua caratteristica di non controprestazione (cfr. più sopra il n. 3.3.3), il sussidio è estraneo al campo di applicazione dell'IVA. Esso non costituisce un'eccezione impropria, nei confronti della quale il diniego della deduzione dell'imposta precedente rappresenta in un certo qual senso il prezzo (politico) dell'esenzione. Essa serve in genere a coprire presso il destinatario del sussidio i costi che non può trasferire sul mercato al destinatario della prestazione. Corrisponde a un'interpretazione errata del prin-

⁷⁴ Art. 33 cpv. 2 secondo periodo, nonché cpv. 5 e cpv. 6 lett. a LIVA.

⁷⁵ Art. 6 cpv. 3 lett. c, secondo il quale non vanno inclusi nella base di calcolo i contributi che un contribuente ottiene dal suo acquirente o dal destinatario della sua prestazione come rimborso degli importi pagati in suo nome e per suo conto e che figurano nella sua contabilità come partite transitorie. Il contribuente deve dichiarare l'importo effettivo di queste spese e non può effettuare alcuna deduzione dell'imposta precedente sull'imposta eventualmente prelevata su di esse.

⁷⁶ In corrispondenza all'art. 19 cpv. 6 D-TK.

⁷⁷ Art. 35 LIVA.

⁷⁸ L'importo fatturato si intende imposta compresa.

⁷⁹ Art. 38 cpv. 8 LIVA.

cipio di abbinamento prendere lo spunto da questo mancato trasferimento dei costi nella cifra d'affari per rifiutare la deduzione dell'imposta precedente (cfr. n. 3.3.1). È invece determinante che ad approfittare del sussidio sia un'*attività imprenditoriale* (sovente possibile unicamente grazie al sussidio). L'*attività imprenditoriale* è l'unico e sufficiente titolo di legittimazione al rimborso di tutte le imposte precedenti sulle prestazioni connesse, anche se i loro costi sono in parte compensati dal sussidio. Lo stesso dicasi dei costi coperti tramite «sussidi privati» (ossia conferimenti, contributi, sovvenzioni e simili), «sussidi interni» (ossia finanziamenti incrociati all'interno dell'impresa) o dividendi.

La normativa attuale di riduzione della deduzione dell'imposta precedente in caso di conferimenti e simili è inoltre problematica a livello di applicazione e urtante nelle sue ripercussioni:

- Nel caso dei conferimenti di capitale all'impresa, la conservazione di valore dei beni sovente immateriali finanziati per il loro tramite (p. es. sotto forma di progetti aziendali) deve essere comprovata se si intende evitare la riduzione della deduzione dell'imposta precedente. L'opportunità o le possibilità di successo delle decisioni imprenditoriali o dei progetti non possono però costituire il criterio delle ripercussioni fiscali.
- È «punita» l'impresa che si trova in difficoltà (che abbisogna di sovvenzioni) e addirittura quella che sostiene per il tramite di un comparto proficuo un comparto in perdita. Tutto questo non ha senso.

Il principio di abbinamento (inteso nel senso corretto) non è abrogato: se il sussidio è versato a una persona che non esegue prestazioni sul mercato (ossia non opera a livello imprenditoriale) il rimborso dell'imposta precedente diviene caduco. Ne è segnatamente il caso degli istituti di diritto pubblico quando non forniscono alcuna prestazione sul mercato. Ma è anche il caso delle prestazioni statali direttamente finanziate dalle collettività pubbliche (tramite le imposte) e a libera disposizione di tutti. In questo caso sussiste il diniego della deduzione dell'imposta precedente.

Il calo di gettito fiscale consecutivo a una modifica dell'ordinamento attuale permane entro i limiti (lo si stima in 0.5 miliardi di CHF), tanto più che si tratta precipuamente di una redistribuzione tra bilanci pubblici⁸⁰; l'effetto di semplificazione è invece notevole.

5.3.2. Esigenze formali

5.3.2.1 Deduzione ordinaria dell'imposta precedente

È stato annunciato che un'ulteriore «distensione»⁸¹ è prevista a livello

⁸⁰ I beneficiari dei sussidi hanno l'abitudine di trasferire sui finanziatori gli oneri fiscali attuali consecutivi alla riduzione della deduzione dell'imposta precedente (ossia di richiedere un sussidio corrispondentemente più elevato).

⁸¹ Cfr. cifra 2.1 delle modifiche della prassi dal 1° gennaio 2005 (610.526-01).

di ordinanza, mediante l'introduzione di un cosiddetto articolo pragmatico. Nel suo contesto si prescindereà (in modo pragmatico) dalla ripresa fiscale a causa di lacune formali dei giustificativi se, sulla scorta degli accertamenti propri dell'AFC o della comprova da parte del contribuente, risulta che la concessione della deduzione dell'imposta precedente non provoca perdite d'imposta al fisco⁸². Questa flessibilizzazione è caldeggiata. Essa non risolve però la problematica fondamentale né dal profilo materiale (formalismo), né dal profilo formale (necessità di una base legale per il nuovo ordinamento).

Permane la questione fondamentale, ossia se le esigenze (residue) in fatto di giustificativi debbano avere carattere costitutivo o abbiano unicamente una funzione di comprova. Nel primo caso il mancato adempimento delle esigenze provoca la perdita del diritto, mentre nel secondo caso il diritto dipende da una libera valutazione delle prove. Si raccomanda il secondo caso.

Nulla si oppone al fatto che la legge imponga al prestatore le modalità di allestimento della fattura ai fini dell'IVA. Si rende così un servizio al prestatore che, se del caso, può richiamarsi a questa prescrizione nei confronti del destinatario della prestazione. Il fatto che il destinatario perda a priori il diritto alla deduzione dell'imposta precedente se la fattura presenta lacune è una conseguenza giuridica eccessiva. Nella misura in cui la deduzione dell'imposta precedente permane abbinata nel quadro della nuova legge (cfr. 3.3.1), l'onere della prova ai fini dell'adempimento delle esigenze materiali della deduzione dell'imposta precedente incombe incontestabilmente al destinatario della prestazione. Esso ne sopporta le conseguenze se non è grado di presentare le prove. Anche la disposizione proposta nell'ambito D-TK, secondo la quale ai fini della comprova sono pure ammessi mezzi di prova diversi da una fattura conforme⁸³, non cambia nulla. *Le esigenze formali della deduzione dell'imposta precedente sono superflue in considerazione del chiaro disciplinamento dell'onere della prova.* Un articolo pragmatico nell'OLIVA diverrebbe così probabilmente inoperante.

Anche in ambito di esportazione o di prestazioni all'estero o dall'estero si può prescindere da esigenze di forma di carattere costitutivo in presenza di una chiara ripartizione dell'onere della prova (cfr. n. 5.4.2). Il contribuente deve fornire la prova, ma non deve essere limitato nella fornitura di quest'ultima.

