



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Dipartimento federale delle finanze DFF

Progetto di consultazione relativo alla semplificazione della legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto

Rapporto esplicativo

Febbraio 2007

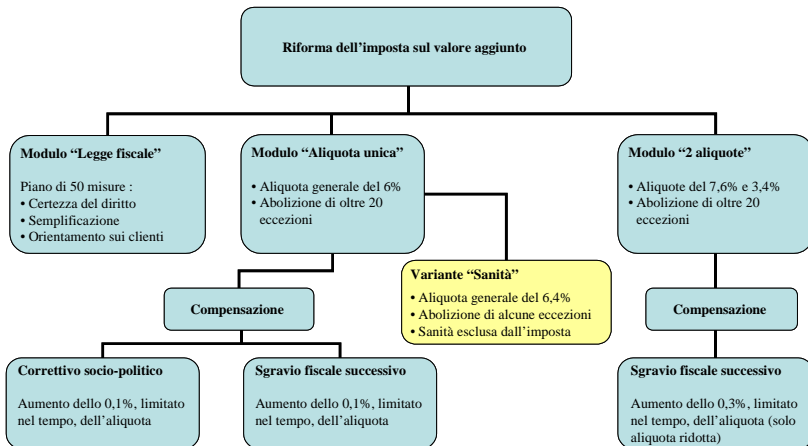
Compendio

La Svizzera ha introdotto l'imposta sul valore aggiunto nel 1995. Da allora questa imposta si è affermata come il principale introito della Confederazione: con un gettito di oltre 18 miliardi di franchi, essa ha finanziato nel 2005 un buon terzo delle spese della Confederazione, corrispondente a 51 miliardi di franchi.

Nel suo rapporto «10 anni di imposta sul valore aggiunto», il Consiglio federale ha giudicato ora necessaria una riforma. L'imposta sul valore aggiunto è criticata per essere troppo complessa, onerosa e rischiosa per i contribuenti e l'amministrazione. L'obiettivo principale della presente riforma consiste nel semplificare in modo fondamentale il sistema garantendo maggior sicurezza giuridica ai contribuenti, nell'aumentare la trasparenza, e in un maggior orientamento dell'amministrazione nei confronti della sua clientela e del pubblico. L'intenzione è di ridurre in modo significativo il dispendio del contribuente per l'allestimento dei suoi rendiconti d'imposta sul valore aggiunto, apportare la dovuta chiarezza e trasparenza giuridiche delle situazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, rendere speditive e senza complicazioni le relazioni con l'amministrazione e sopprimere tutte le distorsioni concorrenziali del sistema con le loro ripercussioni negative sui consumatori e sull'economia. Una simile semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto dovrebbe avere effetti positivi sulla crescita economica e consolidare la posizione della Svizzera a livello di concorrenza internazionale.

La revisione della legge concernente l'imposta sul valore costituisce la terza tappa di un programma completo del Consiglio federale per il miglioramento e la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto. L'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha già attuato nel 2005, nel corso di una prima fase, numerose modifiche della prassi. Nel quadro di una seconda fase, il Consiglio federale ha introdotto, il 1° luglio 2006, la revisione dell'ordinanza esecutiva concernente la legge dell'imposta sul valore aggiunto (OLIVA). Con tale revisione dell'OLIVA è possibile evitare addebiti di imposta unicamente per motivi formali, se la Confederazione non ha subito perdite di imposta.

In considerazione del volume e della molteplicità dei temi oggetto di una riforma dell'imposta sul valore aggiunto, è indispensabile strutturare in segmenti il progetto trasmesso in consultazione. Esso consente ai partecipanti alla consultazione di confrontare le diverse soluzioni studiate e di operare una scelta. Il progetto comprende essenzialmente tre moduli e una variante:



- Il **modulo «Legge fiscale»** contiene un disegno di legge concernente l'imposta sul valore aggiunto interamente rielaborato. Questa variante tiene conto delle esigenze formulate dai contribuenti, di numerosi interventi parlamentari e dei risultati del rapporto «10 anni di imposta sul valore aggiunto» così come del «Gruppo di esperti Peter Spori». La legge comporta una sistematica migliorata e una revisione di contenuto su oltre 50 punti. Viene in tal modo aumentata la **sicurezza giuridica** nel senso che, per esempio al termine del controllo, i contribuenti ricevono una decisione a cui possono fare reclamo; è inoltre previsto il diritto di ricevere informazioni giuridicamente vincolanti da parte dell'AFC, e nel caso dell'imposizione di gruppo viene limitata l'attuale responsabilità solidale integrale. Inoltre anche il termine di prescrizione assoluta è ridotto di un terzo a dieci anni. Sono anche previste semplificazioni nella determinazione dell'assoggettamento, vale a dire che il limite minimo di cifra d'affari è fissato a 100'000 franchi, che l'opzione dell'assoggettamento volontario non è più condizionata a limiti minimi di cifra d'affari, che il metodo di rendiconto con l'aliquota del saldo è ampliato e che la comprova di fatti per l'esenzione o riduzione dell'imposta può essere apportata dal contribuente in linea di massima senza troppe esigenze formali. Un maggior **orientamento verso i clienti** consiste per esempio nel trattamento essenziale di errori gravi oppure nell'ampliamento delle possibilità di condono a livello di imposta sul territorio svizzero. Il modulo «Legge fiscale» contribuisce in questo modo ad abolire formalismi sovente criticati.
- Il **modulo «Aliquota unica»** supera, in quanto a significato, la predetta variante di revisione dei 50 punti, nel senso che introducendo l'aliquota unica semplifica ulteriormente il sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Un'unica aliquota di imposta del 6 per cento e l'abolizione di 20 delle attuali 25 eccezioni d'imposizione, sono provvedimenti che consentono un'ampia semplificazione perché vengono evitati i complessi e gravosi problemi di delimitazione. Le eccezioni sono mantenute unicamente nei casi in cui il dispendio amministrativo non ha alcun rapporto con il gettito o in cui non è tecnicamente possibile stabilire

correttamente una base di calcolo dell'imposta. Grazie a una riduzione conseguente delle eccezioni, il dispendio in fatto di riscossione e di pagamento da parte dei contribuenti e dell'amministrazione è fortemente ridotto. È inoltre aumentata la trasparenza dell'onere fiscale. Questa semplificazione fondamentale riduce infatti l'attuale tassa occulta (taxe occulte), e l'economia può trarne profitti con un evidente impulso di congiuntura.

L'introduzione di un'aliquota unica per l'IVA è possibile: in Danimarca o in Slovacchia sono applicate aliquote uniche a livelli notevolmente più elevati di quella svizzera (Danimarca: 25 %; Slovacchia: 19 %). Per i consumatori l'aliquota di imposta del 6 per cento e la soppressione delle eccezioni costituiscono un'agevolazione fiscale per numerosi beni come case, automobili, mobili o apparecchi elettronici. Per contro, per i beni attualmente colpiti da un'imposta ridotta, segnatamente quelli dei settori alimentari e della sanità, è previsto un maggior onere fiscale che si mantiene comunque nei limiti. Per i due quinti delle economie domestiche, ossia per quelle a basso reddito, il maggiore onere corrisponde a 14 franchi al mese per economia domestica. Attualmente inoltre, le fasce a reddito più elevato approfittano delle aliquote ridotte in più larga misura delle fasce a basso reddito: per ogni franco di riduzione dell'onere fiscale sugli acquisti di generi alimentari e di bevande non alcoliche delle classi inferiori di reddito, l'onere fiscale delle classi superiori di reddito diminuisce simultaneamente di 2 franchi.

Sebbene l'introduzione dell'aliquota unica abbia ripercussioni minime sulle spese delle economie domestiche deboli, viene discusso un modulo di compensazione di tali ripercussioni esterno al sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Un simile correttivo socio-politico potrebbe ammortizzare il maggior onere delle economie domestiche durante una fase di transizione. Il correttivo sarebbe però garantito da un aumento di 0,1 punti percentuali, limitato nel tempo, dell'imposta sul valore aggiunto. Inoltre la possibilità dello sgravio fiscale successivo ammortizza l'assoggettamento di settori attualmente esonerati dall'imposta. Anche tale provvedimento di compensazione è finanziabile tramite questi 0,1 punti percentuali di aumento dell'IVA.

- *Quale alternativa al modulo "Aliquota unica" viene presentata la **variante "Sanità"**. Tale variante prevede un'aliquota unica del 6,4 per cento e il settore della sanità rimane – come allo status quo – escluso dall'imposta. Le ripercussioni finanziarie sulle economie domestiche a basso reddito sono nettamente inferiori rispetto al modulo "Aliquota unica", per cui si può rinunciare a un correttivo socio-politico. Inoltre non è necessario aumentare temporaneamente l'aliquota unica per finanziare lo sgravio fiscale successivo.*
- *Il modulo «2 aliquote» completa il piano di 50 misure con un sistema di imposta sul valore aggiunto a due aliquote. Esso va inteso come un'alternativa al modulo «Aliquota unica» e consiste in una differenziazione tra aliquota normale del 7,6 per cento e aliquota ridotta del 2,4 per cento sui prodotti dei settori alimentari, cultura, sport, formazione, alloggio e sanità. Come nel modulo «Aliquota unica», anche nel modulo «2 aliquote» sono abolite 20 delle attuali 25 eccezioni all'imposta. I menzionati settori sono imposti con l'aliquota ridotta per motivi socio-politici. Nel contempo sono tenute in considerazione le esigenze dei settori interessati. Nel caso di questo modulo si può pertanto rinunciare al correttivo socio-politico. Il sistema a due aliquote qui proposto comporta una maggiore complessità ed un'aliquota più elevata rispetto al modulo «Aliquota unica», per*

poter imporre con un'aliquota ridotta determinati prodotti e prestazioni. Anche nell'ambito del modulo «2 aliquote» sono possibili misure di sgravio fiscale successivo, che in questo caso devono però essere finanziate tramite un aumento di 0,3 punti percentuali dell'aliquota ridotta. Viene d'altra parte soppressa l'attuale terza aliquota applicabile alle prestazioni di alloggio.

Inoltre, ai numeri 6 e 7 del progetto sono poste in discussione diverse possibilità di riforma. Si tratta di questioni di natura fondamentale oppure di questioni che non hanno ancora raggiunto la maturità di attuazione. Rientrano in questo ambito per esempio il trattamento dei sussidi e dei doni, l'imposizione delle prestazioni bancarie e assicurative, il cosiddetto concetto «single-entity», il controllo a richiesta, il versamento di una provvigione di riscossione alle imprese contribuenti o il riassetto della normativa in materia di rappresentanza. A dipendenza dei risultati della procedura di consultazione queste misure potranno essere inserite retroattivamente nel disegno di legge, a complemento dei moduli menzionati, all'atto dell'elaborazione del messaggio trasmesso al Parlamento.

In sintesi può quindi essere affermato che la riforma dell'imposta sul valore aggiunto è apportatrice di un'importante semplificazione, di maggiore sicurezza giuridica e maggiore orientamento verso la clientela. In questo contesto, il modulo «Legge fiscale» costituisce la base, nel senso che vengono risolti i problemi prioritari più urgenti. È possibile optare a favore di un massimo di semplificazioni adottando l'aliquota unica oppure dando la preferenza ad un compromesso tra semplificazione e riduzione delle aliquote per i prodotti dei settori alimentari, della cultura, dello sport, della formazione e della sanità, optando a favore del modulo «2 aliquote». Inoltre il modulo «Opzioni complementari» offre la possibilità di completare il disegno con ulteriori opportunità di riforma.

Indice delle materie

Compendio

1 Aspetti principali del progetto	16
1.1 Situazione iniziale	16
1.1.1 In generale	16
1.1.2 Evoluzione dell'imposta sulla cifra d'affari	17
1.1.2.1 Evoluzione legislativa	17
1.1.2.2 Evoluzione del gettito dell'imposta sul valore aggiunto	18
1.1.3 Rapporto «10 anni di imposta sul valore aggiunto»	20
1.1.4 Rapporto Spori	22
1.1.5 Interventi parlamentari	23
1.1.6 Analisi di terzi relative all'imposta sul valore aggiunto	25
1.1.7 Miglioramenti extralegislativi	26
1.1.8 Organo consultivo per l'IVA	27
1.2 Obiettivi della riforma	28
1.2.1 Requisiti di un'IVA ideale	28
1.2.2 Principio conduttore: imposta generale sul consumo di applicazione semplice	28
1.2.3 Abolizione delle eccezioni all'assoggettamento (esenzioni improprie; prestazioni escluse dall'imposta)	29
1.2.3.1 Conseguenze fiscali di un'esenzione impropria	29
1.2.3.2 Inconvenienti economici dell'esenzione impropria	30
1.2.3.3 Giustificazione dell'esenzione impropria in determinati casi	32
1.2.3.4 Eccezioni che non possono essere eliminate	35
1.2.4 Perché un'aliquota unica?	39
1.2.4.1 Ridistribuzione	39
1.2.4.2 Efficienza economica	42
1.2.4.3 Costi di riscossione e di pagamento	43
1.2.4.4 Aspetti di politica economica	43
1.2.4.5 Conclusione: aliquota unica	44
1.2.4.6 Alternative all'aliquota unica	44
1.3 Possibilità di soluzione esaminate	44
1.4 Struttura e articolazione dei disegni di legge	46
1.4.1 Contenuto dei disegni di legge	46
1.4.2 Articolazione della legge	55
1.5 Armonizzazione di compiti e di finanze	56
1.6 Diritto comparato	54
1.6.1 Unione europea	54
1.6.2 Paesi dell'OCSE	58
2 Spiegazione delle disposizioni di legge	61
2.1 Spiegazioni relative al modulo «Legge fiscale»	61
Titolo primo: Disposizioni generali	61
Art. 1 Oggetto e principi della legge	61
Art. 2 Rapporto con il diritto cantonale	61

Art. 3	Definizioni	62
Art. 4	Luogo della fornitura	67
Art. 5	Luogo della prestazione di servizi	67
Art. 6	Deroghe alle disposizioni generali	69
Art. 7	Prova	69
Art. 8	Indicizzazione	70
Titolo secondo: Imposta sul territorio svizzero		71
Capitolo 1: Assoggettamento all'imposta		71
Art. 9	Assoggettamento	71
Art. 10	Assoggettamento volontario	74
Art. 11	Servizi autonomi	75
Art. 12	Imposizione di gruppo	75
Art. 13	Inizio e fine dell'assoggettamento	76
Capitolo 2: Oggetto dell'imposta		78
Sezione 1: Prestazioni imponibili		78
Art. 14	Prestazioni imponibili obbligatoriamente	78
Art. 15	Opzione per l'imposizione di prestazioni escluse dall'imposta	78
Art. 16	Prestazioni combinate	79
Art. 17	Rappresentanza	80
Sezione 2: Prestazioni non imponibili		80
Art. 18	Prestazioni escluse dall'imposta	80
Art. 19	Prestazioni esenti dall'imposta	88
Capitolo 3: Calcolo dell'imposta e aliquota di imposta		91
Art. 20	Base di calcolo	91
Art. 21	Imposizione dei margini	91
Art. 22	Aliquote d'imposta	92
Capitolo 4: Deduzione dell'imposta precedente		92
Art. 23	Imposte precedenti deducibili	92
Art. 24	Esclusione dal diritto alla deduzione dell'imposta precedente	93
Art. 25	Riduzione della deduzione dell'imposta precedente	93
Art. 26	Sgravio fiscale successivo	94
Art. 27	Consumo proprio	94
Capitolo 5: Nascita e prescrizione del credito fiscale e del diritto alla deduzione dell'imposta precedente		96
Art. 28	Nascita del credito fiscale	96
Art. 29	Nascita del diritto alla deduzione dell'imposta precedente	96
Art. 30	Prescrizione del credito fiscale	96
Art. 31	Prescrizione della riscossione dell'imposta	98
Art. 32	Prescrizione della pretesa alla deduzione dell'imposta precedente e alla restituzione dell'imposta	99
Titolo terzo: Imposta sulle prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero (imposta a carico dell'acquirente)		99
Art. 33	Assoggettamento	99
Art. 34	Calcolo dell'imposta ed aliquote d'imposta	100
Art. 35	Nascita e prescrizione del credito fiscale	100
Titolo quarto: Imposta sull'importazione		100
Art. 36	Diritto applicabile e autorità competente	100
Art. 37	Soggetto dell'imposta	101
Art. 38	Oggetto dell'imposta	101

Art. 39	Importazioni esenti d'imposta	101
Art. 40	Calcolo dell'imposta	101
Art. 41	Aliquote d'imposta	102
Art. 42	Nascita e prescrizione del credito fiscale	102
Art. 43	Interesse di mora	103
Art. 44	Eccezioni dall'obbligo di pagare gli interessi	103
Art. 45	Prescrizione della pretesa alla restituzione dell'imposta	103
Art. 46	Restituzione per riesportazione	103
Art. 47	Interesse remuneratorio	104
Art. 48	Riporto del pagamento dell'imposta	104
Art. 49	Condono	104
Titolo quinto: Procedura relativa all'imposta sul territorio svizzero e dell'imposta a carico dell'acquirente		104
Art. 50	Principi	104
Capitolo 1: Diritti e obblighi procedurali		105
Sezione 1: Diritti e obblighi dei contribuenti		105
Art. 51	Annuncio di inizio e di fine dell'assoggettamento	105
Art. 52	Autotassazione	105
Art. 53	Correzione delle lacune nel rendiconto	106
Art. 54	Metodo di rendiconto	106
Art. 55	Sistema di rendiconto	108
Art. 56	Periodo fiscale e di rendiconto	109
Art. 57	Procedura di notifica	110
Art. 58	Contabilità	111
Art. 59	Forma della fattura	112
Art. 60	Indicazione dell'imposta	112
Art. 61	Pagamento dell'imposta	113
Art. 62	Agevolazioni di pagamento	114
Art. 63	Restituzione dell'imposta	115
Art. 64	Condono dell'imposta	116
Art. 65	Obbligo di fornire informazioni	118
Art. 66	Diritto di informazione	118
Sezione 2: Diritti e obblighi di terzi		119
Art. 67	Successione fiscale	119
Art. 68	Responsabilità solidale	119
Art. 69	Obbligo di terzi di fornire informazioni	121
Sezione 3: Diritti e doveri delle autorità		121
Art. 70	Assistenza amministrativa	121
Art. 71	Tribunali civili e trasferimento dell'imposta	122
Art. 72	Trattamento e conservazione automatizzati	122
Art. 73	Segreto	123
Capitolo 2: Procedura di decisione e procedura di reclamo		124
Sezione 1: Verifica e tassazione d'ufficio		124
Art. 74	Verifica	124
Art. 75	Tassazione d'ufficio	126
Sezione 2: Procedura amministrativa		127
Art. 76	Decisioni dell'Amministrazione federale delle contribuzioni	127
Art. 77	Reclamo	129
Art. 78	Revisione, interpretazione e rettifica	130

Art. 79	Spese processuali e ripetibili	130
Titolo sesto: Esecuzione e garanzie		130
Art. 80	Esecuzione	130
Art. 81	Garanzie	132
Art. 82	Altri provvedimenti di garanzia	133
Titolo settimo: Disposizioni penali		133
Art. 83	Sottrazione d'imposta	134
Art. 84	Violazione di obblighi di procedura	135
Art. 85	Ricettazione fiscale	136
Art. 86	Infrazioni commesse nell'azienda	137
Art. 87	Rapporto con la legge federale sul diritto penale amministrativo	137
Art. 88	Concorso	137
Art. 89	Autodenuncia	137
Titolo ottavo: Disposizioni finali		138
Capitolo 1: Disposizioni d'esecuzione		138
Art. 90	Disposizioni d'esecuzione	138
Art. 91	Organo consultivo	139
Capitolo 2: Abrogazione e modifica del diritto previgente		140
Art. 92	Diritto previgente: abrogazione	140
Art. 93	Modifica del diritto previgente	140
Capitolo 3: Disposizioni transitorie		141
2.2	Spiegazioni degli articoli del modulo «Aliquota unica»	142
Art. 15	Opzione per l'imposizione di prestazioni escluse dall'imposta	142
Variante "Sanità"		143
Art. 18	Prestazioni escluse dall'imposta	143
Variante "Sanità"		154
Art. 22	Aliquota di imposta	154
Variante "Sanità"		156
Art. 23	Imposte precedenti deducibili	156
Variante "Sanità"		156
Art. 39	Importazioni esenti d'imposta	156
Art. 40	Calcolo dell'imposta	157
Art. 41	Aliquota d'imposta	157
Variante "Sanità"		157
Art. 43	Interesse di mora	157
Art. 47	Interesse remuneratorio	157
Art. 54	Metodo di rendiconto	157
Art. 59	Forma della fattura	157
Art. 60	Indicazione dell'imposta	158
Art. 76	Decisioni dell'Amministrazione federale delle contribuzioni	158
Art. 93	Modifica del diritto previgente	158
Art. 96	Modifica dell'aliquota d'imposta	158
Art. 99	Finanziamento dello sgravio fiscale successivo	158
Art. 100	Correttivo di politica sociale	159
Variante "Sanità"		160
2.3	Spiegazioni degli articoli del modulo «2 aliquote»	160
Art. 15	Opzione per l'imposizione di prestazioni escluse dall'imposta	160

Art. 18	Prestazioni escluse dall'imposta	160
Art. 22	Aliquote d'imposta	160
Art. 23	Imposte precedenti deducibili	162
Art. 39	Importazioni esenti d'imposta	162
Art. 40	Calcolo dell'imposta	163
Art. 41	Aliquote d'imposta	163
Art. 43	Interesse di mora	163
Art. 47	Interesse remuneratorio	163
Art. 54	Metodo di rendiconto	163
Art. 59	Forma della fattura	163
Art. 60	Indicazione dell'imposta	163
Art. 76	Decisioni dell'Amministrazione federale delle contribuzioni	163
Art. 93	Modifica del diritto previgente	163
Art. 96	Modifica delle aliquote d'imposta	164
Art. 99	Finanziamento dello sgravio fiscale successivo	164
3	Ripercussioni	165
3.1	Ripercussioni del modulo «Legge fiscale»	165
3.1.1	Ripercussioni sui contribuenti	165
3.1.2	Ripercussioni sulla Confederazione	165
3.1.3	Ripercussioni sui Cantoni e sui Comuni	166
3.1.4	Ripercussioni sulle economie domestiche	167
3.1.5	Ripercussioni sull'economia	167
3.2	Ripercussioni del modulo «Aliquota unica»	168
3.2.1	Ripercussioni sui contribuenti	169
3.2.2	Ripercussioni sulla Confederazione	171
3.2.3	Ripercussioni sui Cantoni e sui Comuni	172
3.2.4	Ripercussioni sulle economie domestiche	173
3.2.5	Ripercussioni sull'economia	179
3.3	Ripercussioni della variante «Sanità»	181
3.3.1	Ripercussioni sui contribuenti	182
3.3.2	Ripercussioni sulla Confederazione	183
3.3.3	Ripercussioni sui Cantoni e sui Comuni	183
3.3.4	Ripercussioni sulle economie domestiche	183
3.3.5	Ripercussioni sull'economia	185
3.4	Ripercussioni del modulo "2 aliquote"	185
3.4.1	Ripercussioni sui contribuenti	186
3.4.2	Ripercussioni sulla Confederazione	187
3.4.3	Ripercussioni sui Cantoni e sui Comuni	188
3.4.4	Ripercussioni sulle economie domestiche	188
3.4.5	Ripercussioni sull'economia	192
3.5	Sgravio fiscale successivo sulle prestazioni finora escluse dall'imposta	193
3.5.1	Variante 1: Concessione integrale ma graduale del sgravio fiscale successivo	195
3.5.2	Variante 2: Nessuna concessione dello sgravio fiscale successivo	195
3.5.3	Variante 3: Concessione integrale e immediata dello sgravio fiscale successivo	196