⁸² Comunicato stampa del DFF del 15.2.2006.

⁸³ L'art. 24 cpv. 2 D-TK ha il seguente tenore: Il diritto alla deduzione dell'imposta precedente non è vincolato a nessuna forma particolare di prova se il contribuente ha pagato l'imposta precedente.

5.3.2.2 Sgravio fiscale successivo

In caso di sgravio fiscale successivo⁸⁴ in quanto deduzione dell'imposta precedente effettuata retroattivamente, si pongono ovviamente le medesime questioni che in caso di deduzione ordinaria dell'imposta precedente (cfr. n. 5.5.1). Anche in questo ambito spetta al contribuente fornire la prova dell'adempimento delle esigenze di diritto materiale di una siffatta deduzione. Non è necessario vincolare queste esigenze supplementari alle esigenze formali (con effetto costitutivo). Anzi, un simile modo di procedere sarebbe particolarmente urtante: la situazione di partenza è speciale nel caso delle imprese le cui cifre d'affari in precedenza escluse verrebbero ora sottoposte all'IVA in virtù di una modifica di legge – e ce ne sarebbero numerose in caso di abrogazione delle eccezioni (cfr. n. 4). Queste imprese non erano sinora tenute all'osservanza delle esigenze formali sulle fatture in entrata, né dovevano aspettarsi l'insorgere di un assoggettamento (oggettivo) nel momento in cui operavano i loro investimenti. È particolarmente inaccettabile opporre loro lacune dei giustificativi all'atto dello sgravio fiscale successivo. Non basta volere applicare «ragionevolmente» le prescrizioni di forma.

Se invece, contrariamente al parere espresso (cfr. n. 5.3.2.1), ci si attiene alle esigenze formali limitative, è necessaria in ogni caso una speciale normativa transitoria a favore delle imprese le cui cifre d'affari sono ora assoggettate in virtù di una revisione di legge⁸⁵. Nell'ipotesi contraria sussisterebbe il rischio che esse fossero defraudate dello sgravio fiscale a causa delle lacune formali dei documenti giustificativi.

Occorre prevedere una disposizione in virtù della quale lo sgravio fiscale successivo può essere effettuato a prescindere dal trattamento contabile. L'amministrazione non ne morirà.

5.4. Fattispecie transfrontaliere

5.4.1. Questioni materiali

5.4.1.1 *Fondamentalmente* vi è unanimità sul fatto che va osservata l'eurocompatibilità nel caso delle fattispecie transfrontaliere. In questo contesto è più importante realizzare la «compatibilità di risultato» piuttosto che quella della tecnica normativa. Potranno così essere prese in considerazione alcune differenze di tecnica normativa rispetto all'UE (p. es. per quanto concerne il concetto svizzero di fornitura, al cui interno è stata volutamente istituita una notevole differenza rispetto alla si-

⁸⁴ Art. 42 LIVA; il concetto di «defiscalizzazione» sarebbe preferibile a quello di «sgravio fiscale successivo», ma quest'ultimo si è affermato.

⁸⁵ Nel quadro della legislazione in vigore e nelle norme transitorie non esistono speciali disposizioni sulle esigenze formali dello sgravio fiscale successivo. Per poter ottenere lo sgravio fiscale successivo sulle prestazioni preliminari in caso di nascita ulteriore del diritto alla deduzione dell'imposta precedente, devono di massima essere adempite le condizioni formali ordinarie (ossia attualmente l'art. 38 cpv. 1 lett. a in combinazione con l'art. 37 cpv. 1 LIVA).

stematica dell'UE). Occorre altresì evitare in ogni caso una doppia imposizione perché essa conduce immancabilmente al trasferimento della sede delle imprese interessate. In questo senso devono essere mantenuti gli strumenti degli articoli 12 e 16 LIVA, accordando il primato all'eliminazione delle doppie imposizioni⁸⁶.

5.4.1.2 Costituisce una questione fondamentale sapere se ai fini della determinazione del luogo della prestazione di servizi deve essere applicato come norma colletttrice il principio del luogo del prestatore (come prescritto dall'attuale art. 14 cpv. 1 LIVA) o il principio del luogo del destinatario. Questa questione si situa al centro di un processo evolutivo continuo che – correttamente dal profilo sistematico – mira a un successivo ritiro dal principio del luogo del prestatore⁸⁷. Nell'UE è in elaborazione una direttiva⁸⁸ in virtù della quale nel caso delle transazioni di prestazioni di servizi tra contribuenti è chiaramente data la preferenza al principio del luogo del destinatario⁸⁹. *In questa sede si sostiene il parere che la riforma dell'IVA dovrebbe comportare in questo ambito un passaggio dal principio del luogo del prestatore a quello del luogo del destinatario a prescindere dalle modalità di adozione e dall'entrata in vigore della direttiva dell'UE.* In considerazione del fatto che già oggi la norma colletttrice è stata posta ampiamente in breccia dalla normativa eccezionale di enumerazione (tuttora in espansione) a favore del luogo del destinatario (art. 14 cpv. 3 LIVA), questo passaggio assume viepiù un carattere di segnale piuttosto che una drammatica importanza economica. La novità concernerebbe ad esempio le prestazioni di mediazione e troverebbe applicazione anche nel caso di prestazioni di servizi abbinati che non possono essere suddivise nelle loro componenti ma che, considerate singolarmente, potrebbero probabilmente essere tassate diversamente⁹⁰.

Il passaggio alla norma colletttrice del principio del luogo del destinatario può essere accompagnato da un'estensione del principio del luogo

⁸⁶ Dal profilo della politica di piazza possono essere accettate mancate imposizioni, a condizione che esse non inducano distorsioni alla concorrenza sul mercato nazionale.

⁸⁷ Cfr. in merito il Rapporto «10 anni di IVA» (nota 1), n. 5.2.2.4 in re aircraft management, n. 5.2.2.7 concernente le prestazioni in materia di sicurezza aerea e n. 5.2.2.8 concernente le prestazioni di analisi. L'incaricato e il gruppo di lavoro caldeggeranno un'estensione del principio del luogo del destinatario per queste prestazioni.

⁸⁸ Proposte di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 77/388/CEE relativa al luogo delle prestazioni di servizi, del 20 luglio 2005.

⁸⁹ Le proposte dell'UE relative al luogo di imposizione delle prestazioni di servizi comprendono – come le disposizioni in vigore – normative diverse per le prestazioni di servizi tra contribuenti (B2B) e le prestazioni di servizi tra contribuenti e non contribuenti (B2C). Queste differenziazioni complicano il sistema e dovrebbero essere evitate in Svizzera anche in futuro.

⁹⁰ Per quanto concerne i casi menzionati, secondo la normativa in vigore nel «caso outbond» vige il principio del luogo del prestatore, mentre nel «caso inbound» sussiste il rischio per il contribuente che l'amministrazione, applicando l'art. 10 lett. b LIVA, adotti il principio del luogo del destinatario, circostanza che sfocia regolarmente in doppie imposizioni. Qualora si mantenesse la normativa in vigore (principio del luogo del prestatore come norma fondamentale) si dovrebbe perlomeno stralciare l'art. 10 lett. b LIVA per eliminare il dualismo di metodo illustrato.

del prestatore alle prestazioni caratterizzate dalla presenza fisica comune di prestatore e di destinatario⁹¹.

Se a seguito della proposta dovessero verificarsi seri casi di doppia imposizione zero, tali casi potrebbero essere soppressi applicando gli (attuali) articoli 12 e 16 LIVA. È importante che vengano evitate le doppie imposizioni di prestazioni transfrontaliere.

5.4.1.3 Per quanto concerne le relazioni tra la sede principale e i suoi stabilimenti di impresa e le sue succursali, in caso di operazioni transfrontaliere ci si può chiedere se dal profilo della legislazione in materia di IVA si tratta di uno scambio di prestazioni. Dal profilo del diritto civile non ne è il caso; la prassi amministrativa dell'AFC ammette però due diversi soggetti fiscali e risponde con l'affermativa. Tale prassi è in contraddizione con gli sviluppi nell'UE dove, nel quadro di una sentenza recente della Corte di giustizia, è stato confermato il «concetto di single entity»⁹². *Riteniamo che nel quadro della riforma questo principio debba essere accolto anche in Svizzera*. Sarebbe così possibile eliminare numerosi punti oscuri nel contesto della definizione e della determinazione del luogo delle «prestazioni» tra sede principale e stabilimento di impresa/succursale, nonché il rischio di una doppia imposizione nella relazione inbound.

L'introduzione del principio di single entity nell'UE induce nondimeno il rischio di doppie imposizioni nei casi outbound: nel caso degli stabilimenti di impresa esteri si suppone, a seconda dei casi, che le prestazioni preliminari di terzi in relazione con le cifre d'affari degli stabilimenti di impresa siano da attribuire a tali stabilimenti, sebbene siano state ricevute de jure dalla sede principale in Svizzera⁹³. In questi casi la Svizzera dovrebbe accordare la deduzione dell'imposta precedente alle succursali principali anche se la prestazione preliminare è utilizzata per operazioni impropriamente esenti (a meno che si introduca un sistema in virtù del quale la deduzione è concessa per tutte le prestazioni di servizi fornite all'estero, comprese quelle impropriamente esenti).

5.4.1.4 Va caldeggiata la proposta del sottogruppo dell'AFC di adeguare la definizione di esportazione diretta di beni (art. 19 cpv. 4 LIVA) in modo tale che in caso di *operazioni a catena con presa a carico della fornitura* il primo fornitore possa già rivendicare un'esenzione fiscale⁹⁴.

⁹¹ Cfr. art. 8 cpv. 2 lett. f D-TK.

⁹² Sentenza della Corte di giustizia dell'UE del 23 marzo 2006 in re FCE Bank plc.

⁹³ Considerazioni analoghe si applicano nel caso inverso, ossia quando sul territorio svizzero si trova uno stabilimento di impresa o una succursale, mentre la sede principale è all'estero.

⁹⁴ Il sottogruppo ha proposto una corrispondente nuova formulazione dell'art. 19 cpv. 4 LIVA.

5.4.1.5 È pure caldeggiata la proposta del sottogruppo dell'AFC di adeguare l'OLIVA nel senso di un'ulteriore limitazione⁹⁵ del potenziale di doppie imposizioni in caso di *locazioni transfrontaliere*, noleggi e operazioni di leasing.

5.4.2. Esigenze formali

La legislazione in vigore pone ostacoli di natura formale non soltanto alla deduzione dell'imposta precedente, ma anche all'esenzione fiscale nei «casi di esportazione». Questo concerne sia l'esportazione di beni, sia l'esecuzione di prestazioni di servizi all'estero o verso l'estero⁹⁶. In questo senso per l'esportazione di beni è necessario l'originale di un giustificativo bollato dalla dogana mentre, per quanto attiene alle prestazioni di servizi, devono figurare indicazioni dettagliate sul tipo e sull'uso delle prestazioni eseguite nei contratti o nelle fatture. Queste esigenze di forma hanno effetto «costitutivo», ossia l'esenzione fiscale è rifiutata in caso di inadempimento, a prescindere dalle circostanze. Nondimeno anche in questo caso l'«articolo pragmatico» dovrebbe trovare applicazione (cfr. più sopra il n. 5.3.2.1), ma non è prevedibile in quale misura sarà finalmente di ausilio al contribuente.

È altresì chiaro che anche nei «casi di esportazione» l'onere della prova dell'adempimento delle esigenze materiali dell'esenzione spetta al contribuente. In questo contesto anche un allentamento delle prescrizioni di forma non apporta cambiamenti. Non si capisce però per quale motivo si debbano limitare a tal punto le modalità di fornitura della prova da parte del contribuente. La perdita di un diritto come conseguenza della sola violazione di formalità si scontra sempre con un muro di incomprendimento (e inoltre aumenta la tassa occulta). L'amministrazione dispone come i tribunali dello strumento della libera valutazione delle prove, che la tutela in caso di abuso o addirittura di truffa. *In questo senso le deduzioni dell'imposta precedente e le esenzioni fiscali devono essere concesse in ogni caso a prescindere dalla prova se il contribuente può rendere plausibile o documentare la realizzazione di un'esportazione esente da imposta o di una cifra d'affari all'estero.*

5.5. Scorpori e cooperazioni nel settore escluso dall'imposta e nel settore pubblico

5.5.1. Scorporo di compiti nel settore sociale

Se le prestazioni sociali (esentate impropriamente ai sensi degli art. 18. n. 8 e 9 LIVA) non sono eseguite direttamente dalla collettività pubblica, ma quest'ultima le fa eseguire da un terzo nell'ambito di un rapporto di mandato, ci si può chiedere se questo outsourcing corrisponda a una cifra d'affari imponibile. A questo proposito, una recente sentenza del Tribunale federale relativa allo scorporo delle prestazioni sociali del Cantone di Basilea Campagna a una società anonima privata ha sollevato qualche inquietudine⁹⁷. Si tratta del noto

⁹⁵ Il sottogruppo ha proposto una corrispondente nuova formulazione degli art. 19 cpv. 2 e 76 cpv. 1 lett. g LIVA.