3.5.4	Questione dell'eccezionalità e del controfinanziamento	196
4	Aspetti legali	199
4.1	Costituzionalità e legalità	199
4.2	Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera	202
4.3	Delega della competenza di legiferare	202
4.4	Legislazione comunitaria: affinità e differenze	203
4.4.1	Oggetto dell'imposta	203
4.4.2	Prestazioni esenti dall'imposta	206
4.4.3	Assoggettamento all'imposta	207
4.4.4	Calcolo dell'imposta	208
4.4.5	Aliquote d'imposta	209
4.4.6	Deduzione dell'imposta precedente	210
4.4.7	Procedura di imposizione	211
4.4.8	Importazione	212
4.5	Sottomissione al freno all'indebitamento	212
4.6	Compatibilità con la legge sui sussidi	213
5	Correttivo di politica sociale	214
5.1	Tratti fondamentali del progetto	214
5.1.1	Situazione iniziale	214
5.1.2	Soluzione proposta	214
5.1.2.1	Principio	214
5.1.2.2	Entità e finanziamento del correttivo	215
5.1.2.3	Ripartizione del correttivo	215
5.1.2.4	Limitazione nel tempo della misura	216
5.1.3	Canali di distribuzione esaminati per il correttivo di politica sociale	216
5.1.3.1	Criteri di esame	216
5.1.3.2	Prestazioni complementari (PC)	217
5.1.3.3	Riduzione individuale dei premi	217
5.1.3.4	Ripartizione tramite le casse malati	217
5.1.3.5	Imposta negativa sul reddito (accrediti di imposta)	217
5.1.3.6	Conclusioni finali sui possibili canali di distribuzione	218
5.1.4	Valutazione della soluzione proposta	218
5.2	Normativa legale	219
5.3	Ripercussioni	219
5.3.1	Ripercussioni sulla Confederazione	219
5.3.1.1	Ripercussioni finanziarie	219
5.3.1.2	Ripercussioni a livello di personale	219
5.3.2	Ripercussioni sui Cantoni e sui Comuni	220
5.3.2.1	Ripercussioni finanziarie	220
5.3.2.2	Ripercussioni a livello di personale	220
5.3.3	Ripercussioni sull'economia	220
6	Ulteriori possibilità di riforma, parte diritto fiscale materiale	221
6.1	Trattamento dei sussidi in ambito IVA	221
6.1.1	Situazione iniziale	221

6.1.2	La normativa dell'UE	222
6.1.2.1	Delimitazione tra sussidi propri e sussidi impropri	222
6.1.2.2	Riduzione della deduzione dell'imposta precedente in caso di ottenimento di sussidi	223
6.1.3	Possibilità di riforma, imposizione di tutti i sussidi (alternativa 1)	223
6.1.4	Possibilità di riforma: sistema con sussidi propri e impropri (alternativa 2)	225
6.1.5	Possibilità di riforma: concetto attuale di sussidio, ma senza riduzione della deduzione dell'imposta precedente (alternativa 3)	226
6.1.6	Trattamento ai fini dell'IVA della copertura dei deficit da parte della collettività	228
6.1.7	Compensazione delle minori entrate	228
6.1.8	Ulteriori accertamenti	229
6.2	Trattamento dei doni in ambito IVA	229
6.2.1	Situazione iniziale	229
6.2.2	La normativa dell'UE	230
6.2.3	Possibilità di riforma: imposizione dei doni (alternativa 1)	230
6.2.4	Possibilità di riforma: i doni sono delle non controprestazione, ma legittimano nondimeno la deduzione dell'imposta precedente (alternativa 2)	231
6.3	Conversione delle esenzioni improprie in esenzioni proprie	232
6.4	Imposizione delle prestazioni di servizi assicurative	237
6.4.1	Situazione iniziale	237
6.4.2	Assoggettamento all'IVA delle operazioni di assicurazione	237
6.5	Estensione dell'esenzione impropria nel settore delle prestazioni di servizi bancarie ed assicurative	239
6.6	Imposizione delle operazioni immobiliari	241
6.6.1	Situazione iniziale	241
6.6.2	Possibilità di riforma: soppressione dell'esenzione impropria delle operazioni immobiliari	241
6.6.3	Possibilità di riforma: imponibilità della locazione di impianti sportivi	245
6.6.4	Possibilità di riforma: possibilità illimitata di opzione per le operazioni immobiliari	246
6.7	Limitazione dell'esenzione impropria delle prestazioni sovrane	249
6.7.1	Situazione iniziale	249
6.7.2	Possibilità di riforma: imposizione di determinate prestazioni sovrane	249
6.8	Principio dell'entità unica (single entity) al posto della normativa degli stabilimenti di impresa	252
6.8.1	Situazione iniziale: normativa degli stabilimenti di impresa	252
6.8.2	Possibilità di riforma: introduzione del principio dell'entità unica (single entity)	253
6.9	Imposizione dei margini	255
6.9.1	Situazione iniziale	255

6.9.2	Proposta Spori di nuova struttura dell'imposizione dei margini	255
6.9.3	Possibilità alternativa di riforma per la ristrutturazione dell'imposizione dei margini	257
6.10	Deduzione dell'imposta precedente sulle spese di vitto	262
6.10.1	Situazione iniziale	262
6.10.2	Possibilità di riforma: deduzione totale dell'imposta precedente sulle spese di vitto	263
6.11	Modifica dell'imposizione dell'elettricità e del gas	264
6.11.1	Situazione iniziale	264
6.11.2	Possibilità di riforma	265
6.11.2.1	Luogo della fornitura di gas e di elettricità	265
6.11.2.2	Prestazioni di servizi nell'ambito della distribuzione di gas e di elettricità	265
6.11.2.3	Importazione di gas e di elettricità	266
6.12	Adeguamento del concetto di fornitura	267
6.12.1	Situazione iniziale	267
6.12.2	Possibilità di riforma	268
6.12.2.1	Lavori a beni mobili corporei e fornitura d'opera	269
6.12.2.2	Forniture di immobili	271
6.12.2.3	Locazione e contratti analoghi (leasing)	272
6.12.2.4	Importazione	273
6.13	Imposizione delle bevande alcoliche con l'aliquota ridotta	275
6.13.1	Situazione iniziale	275
6.13.2	Possibilità di riforma: assoggettamento delle bevande alcoliche con l'aliquota ridotta	276
7	Altre possibilità di riforma, parte tassazione e diritto procedurale	278
7.1	Tassazione da parte dell'Amministrazione delle contribuzioni	278
7.1.1	Situazione iniziale	278
7.1.2	Possibilità di riforma: introduzione della procedura di tassazione mista	278
7.2	Provvigione di riscossione	282
7.2.1	Situazione iniziale	282
7.2.2	Possibilità di riforma: versamento di una provvigione di riscossione	284
7.3	Estensione della procedura di notifica tra contribuenti	286
7.3.1	Situazione iniziale	286
7.3.2	Possibilità di riforma: estensione della procedura di notifica	286
7.3.3	Possibilità di riforma: procedura volontaria di notifica per le grandi transazioni	291
7.4	Abbreviazione della prescrizione	292
7.4.1	Situazione iniziale	292
7.4.2	Possibilità di riforma: abbreviazione a tre anni del termine di prescrizione relativa	292
7.5	Abbreviazione del termine di conservazione dei giustificativi	294
7.5.1	Situazione iniziale	294

7.5.2	Possibilità di riforma: abbreviazione del termine di conservazione dei giustificativi di vendita	295
-------	--	-----

8	Rapporto con il programma di legislatura	296
----------	---	------------

Allegato 1: Indice delle abbreviazioni

Allegato 2: Aliquote d'imposta e limiti d'esenzione per piccole imprese nell'UE

Allegato 3: Tabella delle concordanze: LIVA / D-LIVA

Allegato 4: Decreto federale concernente la revisione della legge sull'IVA (modulo "Aliquota unica")

Allegato 5: Decreto federale concernente la revisione della legge sull'IVA (modulo "Aliquota unica")

Allegato 6: Progetti di legge (documento separato)

Allegato 7: Questionario (documento separato)

1 Aspetti principali del progetto

1.1 Situazione iniziale

1.1.1 In generale

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) costituisce, insieme all'imposta federale diretta, la fonte principale delle entrate della Confederazione. Essa permette di far fronte al 40 per cento circa del fabbisogno finanziario della Confederazione. Nel 2005 il gettito dell'imposta sul valore aggiunto ammontava a 18 119 miliardi di franchi.

Giusta l'articolo 130 capoverso 1 della Costituzione federale¹, la Confederazione può riscuotere un'imposta sul valore aggiunto, con un'aliquota massima del 6,5 per cento, sulle forniture di beni e sulle prestazioni di servizi, compreso il consumo proprio, nonché sulle importazioni. Dal 1° gennaio 2001 sono in vigore la legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto² e l'ordinanza del 29 marzo 2000 relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto³. La legge sull'IVA sostituisce così l'ordinanza del Consiglio federale del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto in vigore dal 1° gennaio 1995.

Il capoverso 3 dell'articolo 130 Cost. prevede che per il finanziamento dell'assicurazione vecchiaia, superstiti e invalidità, l'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto può essere maggiorata di 1 punto percentuale al massimo mediante legge federale. Il legislatore ha fatto uso di questa competenza il 1° gennaio 1999⁴. In virtù dell'articolo 196 numero 3 capoverso 2 lettera e Cost., per finanziare i grandi progetti ferroviari (NFTA) il Consiglio federale ha aumentato di 0,1 punti percentuali le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto. A partire dal 1° gennaio 2001 le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto ammontano al 7,6 per cento (aliquota normale), al 2,4 per cento (aliquota ridotta) e al 3,6 per cento (aliquota speciale per le prestazioni del settore alberghiero).

Nella votazione popolare del 28 novembre 2004, Popolo e Cantoni hanno approvato il decreto federale del 19 marzo 2004 concernente un nuovo ordinamento finanziario⁵, creando in tal modo una nuova base costituzionale per le entrate della Confederazione per il periodo successivo al 2006. Questo significa che sino al 2020 la Confederazione avrà la facoltà di riscuotere un'imposta sul valore aggiunto.

L'imposta sul valore aggiunto è applicata in Svizzera da oltre dieci anni. Questa imposta sulla cifra d'affari ha dato invero buoni risultati, tuttavia in determinati settori si ravvisa la necessità di intervenire come dimostrano⁶ il rapporto concernente i miglioramenti dell'imposta sul valore aggiunto (rapporto «10 anni di imposta sul valore aggiunto») e il rapporto dell'incaricato della riforma dell'imposta sul valore aggiunto, Peter Spori.

¹ Costituzione federale della Confederazione svizzera del 18 aprile 1999, (Cost.; RS 101).

² LIVA; RS 641.20.

³ OLIVA; RS 641.201.

⁴ Decreto federale del 20 marzo 1998 sull'aumento delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto a favore dell'AVS/AI (RS 641.203) e art. 36 cpv. 1–3 LIVA.

⁵ FF 2004 pag. 1175.

⁶ Cfr. numeri 1.1.3 e 1.1.4.

1.1.2 Evoluzione dell'imposta sulla cifra d'affari

1.1.2.1 Evoluzione legislativa

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

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

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

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

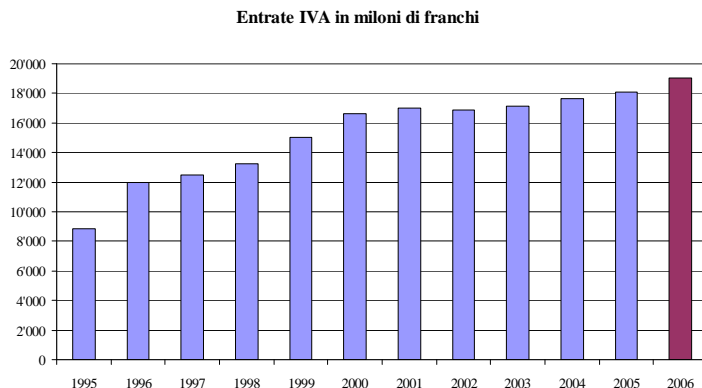
⁷ Quinto rapporto del Consiglio federale all'Assemblea federale concernente le misure adottate il 4 novembre 1941 in virtù di poteri straordinari (FF 1941 I pag. 896).