⁹⁶ Art. 20 LIVA e numeri marginali 388 segg. e 535 segg. delle Istruzioni 2001 sull'IVA.

⁹⁷ DTF del 1.09.2005 in re Eskamed AG, 2A.273/2004.

fenomeno di distorsione tipico delle eccezioni improprie (cfr. n. 3.3.2). In particolare esse impediscono lo scorporo di compiti a terzi. Una volta ancora ci si chiede se la soluzione del problema del settore sociale (art. 18 n. 8 e 9 LIVA) – di per sé auspicata dall’AFC – risieda in un’estensione puntuale dell’attuale fattispecie d’eccezione o della sua interpretazione o se non si debba fondamentalmente tracciare una nuova via. *Si tratta in questo caso di svincolare in genere l’interpretazione delle prestazioni impropriamente esenti dall’imposta dallo statuto del destinatario della prestazione e di fondarsi invece sul loro solo contenuto*⁹⁸.

5.5.2. Collaborazione nel settore della formazione e della sanità

Il nuovo articolo costituzionale sulla formazione⁹⁹ e le pertinenti leggi¹⁰⁰ comportano un’intensificazione della collaborazione nel settore della formazione. Anche la ricerca sarà praticata viepiù all’interno di reti. Un’evoluzione analoga si delinea altresì nel settore della sanità.

La legislazione vigente in materia di IVA ostacola in parte simili cooperazioni nella misura in cui presuppone uno scambio di prestazioni imponibili¹⁰¹. Anche in questo caso si avverte l’effetto di distorsione delle eccezioni improprie. È incontestabile che debba essere ricercata una soluzione. E anche in questo caso è possibile definire un’estensione puntuale dell’attuale fattispecie d’eccezione (art. 18 n. 11 LIVA) al prezzo di un’ulteriore eccezione dell’eccezione e della difficoltà di delineare in modo relativamente soddisfacente la nuova delimitazione. Nell’ambito del settore della sanità la problematica dovrebbe essere paragonabile; anche in questo caso le nuove forme di collaborazione non dovrebbero essere ostacolate fiscalmente.

Un’ulteriore possibilità è costituita dall’introduzione di un nuovo istituto, sul modello di quello dell’attuale imposizione di gruppo, nelle forme di scorporo o di collaborazione dei progetti di ricerca e di formazione, nonché nel settore della sanità.

Il pertinente sottogruppo dell’AFC ha elaborato le prime proposte di una nuova disposizione di esenzione della collaborazione nella formazione. Esse necessitano di ulteriori chiarimenti relativamente a problemi analoghi in altri settori (cfr. n. 5.5.3) come pure a mente della neutralità concorrenziale che va ricercata nelle relazioni con il settore privato. Si raccomanda di assegnare uno specifico mandato peritale su questo tema.

5.6. Questioni di conteggio e di prescrizione del credito fiscale

⁹⁸ In tal senso la proposta all’art. 17 cpv. 4 D-TK.

⁹⁹ Art. 63a e 64 cpv. 1 e 2 Cost.; oggetto della votazione popolare del 21 maggio 2006.

¹⁰⁰ Legge sull’aiuto alle università (RS 414.20), legge sulle scuole universitarie professionali (RS 414.71), legge sulla formazione professionale (RS 412.10).

¹⁰¹ Cfr. il Rapporto «10 anni di IVA» (nota 1), n. 5.2.2.6.

5.6.1. Metodo dell'aliquota saldo

Questo metodo¹⁰² gode di una grande diffusione: un terzo circa dei contribuenti allestisce il rendiconto in questo modo. Nulla si oppone all'introduzione di due ampliamenti¹⁰³:

- Estensione dagli attuali 3 a 5 milioni di CHF del limite di cifra d'affari annua imponibile fino al quale si può scegliere questo metodo.
- Riduzione dagli attuali 5 anni a 1 anno dell'obbligo di mantenere il metodo.

Il limite cumulativo del debito fiscale netto da osservare deve essere aumentato dagli attuali 60'000 CHF a 100'000 CHF. Inoltre si dovrà verificare se e a quali condizioni quadro si potrà interamente rinunciare a tale limite. Infatti per le attività che producono intensamente valore aggiunto tale limite ha come conseguenza che il limite effettivo di cifra d'affari si situa ben al di sotto degli attuali 3 milioni di CHF e che il campo d'applicazione del metodo ne risulta fortemente limitato.

L'AFC stima che da questa modifica (riduzione della durata di mantenimento del metodo, aumento del limite del debito fiscale netto) risulteranno minori entrate per circa 50 milioni di CHF.

5.6.2. Estensione della procedura di notifica

La legislazione in vigore comporta già in parte un sistema nel cui ambito l'adempimento dell'assoggettamento può essere effettuato mediante notifica invece che tramite pagamento. Esso si applica in caso di trasferimento del patrimonio totale o parziale da un contribuente a un altro nell'ambito di una fondazione, di una liquidazione o di una ristrutturazione»¹⁰⁴. Questa procedura si è in una certa qual misura assestata nella prassi, ma non è sufficientemente elaborata dal profilo dogmatico e numerose questioni di applicazione permangono pertanto aperte.

Oggi ci si deve chiedere se la procedura di notifica non potrebbe essere applicata al di là del suo ristretto campo d'applicazione a qualsiasi prestazione di un contribuente a un altro contribuente. Non si tratta in questo contesto di un ritorno settoriale al modello monofase della vecchia imposta sulla cifra d'affari, né della ripresa del sistema di reverse-charge prospettato in Germania¹⁰⁵. Si mantiene invece un'imposta onnifase netta e l'assoggettamento del prestatore, solo che questo può essere adempito mediante notifica invece che tramite pagamento. I vantaggi di questo sistema di notifica risiedono nello sgravio della tesoreria del contribuente, in importanti semplificazioni in ambito

¹⁰² Art. 59 LIVA.

¹⁰³ Cfr. il Rapporto «10 anni di IVA» (nota 8), n. 5.2.1.3 e 5.2.2.2.

¹⁰⁴ Art. 47 cpv. 3 LIVA, promemoria n. 11 "Trasferimento di patrimonio mediante procedura di notifica", edizione aggiornata del 1° luglio 2004; Istruzioni 2001 sull'IVA, numeri marginali 397 – 401.

¹⁰⁵ Il modello reverse-charge è caratterizzato da un trasferimento del debito fiscale per operazioni tra contribuenti, dal prestatore al destinatario della prestazione.

di fatturazione (anche di fatturazione elettronica) e in una diminuzione del rischio del fisco in ambito di deduzione dell'imposta precedente.

La notifica dovrebbe essere strutturata come cosiddetto r(everse)-check; in altri termini, tramite l'ampliamento di una corrispondente banca dati online, si registra da un canto la notifica e d'altro canto, a richiesta del prestatore, gli si conferma che il suo destinatario è qualificato per il sistema di notifica.

In un sistema generale di notifica (con r-check) si possono anche ravvisare rischi per quanto concerne l'incasso dell'imposta (concentrato sull'ultimo livello imprenditoriale). Non si contesta neppure che questa procedura impone correttivi nel caso della cosiddetta doppia utilizzazione da parte del destinatario della prestazione¹⁰⁶. I vantaggi sono peraltro talmente importanti da dover effettuare indagini approfondite nel contesto svizzero¹⁰⁷.

L'incaricato propone l'inserimento nella legge di una delega di competenza al Consiglio federale in vista dell'ampliamento della procedura di notifica in materia di IVA.

5.6.3. Prescrizione

L'attuale termine di prescrizione relativa è di cinque anni ed è interrotto da «qualsiasi atto di esazione». La prescrizione assoluta è di quindici anni¹⁰⁸. Talune mozioni¹⁰⁹ esigono una riduzione del termine di prescrizione relativa a tre anni e una limitazione degli effetti dell'interruzione.

Segnatamente nel caso in cui si mantenesse il sistema dell'autotassazione è particolarmente necessaria una normativa che dia maggiore certezza del diritto al contribuente. Nel quadro dell'assetto legale odierno il termine di prescrizione relativa può essere interrotto semplicemente e con grande efficacia in modo da farlo ripartire. Il termine di prescrizione relativa inteso come ausilio protettivo a favore del contribuente (come era stato concepito) è quindi decisamente inefficace.

Il termine di prescrizione assume ulteriore importanza consecutivamente alla prassi (estremamente problematica) dell'AFC di riportare nel quadro della procedura di controllo gli addebiti di un trimestre controllato sull'intero periodo di controllo, in corrispondenza al numero di anni di calcolo non ancora prescritti (cosiddetta procedura di riparto).

In questo contesto la necessità di ridurre la durata del termine di prescrizione relativa è comprensibile. L'incaricato considera peraltro inusitato e assolutamente breve un termine di tre anni. Tale termine sarebbe difficilmente compa-

¹⁰⁶ Conteggio mediante imposizione del consumo proprio.

¹⁰⁷ Cfr. il Rapporto «10 anni di IVA» (nota 1), n. 5.3.1 in fine, nondimeno con il titolo di «imposta monofase».

¹⁰⁸ Art. 49 LIVA.

¹⁰⁹ Mozione 05.3799 del 14.12.2005 del gruppo popolare democratico che il Consiglio federale ha proposto di accogliere. Cfr. anche la mozione 05.3741 del 30.11.2005 del gruppo liberale-radical che il Consiglio federale ha pure proposto di accogliere.

tibile con il principio dell'unità del diritto fiscale¹¹⁰ e sarebbe praticamente inconciliabile con il ritmo di controllo dell'amministrazione fiscale. Inoltre esso deve essere combinato con un contenimento dell'interruzione della prescrizione¹¹¹: *tale contenimento è comunque opportuno. L'avvio di una procedura di controllo (come anche qualsiasi atto di esazione) non deve più essere motivo di interruzione, bensì solo di sospensione della prescrizione. È pure opportuno limitare nel tempo la sospensione della prescrizione durante la fase di procedura che compete all'amministrazione*¹¹². Ne risulta una pressione salutare in vista dell'accelerazione di tale procedura.

6. Necessità di riforma in ambito di diritto procedurale e di diritto fiscale penale

6.1. Osservazioni preliminari

Il diritto procedurale disciplina l'interfaccia tra amministrazione e contribuenti. Si tratta pertanto dell'unico settore nel quale il legislatore può direttamente influenzare la cultura fiscale.

Nel contempo il diritto procedurale deve istituire un equilibrio tra i diversi partecipanti alla procedura e imporre loro corrispondenti obblighi, ma anche insignorli di diritti.

Il diritto procedurale è adeguato per introdurre semplificazioni. Già attualmente l'articolo 1 capoverso 2 LIVA sancisce la redditività della riscossione come principio portante del sistema. La realtà mostra che le imprese patiscono degli obblighi loro imposti dal diritto procedurale. Sorge pertanto la seguente questione politica: a chi devono giovare le semplificazioni della procedura?

L'imposta è attualmente riscossa secondo il cosiddetto principio dell'autotassazione.

L'IVA non è un'imposta facile. Nella misura in cui intende prelevare un'imposta complessa, lo Stato è tenuto ad adottare un'adeguata forma procedurale. Nell'ipotesi contraria esso trasferisce unilateralmente al solo contribuente il rischio della corretta riscossione dell'imposta. Tale trasferimento unilaterale del rischio, che si rispecchia tra l'altro nell'incertezza del diritto, nel termine di prescrizione inefficace, nei lunghi

¹¹⁰ Il termine ordinario nel caso delle imposte indirette è di 5 anni.

¹¹¹ Cfr. il modello modificato di prescrizione del perseguimento penale: non esistono più atti di interruzione del perseguimento della sottrazione e della messa in pericolo dell'IVA. In merito Christoph Hasler: La prescrizione del perseguimento nel campo d'applicazione dell'IVA dopo la modifica del CP del 1° ottobre 2002, FStR 2006, 264.

¹¹² La proposta all'art. 33 cpv. 3 D-TK ha il seguente tenore: La prescrizione è sospesa a partire dal momento dell'annuncio di un controllo o della richiesta di decisione da parte del contribuente, ma la sospensione del termine fino alla decisione dell'AFC può durare al massimo due anni. Essa è nuovamente sospesa durante la procedura di reclamo, ma la sospensione del termine può durare in questo caso al massimo un anno. Essa è inoltre sospesa per la durata della procedura giudiziale fiscale.

tempi di procedura, nelle limitate possibilità di correzioni (successive) e nei formalismi, è uno dei principali motivi per i quali nelle cerchie dell'economia si manifesta opposizione alla concezione attuale dell'IVA.

6.2. Rendiconto

I miglioramenti sono ipotizzabili già a livello di rendiconto: l'aspetto dirompente dei rendiconti sarebbe allentato se le imprese dovessero invece continuare a presentare ogni trimestre un rendiconto, ma esso non avesse più carattere definitivo e servisse unicamente a garantire un pagamento dell'imposta attuale e conforme al periodo. *Il rendiconto definitivo dovrebbe invece effettuato una sola volta all'anno, alla chiusura dell'esercizio commerciale.* In tal modo sarebbe ridotto l'onere interno delle imprese, perché così facendo i periodi di conteggio commerciale e fiscale combacerebbero e perché di norma per l'allestimento del bilancio annuo di chiusura viene comunque effettuato un controllo da parte dell'organo competente, nella maggior parte dei casi facendo capo a un perito esterno.