1.1.2.2 Evoluzione del gettito dell'imposta sul valore aggiunto

Le entrate dell'imposta sul valore aggiunto indicate nel consuntivo della Confederazione hanno registrato negli anni 1995-2005 la seguente evoluzione (in mio. di fr.):⁸

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

Graficamente si ottiene l'immagine seguente:



All'inizio degli anni Novanta le entrate provenienti dall'ICA ammontavano a un importo annuo compreso tra 9 e 10 miliardi di franchi. Ad eccezione dell'anno (speciale) di transizione, ossia del 1995, si constata un aumento del substrato fiscale a seguito dell'introduzione dell'IVA. Per quanto riguarda l'andamento delle entrate, occorre menzionare in particolare gli adeguamenti dell'aliquota d'imposta con effetto dal 1° gennaio 1999¹⁰ e dal 1° gennaio 2001¹¹. Questi due aumenti dell'aliquota d'imposta si riflettono negli incrementi dei rispettivi anni (soprattutto nel rialzo repentino del 1999).

⁸ Queste entrate corrispondono ai pagamenti contabilizzati secondo il principio di cassa nel rispettivo anno civile.

⁹ Dato provvisorio.

¹⁰ Aumento dell'1% dell'aliquota d'imposta normale, dello 0,3% dell'aliquota d'imposta ridotta e dello 0,5% dell'aliquota d'imposta speciale per le prestazioni del settore alberghiero; cfr. anche numero 1.1.1.

¹¹ Aumento lineare dello 0,1% di tutte le aliquote d'imposta; cfr. anche numero 1.1.1.

L'andamento delle entrate dell'imposta sul valore aggiunto è strettamente connesso con il corso dell'evoluzione economica generale: per entrambi il fattore determinante risiede nella componente del consumo privato. Il tasso di crescita ipotizzato del prodotto interno lordo (PIL) è perciò un indicatore appropriato per la stima delle future entrate.

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

Anno	Tasso di crescita del PIL nominale rispetto all'anno precedente in % ¹²	Tasso di crescita dei crediti IVA ¹³ rispetto all'anno precedente in %	Crediti IVA in % del PIL	Quota IVA delle entrate fiscali della Confederazione in %
1997	1,8	2,1	3,77	35,8
1998	2,5	4,0	3,82	36,7
1999	2,0	4,5	3,92	38,6
2000	4,4	4,6	3,92	35,7
2001	1,7	2,5	3,96	39,7
2002	1,9	-0,4	3,87	39,3
2003	1,0	1,2	3,88	39,6
2004	2,9	3,3	3,89	39,5
2005	1,9	1,7	3,89	38,1
2006	3,5	3,8	3,90	37,0 ¹⁴

Grazie alla quota delle entrate dell'IVA destinate all'AVS¹⁵, dal 1999 è stato possibile versare oltre 17 miliardi di franchi all'AVS. Negli ultimi anni queste entrate

¹² Cifre 1997 - 2005 secondo l'Ufficio federale di statistica, il valore per il 2005 è solo provvisorio; la cifra relativa al 2006 risulta da una stima del 2 ottobre 2006 del gruppo di esperti in previsioni congiunturali della Confederazione.

¹³ Rispetto alle entrate indicate più sopra, il calcolo è basato su crediti depurati soltanto di frazioni strutturali, che sono stati sommati in conformità al rispettivo periodo di rendiconto e non dopo l'incasso da parte dell'AFC. I crediti così sommati non sono però disponibili per gli anni 2005 e 2006. Essi sono quindi stimati dall'AFC. Cfr. anche il n. 3 del rapporto «Analyse des Verhältnisses der Mehrwertsteuereinnahmen zum Bruttoinlandprodukt und seinen Komponenten» (disponibile unicamente in tedesco) pubblicato in Internet sotto: <http://www.estv.admin.ch/data/sd/d/index.htm>.

¹⁴ Entrate fiscali secondo la stima del settembre del 2006 dell'AFF.

¹⁵ Art. 130 cpv. 3 Cost. in combinato disposto con l'art. 1 del decreto federale del 20 marzo 1998 sull'aumento delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto a favore dell'AVS/AI (RS 641.203).

dell'IVA hanno consentito di coprire in media l'otto per cento delle uscite annue dell'AVS.

Dal 2001 una parte delle entrate dell'IVA, la cui destinazione è vincolata, è impiegata per il finanziamento dei progetti infrastrutturali dei trasporti pubblici (FTP)¹⁶. In tale modo 1,3 miliardi di franchi provenienti dalle entrate dell'IVA sono confluiti fino ad oggi nel trasporto pubblico.

1.1.3 Rapporto «10 anni di imposta sul valore aggiunto»

Anche dopo l'entrata in vigore della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA) sono state rilevate ripetutamente delle lacune nelle basi legali. La prassi dell'AFC è stata censurata perché troppo formalistica e i controlli fiscali eseguiti da questa autorità sono stati criticati in quanto insufficienti.

Questa situazione ha indotto l'allora consigliere nazionale Hansueli Raggenbass a richiedere al Consiglio federale, per il tramite del suo postulato 03.3087 del 19 marzo 2003, un rapporto che indicasse tra l'altro in che misura le normative concrete della legislazione sull'imposta sul valore aggiunto avessero dato buoni risultati come imposta generale sul consumo, i punti deboli e le lacune constatate e le modalità di agevolazione delle imprese contribuenti come pure le possibilità di introdurre semplificazioni a loro favore. Il 9 maggio 2003 il Consiglio federale ha dichiarato di accogliere il postulato. Il Consiglio nazionale lo ha successivamente trasmesso il 20 giugno 2003.

Per adempiere il postulato è stata avviata una procedura di consultazione presso i rappresentanti dell'economia, della scienza e della prassi fiscale. I pareri espressi mostrano che il passaggio dall'ICA all'IVA è ritenuto un successo quasi all'unanimità e che l'IVA è considerata un'imposta migliore e più giusta. I pareri mostrano però ugualmente che con l'IVA è aumentato il dispendio amministrativo delle imprese e che la legge e soprattutto la sua applicazione e interpretazione da parte delle autorità sono spesso complesse, formalistiche e poco flessibili. A ciò hanno contribuito in particolare le numerose disposizioni derogatorie previste dalla legge, come sottolineato dai rappresentanti della scienza e della prassi in materia di imposta sul valore aggiunto e in parte anche dell'economia.

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

- Si critica sovente il fatto che la legge sull'IVA preveda troppe esclusioni dall'imposta. In effetti l'articolo 18 della LIVA elencherebbe ben 25 fattispecie escluse dall'imposta. Ciò pregiudicherebbe la neutralità fiscale e genererebbe distorsioni della concorrenza.
- Sono sovente oggetto di critiche anche le diverse aliquote d'imposta che complicherebbero notevolmente il rendiconto dell'IVA e che d'altra parte procurerebbero vantaggi concorrenziali esclusivamente a determinati settori.
- Nonostante i numerosi miglioramenti rispetto all'ICA, nemmeno la legge sull'IVA avrebbe consentito di eliminare completamente la «tassa occulta». Ne

¹⁶ Art. 196 n. 3 lett. e Cost.

sarebbero colpiti in particolare i soggetti che eseguono prestazione escluse dall'imposta giusta l'articolo 18 LIVA.

- Si critica altresì la complessità della struttura della legge, che prevede esenzioni fiscali proprie e improprie, eccezioni nell'assoggettamento all'imposta come pure la possibilità di optare liberamente per l'imposizione di operazioni escluse dall'imposta. In tal modo si creerebbero inutili problemi di delimitazione.
- Infine si chiede la riduzione sia dell'interesse moratorio, attualmente del cinque per cento, sia dei lunghi termini di prescrizione, vale a dire del termine di prescrizione relativa di cinque anni e di quello di prescrizione assoluta di quindici anni. Vengono chiesti altresì termini più brevi per l'obbligo di conservare i documenti.
- Da più parti si chiede un'indennità per il dispendio causato ai contribuenti dalla compilazione del rendiconto dell'imposta sul valore aggiunto. In questo contesto spesso non si sarebbe tenuto conto del fatto che i contribuenti non sono i soggetti incisi, ma esercitano una mera funzione di incasso e quindi agiscono per conto dell'AFC.

Oltre a manifestarsi su disposizioni di diritto materiale, numerosi partecipanti alla procedura di consultazione si sono espressi in merito a prescrizioni formali e alla prassi dell'AFC.

- Le critiche giungono in particolare dalle imprese interessate, secondo le quali le esigenze dell'AFC circa la conformità all'imposta sul valore aggiunto di fatture e giustificativi sarebbero troppo elevate.
- I partecipanti fanno notare che i numerosi adeguamenti dell'aliquota d'imposta causano un dispendio sproporzionato alle imprese e chiedono che in futuro gli adeguamenti minori (ad es. di 0,1 punti percentuali) vengano tralasciati.
- Si deplora il fatto che l'AFC comunichi a breve termine le modifiche della prassi e non ne informi in maniera sufficiente i destinatari.
- Si critica il fatto che il contatto con l'AFC sia in parte troppo formalistico, che le informazioni siano parzialmente incomplete e che spesso occorra attendere troppo tempo prima di ricevere una risposta o che venga presa una decisione.
- In generale si sollecita una più stretta collaborazione fra l'AFC e l'economia. Concretamente si propone che nella redazione degli opuscoli specifici ai rami settoriali siano coinvolti esponenti della prassi, contribuenti o le loro associazioni.

In risposta alla domanda circa la possibilità di semplificare il sistema dell'imposta sul valore aggiunto sono state formulate molte proposte, che si concentrano però in maggior parte su alcune richieste principali:

- lavorare maggiormente con le aliquote saldo;
- passare da un periodo di rendiconto trimestrale a uno semestrale o addirittura annuo;
- abrogare se possibile tutte le eccezioni fiscali;

- creare la possibilità di presentare i rendiconti dell'imposta sul valore aggiunto mediante la comunicazione elettronica;
- armonizzare le definizioni legali del diritto dell'imposta sul valore aggiunto con quelle del diritto delle assicurazioni sociali e del diritto delle imposte dirette;
- alzare il limite della cifra d'affari a partire dal quale una persona è assoggettata all'imposta sul valore aggiunto;
- indennizzare il dispendio cagionato alle imprese dall'incasso dell'imposta sul valore aggiunto.

Con il decreto del 26 gennaio 2005 il Consiglio federale ha approvato il rapporto «10 anni di imposta sul valore aggiunto». Contemporaneamente esso ha incaricato il DFF di rielaborare il diritto dell'imposta sul valore aggiunto come pure di elaborare il relativo progetto da porre in consultazione. Se sono già stati trasmessi dalle Camere, gli interventi parlamentari¹⁷ dovrebbero essere presi in considerazione nel suddetto progetto. Per quanto possibile si dovrebbe tenere altresì conto delle proposte dei partecipanti alla consultazione.

1.1.4 Rapporto Spori

All'inizio del mese di novembre del 2005, il consigliere federale Hanz-Rudolf Merz, capo del DFF, ha nominato l'avvocato Peter Spori incaricato della riforma dell'imposta sul valore aggiunto. Il suo compito consisteva nell'accompagnare i lavori dell'AFC riguardanti la riforma dell'IVA. Si trattava di «sondare», in collaborazione con l'AFC, in particolar modo le necessità e le possibilità di una totale riforma dell'IVA. Bisognava analizzare soprattutto quali riforme fossero possibili, sensate e realizzabili al fine di «semplificare radicalmente» il sistema dell'IVA e avvicinarsi a un'«IVA ideale». L'incaricato ha collaborato a stretto contatto con gli specialisti del settore dell'AFC e istituito un gruppo di lavoro composto di noti esperti in ambito IVA. Egli ha inoltre garantito che determinati chiarimenti fossero effettuati sulla base di colloqui con le cerchie interessate.