6.3. Sistema di tassazione misto

Nel sistema dell'autotassazione, dopo avere inoltrato i suoi rendiconti, il contribuente non riceve di norma alcun «feedback» da parte dell'amministrazione a meno che venga annunciato un controllo. Ma anche questo non significa necessariamente che l'impresa abbia concluso definitivamente i controlli dal profilo dell'IVA. L'AFC può ritornare su un conto complementare non contestato e pagato dal contribuente in qualsiasi momento nel periodo di prescrizione ricominciato a decorrere (ma non a motivo di una modifica di prassi), sia su questioni già oggetto di questo conto complementare, sia su altri settori non ancora verificati. Dal canto suo il contribuente ha invece riconosciuto il pagamento senza riserve del conto complementare e non può più contestarlo. Questa assenza di parità di armi è stata giustamente criticata (e il sottogruppo dell'AFC presenta proposte di miglioramento in merito; cfr. n. 6.6).

Si parla di un sistema misto di tassazione quando l'amministrazione, dopo l'invio del rendiconto definitivo (al termine dell'esercizio commerciale; cfr. più sopra il n. 6.2) deve avviare un avviso di tassazione (decisione). Se cresce in giudizio, tale avviso crea certezza del diritto per il contribuente, fatto salvo l'avvio di una procedura penale fiscale¹¹³. L'avviso di tassazione deve essere allestito entro il termine di prescrizione. Non esiste invece più l'attuale conto complementare; le correzioni devono essere effettuate nell'ambito dell'avviso di tassazione. Le modifiche di prassi sarebbero applicabili a tutti gli esercizi non ancora tassati definitivamente; vengono così eliminate le attuali disparità in materia di rendiconti e pagamenti effettuati senza riserva.

È probabile che una delle conseguenze del sistema sia l'istituzione di una base legale che renda possibile l'esecutorietà (e quindi l'incasso) dei rendiconti trimestrali (per loro natura d'ora in poi provvisori) per il tramite di una cosiddetta decisione d'incasso.

¹¹³ Le leggi fiscali della Confederazione (tra l'altro la LIVA) che rientrano nel campo d'applicazione del diritto penale amministrativo non conoscono finora la procedura di recupero di imposta. È poco probabile che essa venga introdotta nella LIVA.

Nell'ottica del contribuente un sistema di tassazione misto sarebbe auspicabile, pur avendo i suoi propri inconvenienti¹¹⁴. Nell'ottica dell'AFC non vi si presterà invece mano prima di avere chiarito in quale misura si dovranno e potranno accumulare risorse per venire a capo di questo sistema. Questi chiarimenti dovranno ora essere avviati¹¹⁵. *L'incaricato raccomanda comunque in ogni caso di presentare il sistema di tassazione misto come variante nel quadro della procedura di consultazione.*

6.4. Limitazione dei mezzi di prova

Attualmente la procedura in materia di IVA è orientata sulla legge sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021). In virtù di tale legge le possibilità di produzione delle prove sono limitate in diritto fiscale (art. 2 cpv. 1 PA). A titolo di esempio il contribuente non ha diritto all'interrogatorio di testi, né a prove documentarie (p. es. sulla scorta dei libri contabili, che hanno carattere documentario)¹¹⁶. Questa limitazione costituisce una contraddizione di valutazione in un sistema di autotassazione: da un canto si attribuisce al contribuente la «piena e sola responsabilità»¹¹⁷ e d'altra parte lo si limita nella constatazione dei fatti. Non si vede inoltre perché nel quadro di procedure che sono sovente di grande complessità e portata finanziaria, le possibilità di prova debbano essere limitate. Nelle leggi fiscali cantonali ci si è astenuti da simili limitazioni¹¹⁸. *È quanto si raccomanda in materia di IVA.* Si ammette comunque che la questione della produzione limitata delle prove si pone anche per altre imposte situate nel campo di applicazione della PA (quand'anche l'IVA sia la più complicata di tutte).

6.5. Impunità della dichiarazione successiva

A seconda delle circostanze l'impresa contribuente si accorge soltanto dopo la presentazione dei rendiconti, segnatamente al momento dell'allestimento del suo bilancio annuale di chiusura, che le dichiarazioni IVA dell'anno appena concluso o di anni precedenti (per quanto non prescritti) contengono lacune. L'amministrazione fiscale fa già ora prova di tolleranza per quanto concerne la dichiarazione successiva nel quadro della riconciliazione delle cifre d'affari che deve essere intrapresa ogni anno. *Per motivi di certezza del diritto si raccomanda comunque l'introduzione di una specifica disposizione di legge secondo la quale la dichiarazione successiva entro un determinato termine dalla constatazione della lacuna non ha ripercussioni penali fiscali.* In questo senso è limitata la fattispecie della sottrazione di imposta. La dichiarazione successiva deve essere effettuata nelle forme prescritte dall'amministrazione fiscale. Essa non deve avere per conseguenza che il contribuente si procuri un vantaggio d'imposta o d'interessi.

¹¹⁴ Unitamente alla dichiarazione devono essere presentati altri documenti. Se l'avviso di tassazione è cresciuto in giudicato, le correzioni a favore del contribuente sono possibili solo limitatamente (unicamente all'interno della revisione).

¹¹⁵ Il competente sottogruppo dell'AFC non ha potuto quantificare l'onere supplementare per l'amministrazione.

¹¹⁶ Anche questa tematica è oggetto della mozione 05.3741 del 30.11.2005 del gruppo liberale-radical.

¹¹⁷ DTF del 2 giugno 2003, 2A.321/2002 sul tema del principio di autotassazione.

¹¹⁸ Cfr. p.es. l'art. 158 cpv. 4 della legge fiscale bernese: «Le prove offerte dalla persona contribuente devono essere accolte se sono idonee alla constatazione di fatti rilevanti ai fini della tassazione».

Il pertinente sottogruppo dell'AFC sostiene anch'esso una simile «depenalizzazione» della dichiarazione successiva spontanea¹¹⁹.

6.6. Ripercussioni dei controlli

Se si mantiene il principio dell'autotassazione, si impone la necessità urgente che, in seguito all'esecuzione di un controllo fiscale sul posto, il periodo controllato non dia adito a richieste ulteriori non ancora fatte valere dall'AFC. Anche il pertinente sottogruppo dell'AFC ha dimostrato comprensione per questa esigenza e propone pertanto che alla conclusione di un controllo fiscale venga emanata una decisione (e non soltanto un conto complementare). Il conto complementare cresce in giudicato ed è definitivo per entrambe le parti se non è impugnato entro il termine di 30 giorni.

L'incaricato e il gruppo di lavoro raccomandano nondimeno un sistema in virtù del quale è sancito che un controllo è anzitutto concluso da un conto complementare. Questo è più facilmente accessibile rispetto a una decisione formale per effettuare correzioni sulla scorta di richieste complete del contribuente o di verifiche più approfondite dell'amministrazione. Solo in una fase successiva il contribuente dovrebbe fruire della possibilità di esigere una decisione che «concluda» interamente il periodo verificato. Possono esistere casi nei quali è unicamente necessario effettuare controlli puntuali (p. es. in caso di esportazione) ed emanare una mera decisione puntuale, di modo che rimangano possibili verifiche del medesimo periodo e corrispondenti richieste ulteriori all'infuori dei settori verificati. In genere le imprese hanno però interesse alla «liquidazione» del periodo di controllo a controllo compiuto. Solo con la loro approvazione dovrà essere possibile effettuare controlli ed emanare decisioni puntuali oppure unicamente decisioni per speciali motivi.

6.7. Versamento di una provvigione di incasso

Nel sistema dell'IVA l'impresa contribuente svolge la funzione di «agente di incasso» per conto del fisco. Ci si chiede se il contribuente debba essere retribuito per il suo onere di conteggio. Un simile indennizzo è ad esempio praticato dal Cantone di Zurigo a favore del datore di lavoro che deve pagare l'imposta alla fonte sugli stipendi dei suoi dipendenti, in ragione del 4% dell'importo d'imposta da versare¹²⁰.

L'AFC stima in 6'720 CHF all'anno le spese annue di una PMI per il conteggio dell'IVA. Se si considera che esistono in Svizzera oltre 300'000 PM, questo solo segmento rappresenta un onere di riscossione di oltre 2 miliardi di CHF all'anno. A questo si aggiunge l'onere delle grandi imprese. Queste stime non dovrebbero essere anomale perché l'onere delle imprese in fatto di IVA, con tutte le sue speciali disposizioni a livello di contabilità, di giustificativi e di archiviazione, provoca effettivamente un onere ingente alle imprese.

La questione del versamento di una provvigione di incasso presuppone però una decisione politica, ragione per la quale l'incaricato non si esprime in merito. Esso può unicamente constatare che le corrispondenti esigenze non sono affatto ingiustificate.

¹¹⁹ Esistono corrispondenti proposte di formulazione.

¹²⁰ § 92 cpv. 4 della legge fiscale zurighese, § 31 cpv. 4 dell'ordinanza I sull'imposta alla fonte.

6.8. Incasso

L'AFC esamina diverse misure per migliorare l'incasso, rispettivamente per ridurre il rischio di ammanchi per il fisco. È già stata menzionata la prevista estensione della corresponsabilità (cfr. 5.1.3). Sarebbe eccessivo presentare ed esaminare singolarmente tali proposte in questa sede. In merito constatiamo quanto segue:

È incontestabile che l'IVA può essere efficiente unicamente se le imposte dovute possono anche essere incassate. Questo si applica a tutti i tipi di imposte. Se viene confrontata con gli altri creditori, l'AFC dispone già attualmente di tutta una serie di ausili legali che le agevolano la riscossione dei crediti fiscali¹²¹. Si tratta anzitutto di sfruttare queste possibilità in tutte le loro conseguenze. Se si opera in tal senso, l'«arsenale» attuale è probabilmente sufficiente. Gli eventuali nuovi strumenti dovrebbero in ogni caso essere posti all'insegna dei seguenti criteri:

- L'obiettivo di semplificazione della riforma non deve essere lasciato sfuggire. Non è ammissibile che per una minoranza di problemi di incasso siano introdotti nuovi oneri a scapito di tutti i contribuenti che conteggiano correttamente.
- L'unità dell'ordinamento giuridico va tutelata e in ambito di IVA non vanno introdotte normative speciali del diritto delle esecuzioni e fallimenti.

Le proposte¹²² vanno riesaminate in funzione di questi criteri.

6.9. Diritto penale

Oltre ai diversi adeguamenti delle fattispecie penali degli articoli 85 e 86 LIVA, anche da parte dell'AFC si propone l'introduzione del principio di opportunità e dell'impunità della dichiarazione successiva (cfr. più sopra il n. 6.5).

In virtù del principio di opportunità si può rinunciare al perseguimento penale se la colpa e le ripercussioni dell'atto sono minime¹²³. La complessità dell'imposta giustifica questo margine di valutazione.

Berna, 12 maggio 2006

L'incaricato del capo del DFF in materia di riforma dell'IVA

P. Spori, avvocato

¹²¹ Art. 69 – 71 LIVA.

¹²² Proposte del pertinente sottogruppo dell'AFC in vista delle modifiche agli art. 8, 32, 69 (compreso 69^{bis}), 70 e 71 LIVA.

¹²³ In questo senso la proposta di nuovo art. 88 cpv. 4 LIVA. La proposta può ancora essere «armonizzata» con quella della commissione di esperti per una legge federale sul diritto penale fiscale e l'assistenza amministrativa in materia fiscale, Berna, rapporto dell'ottobre 2004, n. 4.3. Anche altrimenti la riforma della LIVA va posta in sintonia con una riforma del diritto penale fiscale. Cfr.: www.estv.admin.ch/data/d/steuerstrafrecht/bericht.pdf

Calcoli dell'aliquota di imposta (per il modello di aliquota unica)¹²⁴

La riforma può essere strutturata idealmente in quattro fasi. Nella prima fase le tre aliquote attuali sono sostituite – senza alcuna modifica delle basi di calcolo – con un'aliquota unica neutrale dal profilo del bilancio, calcolata al 6.5%. Nel corso di una seconda fase le cifre d'affari sinora impropriamente esentate nell'«altro settore di eccezioni» (cfr. n. 4.7 del rapporto) sono assoggettate all'imposta. L'estensione della base fiscale che ne risulta consente di ridurre l'aliquota unica al 6.0% in modo neutrale dal profilo del bilancio. Nella terza fase sono poi effettuate le correzioni in ambito di sussidi (che secondo la proposta non devono essere assoggettati a un'imposizione diretta, né essere toccati da una riduzione della deduzione dell'imposta precedente). Di riflesso l'aliquota unica risale nuovamente al 6.2%. In una quarta fase sono infine integrati le locazioni e i valori locativi delle abitazioni proprie (il che non corrisponde alla volontà politica espressa sinora e nemmeno è proposto dall'incaricato). Questo consentirebbe di ridurre l'aliquota sensibilmente al di sotto del 6%.

La tabella qui sotto illustra queste quattro fasi in successione. L'aliquota risultante dal cumulo delle singole misure può essere letta nell'ultima colonna. I calcoli si fondano sul presupposto che nel caso delle altre eccezioni (prestazioni di servizi finanziarie e assicurative, produzione naturale, prestazioni nell'esercizio del potere sovrano) e delle collettività pubbliche sussista l'attuale taxa occulta.