Il mandato era limitato a sei mesi. Nel maggio del 2006 l'incaricato ha concluso il suo lavoro concernente la riforma dell'imposta sul valore aggiunto e presentato il rapporto finale al capo del DFF¹⁸. Il rapporto sottolinea l'urgenza e l'importanza di una revisione totale della legge sull'IVA. Esso contiene raccomandazioni sulle possibili riforme nel sistema, sulla soppressione delle eccezioni, sulla questione delle aliquote e su ulteriori riforme di carattere materiale e procedurale.

Le proposte di modifica vanno decisamente al di là di quelle formulate nel rapporto «10 anni di imposta sul valore aggiunto»¹⁹. Esse sono in parte di natura sistematica e in parte di natura puntuale. Tuttavia, secondo l'incaricato non vi sarà un'«IVA ideale». Una siffatta IVA sussiste solamente in teoria. L'imposizione integrale del consumo finale incontra i suoi limiti già «a livello tecnico». Nel mondo non esisterebbe dunque alcun concetto realizzabile per l'assoggettamento integrale delle prestazioni bancarie e assicurative. L'incaricato non raccomanda nemmeno

¹⁷ Cfr. n. 1.1.5.

¹⁸ Il rapporto può essere consultato in Internet sotto:

<http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/01021/index.html?lang=it>.

¹⁹ Cfr. n. 1.1.3.

l'imposizione della locazione e vendita di immobili poiché causerebbe problemi di carattere materiale e renderebbe dispendiosa la riscossione dell'imposta. Le imprese che effettuano operazioni escluse dall'imposta sono gravate oggi di una tassa occulta (taxe occulte) sugli investimenti e sull'ottenimento di altre prestazioni, ragione per cui si parla di esenzione impropria. Anche quest'ultima non sarebbe «ideale», tuttavia genera entrate importanti allo Stato. L'incaricato conferma che la maggior parte delle prestazioni sinora escluse dall'imposta può essere assoggettata all'IVA. Il rapporto tra le spese per la riscossione e le maggiori entrate così realizzate (allo scopo di finanziare un'aliquota possibilmente bassa) non sarebbe però soddisfacente per tutti. Il rapporto mostra in particolare come vi sia effettivamente il potenziale per un netto miglioramento dell'imposta sul valore aggiunto (un'IVA «ottimale»). Si tratta di possibilità fondamentali quali una nuova concezione della deduzione dell'imposta precedente (e quindi ad esempio nessuna deduzione in caso di sussidi), l'estensione dell'assoggettamento volontario, del metodo dell'aliquota saldo e della procedura di notifica, una normativa per le piccole imprese, l'attenuazione del formalismo, l'abbandono del principio dell'autotassazione e molto altro ancora. L'incaricato giunge alla conclusione che l'aliquota unica consentirebbe invece di introdurre semplificazioni, ma che il modulo a due aliquote non costituirebbe affatto un peccato sotto il profilo della sistematica dell'IVA.

1.1.5 Interventi parlamentari

I rapporti «10 anni di imposta sul valore aggiunto» e «Spori» come pure le esperienze e le reazioni di contribuenti, associazioni e consulenti, raccolte dall'entrata in vigore della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto, evidenziano la necessità di apportare modifiche al diritto dell'imposta sul valore aggiunto. Inoltre, vi sono numerosi interventi pendenti in Parlamento che chiedono di modificare la legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto:

- Mozione Lustenberger (00.3154): Possibilità di scegliere il rendiconto annuo dell'imposta sul valore aggiunto;
- Iniziativa parlamentare Triponez (02.413): Esenzione dall'IVA delle misure di prevenzione, realizzate a pagamento, degli infortuni e delle malattie professionali. Integrazione di un nuovo numero 26 nell'articolo 18 LIVA;
- Mozione Merz (03.3481): Modifica della LIVA in modo che anche i commercianti di valori mobiliari siano assoggettati all'obbligo di rispettare il segreto bancario;
- Mozione Triponez (03.3622): Riduzione degli oneri amministrativi causati dall'imposta sul valore aggiunto mediante l'incentivazione dell'applicazione del metodo dell'aliquota saldo;
- Iniziativa parlamentare Chevrier (04.478): Abrogazione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente nel caso di sussidi da parte dei poteri pubblici. Stralcio dell'articolo 38 capoverso 8 secondo periodo LIVA;
- Mozione Schlürer (04.3338): Riduzione degli oneri IVA attraverso la semplificazione della sua riscossione;

- Mozione Gruppo popolare-democratico (04.3495): Ampia revisione della legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto;
- Mozione Hess (04.3655): Modifica dell'articolo 36 capoverso 1 lettera a numero 2 LIVA in modo che l'aliquota d'imposta ridotta sia applicabile anche a prodotti commestibili e bevande offerti nell'ambito di prestazioni della ristorazione;
- Iniziativa parlamentare Leutenegger (05.455): Modifica della prassi di calcolo dell'Amministrazione federale delle contribuzioni; nuovo articolo 62bis LIVA;
- Mozione Gruppo UDC (05.3147): Semplificazione amministrativa del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, senza aumentare il gettito fiscale;
- Mozione Gruppo UDC (05.3302): Semplificazione della legislazione sull'IVA entro quattro anni;
- Mozione Commissione dell'economia e dei tributi (CET-CS) (05.3465): Limitazione a cinque anni degli esoneri dall'IVA;
- Mozione Commissione dell'economia e dei tributi (CET-CS) (05.3466): Semplificazione dell'IVA e unificazione delle aliquote;
- Mozione Gruppo socialista (05.3578): Riforma dell'imposta sul valore aggiunto socialmente sostenibile;
- Mozione Gruppo liberale-radical (05.3741): Sicurezza giuridica ed equità procedurale nell'IVA. Le esigenze formali devono avere solo carattere probante e non costituire più un presupposto materiale per far valere le deduzioni;
- Mozione Müller Philipp (05.3743): Ragioni formalistiche non devono condurre a riprese d'IVA;
- Mozione Leutenegger (05.3795): Riscossione dell'imposta sul valore aggiunto tenendo conto dei seguenti principi: istruzioni chiare; procedure corrette; riduzione dei rischi di riprese; applicazione dei principi di base definiti all'articolo 1 LIVA;
- Mozione Gruppo popolare-democratico (05.3797): Inserimento nella LIVA dell'obiettivo dell'imposizione del consumo finale;
- Mozione Gruppo popolare-democratico (05.3798): Modifica dell'articolo 52 capoverso 2 LIVA, in modo che l'Amministrazione federale delle contribuzioni fornisca un'informazione giuridicamente vincolante in caso di richiesta scritta concernente le conseguenze in materia d'imposta sul valore aggiunto di fatti concretamente descritti;
- Mozione Gruppo popolare-democratico (05.3799): Termine di prescrizione più breve per i crediti IVA;
- Mozione Gruppo popolare-democratico (05.3800): Introduzione possibilmente rapida dei rendiconti IVA elettronici;
- Mozione Frick (05.3813): Le istruzioni delle autorità IVA devono essere approvate dal capo del DFF;
- Mozione Darbellay (06.3122): Modifica dell'articolo 19 capoverso 3 LIVA, in modo che, per garantire la neutralità concorrenziale, il Consiglio federale possa esentare dall'imposta i trasporti transfrontalieri aerei, ferroviari e in torpedone;

- Mozione Müller (06.3261): Maggiore sicurezza giuridica nell'IVA mediante una decisione formale circostanziata a conclusione di ogni revisione; parificazione delle opportunità nell'ambito delle procedure di revisione e di reclamo; rispetto illimitato dei diritti dell'incolpato nella procedura penale amministrativa;
- Mozione Müller (06.3262): Semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto mediante la pubblicazione in Internet di tutte le istruzioni e decisioni, tenendo conto delle esigenze dell'utente; l'attuazione conseguente della sistematica dell'imposta sul valore aggiunto; una prassi amministrativa basata sul pragmatismo anziché sul perfezionismo.
- Postulato Gutzwiller (06.3376): L'imposta sul valore aggiunto compromette il settore della previdenza sanitaria
- Mozione Imfeld (06.3733): Deduzione dell'imposta precedente anche sugli investimenti a lungo termine
- Mozione Imfeld (06.3734): Deduzione dell'imposta precedente per le imprese start up
- Mozione Darbellay (06.3873): Semplificazione dell'IVA

1.1.6 Analisi di terzi relative all'imposta sul valore aggiunto

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

- L'Unione svizzera delle arti e mestieri ha svolto un'inchiesta presso le sue 283 associazioni membro; i risultati figurano in una pubblicazione del settembre del 2003 intitolata «Administrative Belastung der KMU durch die Mehrwertsteuer»²⁰. È stata tra l'altro abordata la questione dei costi globali di tutti i lavori amministrativi cui è confrontata una PMI (o un terzo – ad esempio una fiduciaria – a suo nome) per soddisfare le esigenze poste dalla legge concernente l'imposta sul valore aggiunto.
- La seconda inchiesta è stata condotta dalla ditta PricewaterhouseCoopers. I risultati figurano in una pubblicazione dell'aprile del 2004 intitolata «Wieviel ist die Mehrwertsteuer wert?»²¹. Al sondaggio, dedicato in particolare alla valutazione dei rischi dell'IVA per le imprese e al rapporto con l'AFC, hanno partecipato circa 600 ditte.
- Nel 2004 la KPMG Schweiz e l'«Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich» hanno esaminato la portata dei rischi legati all'imposta sul valore aggiunto e la relativa applicazione nelle imprese, come pure la struttu-

²⁰ Consultabile in Internet sotto: www.sgv-usam.ch/cgi-bin/dokumente/mwst_bericht_d.pdf (disponibile unicamente in tedesco).

²¹ Consultabile in Internet sotto: http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_tls/pwc_mwst_600_ch_unternehmen_d.pdf (disponibile unicamente in tedesco).

ra della gestione dell'imposta sul valore aggiunto. Il sondaggio ha coinvolto 500 imprese svizzere che realizzano le più alte cifre d'affari nonché 20 fra le più importanti banche e assicurazioni. La quota di responso è stata del 33 per cento²². Maggiori particolari sono indicati ai numeri 3.2.1 e 3.4.1.

- Per finire, nell'autunno 2006 la Banca Mondiale e la PricewaterhouseCoopers LLP hanno pubblicato un rapporto fiscale, che si occupa tra l'altro del dispendio in ore e per anno legato al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto²³.

Anche la Camera fiduciaria si occupa intensamente dell'imposta sul valore aggiunto. Essa ha istituito un Centro di competenze IVA che contribuisce in maniera significativa allo sviluppo delle basi legali e della prassi nell'ambito dell'IVA, in particolare per quanto concerne le questioni inerenti alla struttura del sistema dell'IVA e alla praticabilità per i contribuenti. Ai sensi di un contributo alla discussione sulla riforma dell'IVA il Centro di competenze IVA ha elaborato un proprio progetto per una nuova legge concernente l'imposta sul valore aggiunto e lo ha pubblicato nell'ottobre del 2006²⁴.

Per la redazione del presente progetto di consultazione sono stati presi in considerazione sia i risultati degli studi menzionati sia il progetto di legge del Centro di competenze IVA.

1.1.7 Miglioramenti extralegislativi

Occorre tenere presente che non tutte le proposte di miglioramento e di modifica formulate nei diversi rapporti e studi richiedono un adeguamento della legge. La revisione della legge sull'IVA costituisce soltanto una parte, seppure molto importante, di un ampio programma del Consiglio federale volto al miglioramento e alla semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto. L'AFC ha compiuto un primo passo in questa direzione effettuando già nel 2005 oltre 20 modifiche della propria prassi²⁵. Il passo successivo è stato fatto dal Consiglio federale che ha messo in vigore il 1° luglio 2006 l'ordinanza modificata relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (OLIVA). Grazie a questa modifica, non vi saranno più riprese fiscali per motivi meramente formali, se la Confederazione non subisce perdite d'imposta in presenza di siffatte lacune formali. In tal modo, nell'ambito delle proprie competenze il Consiglio federale indica chiaramente le modalità di applicazione e interpretazione della legge sull'IVA da parte dell'AFC. La modifica dell'ordinanza ha determinato numerosi adeguamenti della prassi che l'AFC ha pubblicato in una cosiddetta Comunicazione della prassi²⁶.

I due passi summenzionati hanno consentito di migliorare nettamente la prassi fiscale e la cultura fiscale. L'AFC intende ottimizzare le proprie prestazioni per assicura-

²² Consultabile in Internet sotto: <http://www.kpmg.ch/library/publikationen-studie/12175.asp>.

²³ Consultabile in Internet sotto: <http://www.rru.worldbank.org/paperslinks/open.aspx?id=7381> (disponibile unicamente in inglese).

²⁴ Consultabile in Internet sotto: <http://www.mwst.com/Gesetzesentwurf-v3.4.pdf> (disponibile unicamente in tedesco).

²⁵ La pubblicazione "Modifiche della prassi dal 1° gennaio 2005" è uscita nel novembre del 2004, la pubblicazione "Modifiche della prassi dal 1° luglio 2005" nel giugno del 2005; esse sono consultabili in Internet sotto:

<http://www.estv.admin.ch/data/mwst/i/mwstg/druckpdf/610.526-01i.pdf> e

<http://www.estv.admin.ch/data/mwst/i/mwstg/druckpdf/610.526-02i.pdf>.

²⁶ Consultabile in Internet sotto: <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/indexi.htm>.

re una comunicazione tempestiva e vincolante con i contribuenti come pure delle procedure di ricorso rapide. L'AFC si propone inoltre di migliorare qualitativamente e quantitativamente l'informazione nonché di elaborare opuscoli e gCodice IVAe sull'IVA nuovi, più concisi e comprensibili. Saranno ottimizzati anche i tanto criticati controlli fiscali. Essi dovranno svolgersi in minor tempo e essere più concreti causando il minor dispendio possibile ai contribuenti. L'AFC intende infine introdurre per i contribuenti il rendiconto elettronico.

1.1.8 Organo consultivo per l'IVA

Una delle problematiche sollevate spesso nella procedura di consultazione relativa al rapporto «10 anni di IVA» concerne lo scambio e la collaborazione tra l'AFC e l'economia. Questi due aspetti vengono spesso criticati perché considerati complessi e insufficienti. Si propone che l'AFC collabori a più stretto contatto con le imprese e gli esperti fiscali. Le modifiche della prassi e le questioni riguardanti l'applicazione devono essere discusse tempestivamente ed elaborate insieme con le cerchie interessate.

Nella risposta del 28 maggio 2003 all'interpellanza Raggenbass (03.3086), il Consiglio federale si è dichiarato disposto a istituire un organo consultivo per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto dando seguito in tal modo alla richiesta dell'autore dell'interpellanza. In virtù della decisione del Consiglio federale e dell'articolo 57 capoverso 1 della legge sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione²⁷, il DFF ha emanato il regolamento dell'organo consultivo per l'IVA. L'organo è composto dal presidente, la cui funzione è affidata al capo della Divisione principale imposta sul valore aggiunto, e da 12 membri permanenti rappresentanti della scienza, dell'economia, della consulenza, dei consumatori e dell'Amministrazione federale²⁸. Questo organo può prendere posizione riguardo a tutte le ordinanze pianificate dell'Amministrazione. I progetti sono pubblicati in una delle lingue ufficiali sul sito internet dell'AFC²⁹.

L'organo consultivo ha iniziato la sua attività nel marzo del 2004. Le prime esperienze sono positive. Il coinvolgimento tempestivo di persone esterne all'Amministrazione consente di tenere conto adeguatamente delle richieste e delle esigenze delle persone direttamente toccate dall'imposta sul valore aggiunto e inoltre garantisce uno scambio di informazioni migliore tra l'AFC e i contribuenti. L'organo consultivo è stato invitato a esprimere il proprio parere anche in occasione della presente procedura di consultazione e parteciperà ai futuri lavori di revisione della legge sull'IVA.

²⁷ LOGA, RS 172.010.

²⁸ Attualmente sono membri dell'organo consultivo le seguenti persone: il prof. dr. Klaus A. Vallender (scienza), Urs Habermacher, il dr. Gabriel Rumo, Ruedi Wyder (economia), Pierre-Marie Glauser, Stéphane Gmünder, Rudolf Schumacher (consulenza), Marco Taddei (Unione delle arti e mestieri), il dr. Pascal Gentinetta (economiesuisse) e il dr. Philippe Jeanneret (seco). Due posti sono vacanti.

²⁹ <http://www.estv.admin.ch>.

1.2 Obiettivi della riforma

1.2.1 Requisiti di un’IVA ideale

L’imposta sul valore aggiunto ideale si ripercuote esclusivamente sul consumo all’interno del territorio svizzero. Essa non grava né le esportazioni, né le imprese. L’imposta sul valore aggiunto improntata su questo modulo adempie cinque diverse condizioni:

1. è ideata come un’imposta multifase al netto;
2. è un’imposta sul consumo, nel senso che grava i beni di consumo e può essere immediatamente e integralmente dedotta come imposta precedente;
3. è riscossa secondo il principio del luogo di destinazione;
4. non ammette eccezioni;
5. ha un’aliquota unica.

Concretizzare un’imposta ideale sul valore aggiunto non è possibile per varie ragioni.³⁰ In diversi punti l’attuale imposta svizzera sul valore aggiunto non corrisponde a questo ideale, e questo costituisce una delle cause per cui il sistema attuale è considerato complicato e svantaggioso per l’economia.³¹ Occorre pertanto trovare le soluzioni che si avvicinino nella misura del possibile a questo ideale.

1.2.2 Principio conduttore: imposta generale sul consumo di applicazione semplice

Il motore conduttore della riforma è la creazione di un’imposta generale sul consumo di semplice applicazione con i seguenti obiettivi:

1. sistematica e linguaggio di legge più comprensibili;
2. miglioramento delle condizioni quadro e della sicurezza del diritto per le parti in oggetto, specialmente per le aziende;
3. abolizione della tassa occulta, per quanto sistematicamente possibile e politicamente sostenibile;
4. aliquota unica;
5. nelle relazioni internazionali garanzia dello sgravio delle esportazioni dal territorio svizzero e della neutralità concorrenziale tra concorrenti svizzeri ed esteri;
6. garanzia della corretta applicazione dell’imposta, nonché del perseguimento dei comportamenti penali.

L’obiettivo del progetto è un miglioramento del sistema. Eventuali aumenti dell’imposta sul valore aggiunto (p.es. a favore delle assicurazioni sociali) non sono previsti nel presente progetto, il quale dà la preferenza alla neutralità del gettito fiscale IVA.

³⁰ Cfr. p. es. il n. 1.2.3.3 qui sotto.

³¹ Il rapporto «10 anni di IVA» illustra alle pagine 44 segg. la natura di un’imposta ideale sul valore aggiunto e indica su quali punti l’imposta svizzera sul valore aggiunto se ne scosta.

La semplificazione dell'IVA deve essere realizzata tenendo conto della realtà delle situazioni. Il sistema fiscale deve reagire in maniera adeguata alle condizioni economiche. In un'economia di mercato e in una struttura di Stato complesse come quelle caratteristiche della Svizzera, il sistema fiscale è spesso considerato complicato, specialmente per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto. A differenza delle altre imposte, l'imposta sul valore aggiunto è riscossa in pratica su tutte le operazioni e per sua intrinseca natura risulta gravosa. Il legislatore, l'amministrazione e il contribuente sono impotenti di fronte alle sue regole di legge. A prescindere da questa realtà, per le imprese contribuenti l'imposta sul valore aggiunto deve essere resa il più semplice possibile nella sua applicazione.

I principali obiettivi nella semplificazione consistono nell'introduzione di:

1. agevolazioni in ambito di riscossione e di pagamento dell'imposta (in parte tramite rinuncia a imposte improduttive);
2. abolizione delle eccezioni improprie, nella misura in cui lo consente la tecnica di riscossione;
3. disposizioni più efficaci a livello di procedura;
4. aliquota unica.

In realtà, gli autentici contribuenti dell'imposta sul valore aggiunto in territorio svizzero sono i consumatori. Solo in casi eccezionali le imprese si trovano svantaggiate dal sistema. Le imprese hanno prima di tutto il compito di incassare l'imposta dai consumatori e di riversarla alla Confederazione dopo aver dedotto l'imposta precedente. Le imprese possono essere definite una sorta di servizio d'incasso della Confederazione e risultano quindi mandatarie anziché contribuenti. La riforma dell'IVA ha lo scopo di instaurare un rapporto di partenariato tra Confederazione e imprese, improntato sulla reciproca fiducia.

1.2.3 Abolizione delle eccezioni all'assoggettamento (esenzioni improprie; prestazioni escluse dall'imposta)

L'esenzione impropria fa parte del contesto delle eccezioni all'assoggettamento. La prestazione non è imponibile, ma, per contro, non è ammessa la deduzione dell'imposta precedente. L'impresa non può computare l'imposta pagata sulle prestazioni preliminari e sugli investimenti necessari all'esecuzione della sua prestazione esclusa dall'imposta.

1.2.3.1 Conseguenze fiscali di un'esenzione impropria

Le conseguenze fiscali di un'esenzione impropria dipendono dall'entità di valore aggiunto risultante nella catena delle prestazioni escluse dall'imposta.

- Quando l'esenzione impropria giunge all'ultimo anello della catena di valore aggiunto, il valore aggiunto rimane non imposto perché eccettuato dall'imposta. Risulta sì una tassa occulta che – non imponendo più unicamente la creazione di valore aggiunto dell'ultimo anello – non crea però aumenti o diminuzioni d'imposizione nella catena di operazioni.
- Se l'esenzione impropria giunge a un anello precedente, risulta invece un aumento d'imposizione. La tassa occulta che determina l'esenzione impropria si

ripercuote sul valore aggiunto successivo, producendo un effetto a cascata: l'impresa colpita da un'esenzione impropria ripercuote la tassa occulta sul prezzo dei suoi prodotti, che fungono da fattore di input per le ulteriori fasi di produzione nella catena di creazione di valore aggiunto. La produzione rincara in maniera corrispondente nei settori a valle. La creazione di valore aggiunto nelle fasi a valle risulterà quindi imposta ripetutamente.

1.2.3.2 Inconvenienti economici dell'esenzione impropria

Un'esenzione impropria è all'origine dei seguenti svantaggi economici:

1. *Distorsione delle decisioni di produzione*: l'esenzione impropria di beni utilizzati come beni preliminari o come beni di investimento nel processo di produzione crea distorsioni nelle decisioni di produzione dell'impresa. L'esenzione impropria impedisce all'azienda il recupero dell'imposta precedente pagata su questi input di produzione, cosicché l'azienda è incentivata a sostituire i beni esclusi dall'imposta con altri beni.

La distorsione causata dall'esenzione impropria nella catena di valore aggiunto può ripercuotersi oltre il settore direttamente interessato. Un'esenzione impropria della produzione di acciaio si ripercuote non soltanto sulle decisioni di produzione del fabbricante di macchinari che utilizza i prodotti di acciaio come beni preliminari nella produzione, ma causa anche un aumento dei prezzi dei macchinari con conseguente aumento dei prezzi dei prodotti fabbricati con questi macchinari. Questa situazione pregiudica i beni e i metodi di produzione basati in larga misura sull'utilizzazione di input esclusi dall'imposta.