Misure		Maggiori entrate (+) in milioni di franchi nel caso di un'aliquota unica del 6.5%		Aliquota do- po riduzione neutrale dal profilo del bilancio
		per posi- zione	cumulate	
1 ^a fase	Introduzione dell'aliquota unica	0	0	6.515%
2 ^a fase	Soppressione delle esenzioni improprie in ma- teria di			
a)	Sanità e opere sociali	1'098	1'098	6.096%
b)	Formazione ed educazione	80	1'178	6.067%
c)	Amministrazione pubblica (imposizione degli emolumenti per atti amministrativi)	59	1'237	6.047%
d)	Intrattenimento, cultura e sport	107	1'343	6.007%
e)	Rappresentanza di interessi, associazioni re- ligiose e altre	24	1'368	5.998%
f)	Altri settori (art. 18 n. 1, 12, 13, 17, 22, 24 e 25 LIVA)	34	1'402	5.986%
3 ^a fase	Nessuna imposizione dei sussidi e nessuna riduzione della deduzione dell'imposta prece- dente	-481	921	6.157%
4 ^a fase	Imposizione di tutte le locazioni e di tutti i valori locativi di abitazioni proprie degli immobili (nessuna soglia di cifra d'affari ai fini dell'assoggettamento)	2'024	2'945	5.494%

Il risultato è disincantante nella misura in cui unicamente nel caso dell'assoggettamento (non postulato in questa sede) delle cifre d'affari immobiliari (in particolare delle locazioni) è possibile raggiungere un'aliquota unica *chiaramente* inferiore al 6% (ossia del 5.5% circa). Senza tale assoggettamento (ossia senza il n. 4 della tabella e al suo posto invece l'attuale taxa occulta nel settore immobiliare) si raggiungerebbe un'aliquota del 6.2 %.

¹²⁴ Questi calcoli sono stati elaborati dall'AFC.

	Rinvio nel rapporto	Proposte puntuali di modifica*)	Art. dell'attuale LIVA
1.	3.3.1, 3.3.3, 5.3.1	Deduzione dell'imposta precedente su nuove basi materiali (principio di abbinamento riferito all'attività imprenditoriale). In questa misura nessuna riduzione della deduzione in caso di copertura dei costi con conferimenti patrimoniali all'infuori dello scambio di prestazioni (cosiddette non contro-prestazioni), in particolare sussidi.	38
2.	4.3	Da verificare: imposizione delle assicurazioni di beni materiali secondo il cosiddetto modello neozelandese.	18 n. 18
3.	4.5.3	Abrogazione di tutte le attuali limitazioni dell'opzione per cifre d'affari immobiliari e dell'opzione di assoggettamento soggettivo per le comunità di proprietà per piani.	26 cpv. 1 lett. b 27 cpv. 1
4.	4.5.4	Abrogazione della fattispecie fiscale del consumo proprio nel settore edilizio.	9 cpv. 2
5.	4.6	Da verificare: estensione dell'oggetto fiscale alle controprestazioni in caso di scambio di prestazioni in ambito sovrano.	23 cpv. 1
6.	5.1.1	Normativa per le piccole imprese al posto dell'attuale limite minimo di cifra d'affari ai fini dell'assoggettamento soggettivo, con limite non modificato a 75'000 CHF. Rinuncia all'attuale limite del debito fiscale netto e al limite speciale per associazioni sportive e istituzioni di utilità pubblica. Diritto illimitato all'assoggettamento soggettivo volontario per le imprese, anche per le comunità di proprietà per piani.	21 cpv. 1 25 cpv. 1 lett. a 25 cpv. 1 lett. d 27
7.	5.1.2	Nessuna responsabilità solidale in caso di imposizione di gruppo. Chiarezza delle basi dogmatiche e delle ripercussioni a livello di procedura dell'imposizione di gruppo.	32 cpv. 1 lett. e e cpv. 4
8.	5.1.3	Nessuna nuova fattispecie di corresponsabilità.	32
9.	5.2.2	Abrogazione delle esigenze limitative al riconoscimento della rappresentanza.	11
10.	5.2.3	Completamento dell'ordinamento attuale in materia di rimborso dei costi.	33 cpv. 2, 5 e 6 lett. a
11.	5.2.4	Sostituzione dell'imposizione dei margini tramite un'estensione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente.	35
12.	5.3.2 5.4.2	Apertura delle attuali esigenze di carattere formale in materia di deduzione dell'imposta precedente, di sgravio fiscale successivo e di esenzione delle esportazioni. Normativa transitoria per quanto concerne lo sgravio fiscale oggettivo in caso di nuovo assoggettamento oggettivo.	38 cpv. 1 lett. a 42 20
13.	5.4.1	Passaggio al principio del luogo del destinatario come nuova norma collettiva e al concetto di single entity nelle relazioni tra sede principale e succursali. Garanzia dell'esenzione delle esportazioni per operazioni transfrontaliere a catena con presa a carico della fornitura.	14 cpv. 1 19 cpv. 4 19 cpv. 2 76 cpv. 1 lett. g
14.	5.5	Possibilità di scorpori e cooperazioni in ambito di operazioni escluse tramite una definizione legale materiale di queste operazioni, al posto della definizione legale riferita al destinatario.	18, in particolare n. 8, 9 e 11
15.	5.6.1	Estensione della concessione del metodo dell'aliquota saldo.	59
16.	5.6.2	Da verificare: estensione della procedura di notifica a tutte le prestazioni tra contribuenti.	47 cpv. 3
17.	5.6.3	Sostituzione dell'effetto d'interruzione sulla prescrizione degli atti di esazione tramite con la sospensione dei termini (in parte limitata nel tempo).	49
18.	6.2 6.5	Finalizzazione dei rendiconti trimestrali solo alla chiusura dell'esercizio commerciale.	45
19.	6.3	Da seguire ulteriormente: sistema misto di tassazione.	62, 63
20.	6.4	Abrogazione delle attuali limitazioni alla produzione delle prove.	-
21.	6.5	Possibilità dell'impunità della dichiarazione successiva.	-
22.	6.6	Effetto definitivo sui periodi controllati.	62
23.	6.8	Ulteriori miglioramenti di incasso nel quadro dell'unità dell'ordinamento giuridico, nel mantenimento dell'obiettivo della semplificazione.	8, 32, 69 – 71
24.	6.9	Principio di opportunità nel perseguimento penale.	85 segg.

*) Questo elenco di modifiche adeguate non è esauriente, esso costituisce il prodotto del mandato limitato (in merito al «sondaggio» cfr. n. 1.1 del rapporto).