2. *Stimolo alla produzione in proprio (integrazione verticale)*: a causa del cosiddetto effetto cascata l'esenzione impropria incita a evitare la tassa occulta tramite l'integrazione verticale. Ciò significa che il venditore di un bene escluso dall'imposta viene stimolato a produrre egli stesso i beni invece che ad acquistarli da terzi sul mercato versando imposte non deducibili. Per numerosi beni esclusi dall'imposta i ricavi scalari o i vantaggi di specializzazione nella produzione sono talmente considerevoli, che l'integrazione verticale difficilmente costituirà un'opzione. Sono quindi in particolare i beni prodotti tramite un'attività comparativamente non qualificata e con ricavi scalari ridotti che si prestano alla produzione in proprio. Per le banche – che offrono prestazioni finanziarie escluse dall'imposta – può quindi essere interessante, economicamente parlando, effettuare per esempio le prestazioni di servizi di sicurezza in proprio, piuttosto che acquistarle da contribuenti esterni e non aver diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

Anche i consumatori finali sono incoraggiati ad evitare l'imposta sul consumo finale producendo in proprio, ossia sostituendosi alla produzione di mercato, come per esempio dipingendo i propri locali per evitare l'IVA sui valori di pittura o cucinando in proprio per evitare l'IVA sulle prestazioni di ristorazione.

Un trattamento fiscale uniforme della produzione in proprio non è evidente. Lo stimolo all'integrazione verticale implica che l'organizzazione della catena di valore aggiunto sia fondata su considerazioni fiscali piuttosto che su considerazioni economico imprenditoriali. Questa situazione è inefficiente e indesiderata. D'altra parte la produzione in proprio può costituire una reazione efficace alla distorsione originata dalla mancata restituzione dell'imposta precedente. La

prassi nei singoli Paesi non è uniforme. Ponderando maggiormente il primo aspetto risulta che il fisco deve approntare le risorse per attuare l'imposizione della produzione in proprio. Per contro, una maggiore ponderazione del secondo aspetto (compresi i costi dell'imposizione), la produzione in proprio rimane esente da imposta. Per decidere quale sia l'aspetto preponderante è stato proposto di basarsi sull'esistenza di un mercato sul quale è possibile procurarsi il bene. Nell'affermativa, la produzione in proprio dovrebbe essere imposta, altrimenti non essere imposta.

3. *Violazione del principio del luogo del destinatario*: l'esenzione impropria viola il principio del luogo del destinatario. Secondo il principio del luogo del destinatario, l'IVA non deve gravare le esportazioni nel luogo del prestatore, ossia nel Paese d'esportazione, ma essere prelevata presso il destinatario, ossia nel Paese d'importazione alle condizioni ivi applicate. Il principio del luogo del destinatario non origina distorsioni e garantisce una produzione efficiente nel contesto internazionale. Per le merci l'imposizione è applicabile direttamente dall'autorità doganale al valico del confine. Per contro, l'imposizione degli ottenimenti di prestazioni di servizi dall'estero diventa più difficile quando i destinatari sono direttamente le economie domestiche.

L'esenzione impropria concerne soprattutto le prestazioni di servizi. Esistono due possibilità di strutturare l'esenzione impropria. In Svizzera l'esenzione impropria concerne tutte le cifre d'affari di questo genere delle imprese, indipendentemente dalla loro realizzazione in Svizzera o all'estero. Dal canto suo, la Sesta Direttiva offre all'impresa che esegue prestazioni di servizi finanziarie escluse dall'imposta a clienti di Paesi che non sono membri dell'UE la possibilità di chiedere il rimborso dell'imposta precedente pagata, proporzionalmente alla quota gravante queste esportazioni.

In Svizzera i beni esclusi dall'imposta sono dunque colpiti dalla tassa occulta quando sono esportati, mentre non lo sono nell'UE quando sono esportati in un Paese che non è membro dell'UE e quando il Paese dell'UE utilizza la possibilità offerta dalla Sesta Direttiva UE. Gli acquirenti di prestazioni finanziarie escluse dall'imposta in Svizzera potrebbe quindi essere incentivati a sostituire le offerte escluse dall'imposta di prestatori svizzeri con prestazioni finanziarie esentate de facto provenienti da Paesi membri dell'UE.

Di maggior effetto sono però le ripercussioni dell'esenzione impropria sulle fasi precedenti della catena di produzione di valore aggiunto. Esse determinano un rincaro delle esportazioni – quando sono prodotte con beni preliminari esclusi dall'imposta oppure con beni di input, prodotti a loro volta con beni preliminari esclusi dall'imposta. Questo secondo effetto esiste a prescindere dal fatto che venga concessa o meno la deduzione dell'imposta precedente per i beni di esportazione esclusi dall'imposta. Anche in questo caso, gli acquirenti di beni input esclusi dall'imposta in Svizzera sono interessati a sostituirli con beni in importazione esenti de facto, sempre che siano disponibili.

4. *Problemi in casi di utilizzazione mista*: sorgono complicazioni quando le imprese eseguono prestazioni imponibili e prestazioni escluse dall'imposta. L'imposta precedente pagata deve essere ripartita proporzionalmente sulle attività imponibili e sulle attività escluse dall'imposta. La deduzione dell'imposta precedente viene successivamente ridotta in corrispondenza alla quota di attività escluse dall'imposta. In questo contesto si parla di cosiddetta doppia utilizzazio-

ne.³² Il problema per l'autorità fiscale è eseguire in modo conforme la riduzione dell'imposta precedente, ossia proporzionalmente alla quota di utilizzazione, nella produzione di beni esclusi dall'imposta, di beni preliminari e di beni di investimento sottoposti all'imposta precedente. L'impresa toccata dalla riduzione dell'imposta precedente è stimolata a fare apparire possibilmente esigua questa quota nei confronti dell'autorità fiscale. A differenza dell'autorità fiscale, l'impresa è a conoscenza della situazione effettiva. Questa lacuna di informazione causa problemi di attendibilità e di insufficiente avvicinamento alla situazione reale ed effettiva. Nel contempo il trattamento fiscale della doppia utilizzazione vincola le risorse sia presso l'autorità fiscale che presso i contribuenti.

5. *Exemption creep*: la caratteristica principale delle esenzioni improprie è la loro correlazione. Ne consegue un processo designato come «*exemption creep*» (necessità di conseguire esenzioni). Ogni esenzione impropria origina una pressione diretta in vista di ulteriori eccezioni a monte e a valle della catena di creazione di valore aggiunto.

- L'introduzione di un'eccezione per la riduzione dell'onere fiscale su un determinato bene sollecita l'esenzione impropria (o propria) dei beni utilizzati per la produzione del bene stesso. I fornitori dei beni preliminari della catena di valore aggiunto ritengono che l'onere fiscale sul bene da sgravare può essere ridotto efficacemente soltanto diminuendo (o eliminando) la tassa occulta sul bene.
- L'introduzione di un'esenzione impropria all'interno della catena di creazione di valore aggiunto favorisce l'esenzione impropria degli utilizzatori successivi del bene impropriamente esentato. Questo fatto è manifesto quando un'impresa del terzo stadio di creazione di valore aggiunto acquista una prestazione preliminare da un'impresa del secondo stadio di valore aggiunto. Se la prestazione del secondo stadio di creazione di valore aggiunto è imponibile mentre quella del terzo stadio è esclusa dall'imposta, l'utile dell'impresa del terzo stadio di valore aggiunto corrisponde al valore aggiunto non incluso nell'imposta. Per contro, un'esenzione impropria al secondo stadio di creazione di valore aggiunto provoca all'impresa del terzo stadio di valore aggiunto un utile corrispondente alla non imposizione del valore aggiunto del secondo e terzo stadio.

1.2.3.3 Giustificazione dell'esenzione impropria in determinati casi

A prescindere dagli inconvenienti illustrati, esistono situazioni in cui l'esenzione impropria è giustificata e rende accettabile la tassa occulta che la vincola, come nei casi in cui è impossibile imporre l'output e per motivi pratici e fiscali non è opportuna un'esenzione propria:

Piccole imprese: per le piccole imprese le spese di riscossione e di pagamento incidono sfavorevolmente a tal punto da rendere ragionevole la non integrazione nel sistema dell'IVA. Per il medesimo motivo non entra in linea di conto neppure l'esenzione propria. L'esenzione impropria di imprese di piccole dimensioni è giustificata. Ciò permette di non imporre il valore aggiunto creato da queste piccole im-

³² Questa complicazione è confermata anche dall'Unione svizzera delle arti e mestieri (v. nota a piè di pagina n. 20): Administrative Belastung der KMU durch die Mehrwertsteuer, pag. 19 seg.

prese. Questa soluzione è un compromesso accettabile tra la volontà di mantenere basse le spese di riscossione e di pagamento – nella fattispecie d'importo nullo perché le imprese non si assoggettano presso l'AFC e non sono obbligate a presentare i rendiconti – e l'auspicio di non dover rinunciare completamente alle entrate a causa della tassa occulta. Inoltre le piccole imprese non sono eccessivamente avvantaggiate rispetto ai loro concorrenti di più grandi dimensioni.³³

Produzione non destinata al mercato: un ulteriore motivo è la produzione venduta ad un prezzo inferiore a quello di mercato, rispettivamente a quello di produzione. Con ciò si intende la produzione non destinata al mercato.

La produzione per l'utilizzazione in proprio non destinata al mercato comprende le merci e le prestazioni di servizi di produzione propria, utilizzate da un'unità istituzionale per il consumo proprio o per i suoi investimenti lordi. Gli esempi più significativi sono le prestazioni di servizi provenienti da immobili utilizzati per il consumo proprio (valori locativi). Nella misura in cui è effettuata nel quadro delle economie domestiche, la produzione per l'utilizzazione in proprio non destinata al mercato dovrebbe essere integralmente esonerata dall'IVA.

Un'altra produzione non destinata al mercato è rappresentata dal valore di produzione messo a disposizione di altre unità a titolo gratuito, rispettivamente a prezzi economicamente insignificanti. Viene così a mancare la controprestazione sulla quale prelevare l'IVA. La produzione non destinata al mercato non è pertanto soggetta all'imposta sul valore aggiunto con deduzione dell'imposta precedente. Quest'ultima forma di produzione non destinata al mercato si riscontra nel settore statale e in quello delle organizzazioni private senza carattere lucrativo. Essa concerne segnatamente i rami settoriali ricerca e sviluppo, amministrazione pubblica, formazione ed educazione, sanità e settore sociale, rappresentanza di interessi, nonché associazioni religiose e altre associazioni ricreative, culturali, sportive e d'intrattenimento.

Significativi esempi di una produzione non destinata al mercato si hanno quando le istituzioni dello Stato sono in concorrenza con le imprese private. Le istituzioni di formazione dello Stato forniscono sovente le loro prestazioni a prezzi inferiori, che non coprono i costi, e spesso anche gratuitamente. Se queste prestazioni sono imponibili, per il fatto dell'esiguità della controprestazione abbinata, l'imposta grava soltanto una quota ridotta della prestazione o non la grava affatto. Per contro, le prestazioni delle istituzioni private di formazione, finanziate totalmente con le tasse scolastiche, sono integralmente imposte. La parità di trattamento dei due offerenti potrebbe essere realizzata con l'esenzione propria. Ciò significherebbe però privilegiare i settori propriamente esentati rispetto ai settori non esentati. Sebbene non sia neutrale a livello di concorrenza – perché il settore pubblico è avvantaggiato rispetto al settore privato – l'esenzione impropria resta comunque la variante preferibile.

Di principio potrebbe anche essere imposta l'altra produzione non destinata al mercato, imponendo i costi di produzione (metodo dell'addizione) invece che la controprestazione realizzata sul mercato. La base di calcolo dovrebbe in tal caso comprendere le prestazioni preliminari, la remunerazione per salari, gli ammortamenti, le tasse di produzione pagate, i redditi da interessi e da pigioni versati meno il reddito patrimoniale ricevuto, nonché un eventuale utile aziendale. In caso di contribuenti con una produzione di mercato e anche altre produzioni non destinate al mercato, si ap-

³³ Secondo l'art. 10 D-LIVA queste imprese hanno tuttavia la possibilità di assoggettarsi volontariamente all'imposta.

plicherebbero sia il metodo della deduzione dell'imposta precedente, sia il metodo dell'addizione. In questo caso l'imposta calcolata sulla cifra d'affari nell'ambito della deduzione dell'imposta precedente andrebbe computata con l'imposta calcolata secondo il metodo dell'addizione. Gli acquirenti contribuenti potrebbero in tal modo dedurre come imposta precedente l'imposta pagata, mentre nel contempo verrebbe imposta integralmente la produzione utilizzata per il consumo. Non risulterebbero problemi di delimitazione e il sistema sarebbe neutrale per quanto concerne la produzione di mercato rispetto alla produzione non destinata al mercato. Nessun Paese ha tuttavia adottato un sistema fiscale di questo genere.

Prescindendo dal metodo complementare dell'addizione, si potrebbe aumentare leggermente l'imposizione della produzione non destinata al mercato, aggiungendo i sussidi alla controprestazione imponibile, analogamente al trattamento attuale della sponsorizzazione. La sponsorizzazione rappresenta uno scambio di prestazioni sotto forma di prestazione pubblicitaria che il destinatario dell'importo effettua allo sponsor privato orientato al mercato. Nel caso dei sussidi invece lo scambio di prestazioni consiste nel fatto che il destinatario del sussidio esegue al pubblico una prestazione voluta dal legislatore, la quale, senza il sussidio non avrebbe potuto essere effettuata o non avrebbe potuto esserlo nella quantità o qualità desiderate.

Beni difficilmente imponibili: esistono parimenti settori specifici in cui è difficile determinare l'output sul quale deve essere prelevata l'IVA. In questo caso si ricorre all'esenzione impropria per evitare che questi settori rimangano interamente esenti da imposta. Non è comunque chiaro in questi casi se la migliore soluzione è rappresentata dall'esenzione propria o dall'esenzione impropria. Secondo il criterio dell'efficienza di produzione, un sistema fiscale dovrebbe creare distorsioni concorrenziali unicamente sulle decisioni dei consumatori, non però su quelle dei produttori. Ciò favorirebbe l'esenzione propria, perché la tassa occulta legata all'esenzione impropria ha appunto effetti di distorsione concorrenziale sulle decisioni dei produttori. Il teorema dell'efficienza della produzione vale però soltanto se possono essere imposti tutti i beni. Se quest'esigenza non è adempita, l'onere indiretto che grava questi beni tramite l'imposizione degli input necessari alla loro produzione può, in circostanze particolari, manifestarsi in un accresciuto benessere. L'esenzione impropria risulterebbe quindi più vantaggiosa dell'esenzione propria. Si possono quindi trarre le seguenti regole:

Caso 1: se la prestazione è (prevalentemente) effettuata ad imprese contribuenti, è preferibile l'esenzione propria, per il fatto che l'esenzione propria non modifica l'onere fiscale nell'intera catena di valore aggiunto se avviene prima dell'ultima fase. In questo caso l'esenzione propria non origina (praticamente) minori entrate e non produce (quasi) distorsioni.

Caso 2: risulta per contro che l'esenzione impropria è preferibile, perché la prestazione è (prevalentemente) richiesta dal consumatore finale. In questo caso, l'esenzione propria originerebbe un'esenzione (quasi) integrale della catena di valore aggiunto. Per garantire la neutralità del gettito, le aliquote di imposta sulle altre prestazioni dovrebbero essere aumentate in modo corrispondente, circostanza che peggiora l'efficienza dell'imposizione nella misura in cui la prestazione esente dall'imposta non è molto elastica in funzione del prezzo e/o del reddito e/o non è strettamente legata al tempo libero. Inversamente, molti degli inconvenienti economici citati nel numero 1.2.3.2 spariscono o sono fortemente attenuati in caso di esenzione impropria nell'ultima fase (ossia a livello di consumatore finale). Poiché l'ultima fase di valore aggiunto non è imposta, il gettito

fiscale diminuisce meno che in caso di imposizione della prestazione, anche se può risultare sostanziale quando l'ultima fase non è molto rilevante rispetto all'intera catena di valore aggiunto. In ogni caso il gettito è superiore a quello dell'esenzione propria, in cui è nullo.

Le prestazioni di servizi degli immobili d'abitazione compresa la fattispecie del valore locativo proprio sono esemplificative del caso 2. Per questo motivo, in questo caso l'esenzione impropria è indubbiamente preferibile all'esenzione propria. È invece meno evidente determinare se le prestazioni di servizi finanziari rientrano piuttosto nel caso 1 o nel caso 2.

1.2.3.4 Eccezioni che non possono essere eliminate

Certe operazioni causano notevoli difficoltà tecniche di riscossione per poter essere integrate nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Dette cifre d'affari enumerate in modo esaustivo qui appresso devono restare escluse dall'imposta «per motivi inerenti al sistema»³⁴:

Prestazioni di servizi finanziarie (operazioni di credito, fidejussioni, garanzie e altre prestazioni di garanzie, nonché commercio di divise e di banconote):

Queste categorie di prestazioni di servizi finanziarie sono eseguite nell'ambito di un'intermediazione nel cui contesto i prezzi o le controprestazioni appaiono soltanto sotto forma di margini (margine di interesse o margini analoghi). Il problema in caso di imposizione di queste cifre d'affari finanziarie consiste nel fatto che la creazione di valore aggiunto non può essere accertata sulla base delle singole cifre d'affari, ciò che sarebbe indispensabile ai fini dell'applicazione della deduzione dell'imposta precedente nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Si ritiene che attualmente meno del 10 per cento di tutte le prestazioni di servizi bancarie a consumatori finali in Svizzera sia sottoposta all'IVA. Per le prestazioni di servizi escluse dall'imposta non è accordata la deduzione dell'imposta precedente, anche se sono eseguite a clienti all'estero o a contribuenti in territorio svizzero. Ne consegue che i prestatori di servizi sono colpiti da una tassa occulta che trasferiscono ai loro clienti, anche a quelli all'estero. La tassa occulta ammonta a circa 800 milioni di franchi. A questo fatto si aggiungono difficoltà di delimitazione tra cifre d'affari imponibili e cifre d'affari escluse dall'imposta (p.es. factoring). Sebbene queste circostanze propendano per l'eliminazione delle eccezioni nell'ambito delle prestazioni bancarie, lo status quo deve essere mantenuto per i seguenti motivi:

- Di massima, secondo un'interpretazione convincente, le operazioni di credito delle banche come pure il traffico dei pagamenti (trasferimenti di valori) si situano al di fuori del campo di applicazione di un'imposta sul consumo, perché queste prestazioni non generano un consumo privato di beni e di servizi, ma lo preparano soltanto.
- I modelli teorici di imposizione integrale della creazione di valore aggiunto da parte delle banche tramite un sistema di cash-flow³⁵ si situano al di fuori di un

³⁴ L'espressione «inerente al sistema» non è completamente corretta. Anche queste prestazioni potrebbero teoricamente essere imposte, ma il dispendio di imposizione sarebbe troppo elevato e completamente sproporzionato rispetto al gettito.

³⁵ Cfr. il rapporto «10 anni di IVA», n. 4.1.4.2.2.

sistema di IVA, non sono maturi e non sono applicati in nessun caso alle banche. Anche l'UE non prende attualmente in considerazione quest'imposizione³⁶.

- A prescindere dalla tassa occulta di circa 800 milioni di franchi, in caso di imposizione verrebbero perlomeno poste parzialmente in forse anche le entrate provenienti dalle tasse di bollo, pari a circa 1,6 miliardi di franchi.
- Attualmente il gettito di tassa occulta di questo ramo settoriale è talmente elevato che in caso di imposizione integrale delle prestazioni di servizi bancarie (operazioni sui margini e operazioni di commissione) tramite un sistema di cash-flow non si verificherebbero maggiori entrate. Lo stesso dicasi se le operazioni di commissione delle banche dovessero essere imposte in maniera più ampia di quella attuale.³⁷ Questa sorprendente conclusione poggia sulla constatazione che la maggior parte delle prestazioni di servizi bancarie sono effettuate a destinatari all'estero (a favore dei quali dovrebbe essere concessa un'esenzione propria) oppure a destinatari contribuenti in Svizzera (che beneficiano della deduzione dell'imposta precedente). Va inoltre tenuto conto della concorrenza parziale delle tasse di bollo. Una «doppia» imposizione non è mai stata presa in considerazione neppure altrove.

Qualora si volessero assoggettare selettivamente simili commissioni – attualmente non imposte né all'IVA, né alle tasse di bollo – occorrerebbe considerare che visto l'elevato numero di operazioni con clienti esteri e con clientela imprenditoriale non si registrerebbero maggiori entrate o al massimo maggiori entrate di esigua entità che comporterebbero però ulteriori dispendi per la loro regolazione³⁸ e riscossione, con inoltre il rischio di abbandono della piazza finanziaria svizzera di queste operazioni.

Prestazioni di servizi di assicurazione:

Per queste cifre d'affari i problemi sono analoghi a quelli delle prestazioni di servizi finanziari poc'anzi menzionati. Anche in questo caso è difficile accertare l'esatta controprestazione per ogni singola prestazione di servizi di assicurazione. Il premio che deve essere versato dall'assicurato per una determinata somma di assicurazione non è la base adeguata per essere considerata controprestazione. Infatti il valore complessivo di una simile prestazione di servizi è determinato in funzione della differenza tra i pagamenti ricevuti dall'assicuratore sotto forma di entrate provenienti dai premi e redditi realizzati sugli investimenti da una parte e i pagamenti effettuati dall'assicuratore sotto forma di prestazioni di indennizzo e riscatto di assicurazioni dall'altra parte. Non è possibile effettuare un calcolo esatto del valore globale così determinato per una singola somma di assicurazione.

Le prestazioni di servizi di base del settore dell'assicurazione e della riassicurazione come pure le attività di rappresentante o di intermediario di assicurazione sono at-

³⁶ Cfr. il documento di consultazione della Commissione europea per l'ammodernamento degli obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto relativamente alle prestazioni di servizi finanziari e alle prestazioni di servizi di assicurazione, n. 4.1.

³⁷ I calcoli effettuati dall'AFC mostrano che in caso di imposizione di tutte le commissioni delle banche risulterebbero maggiori entrate pari a soli 89 milioni di franchi. Occorre inoltre prendere in considerazione un ammanco di tasse di bollo (gettito 2005: 1,6 miliardi di franchi) qualora le tasse di bollo dovessero essere soppresse a causa del conflitto con l'IVA.

³⁸ Devono essere introdotte norme per il caso delle controprestazioni «implicite» di commissioni.

tualmente escluse dall'IVA. Non viene concessa la deduzione dell'imposta precedente anche se le prestazioni sono eseguite a clienti all'estero o a imprese in territorio svizzero. Ne consegue che anche in questo ramo settoriale i prestatori di servizi sono gravati di una tassa occulta di circa 70 milioni di franchi.

Un'imposizione delle prestazioni di servizi di assicurazione secondo un sistema cash-flow è teoricamente possibile ma – come nel caso delle banche – non è stata sperimentata nella prassi e non è eurocompatibile: essa non entra in considerazione. Sarebbe invece ipotizzabile l'imposizione delle assicurazioni cose (comprese l'assicurazione contro gli infortuni, l'assicurazione contro le malattie e l'assicurazione della responsabilità civile) secondo il metodo attualmente praticato dalla Nuova Zelanda.³⁹ Tale metodo fornisce risultati conformi, nella misura in cui impone la prestazione di intermediazione del rischio in modo tale da gravare unicamente il consumo interno senza generare una tassa occulta. Si evitano altresì doppie imposizioni con le prestazioni di rimozione del danno. Sussistono però ancora i seguenti importanti problemi:

- Il ramo settoriale subisce un notevole onere di adeguamento col rischio di un trasferimento all'estero delle operazioni.
- L'assicurazione sulla vita (compresa la previdenza professionale) non può essere imposta secondo il modello neozelandese a causa della quota di risparmio inclusa nel premio, ma dovrebbe piuttosto essere esclusa dall'imposta come le prestazioni finanziarie, con la conseguenza che l'assicuratore è confrontato al problema della disparità di trattamento dei suoi prodotti assicurativi (nessuna semplificazione, quindi).
- L'imposizione dei premi dell'assicurazione malattia e dell'assicurazione contro gli infortuni ne risentirebbe troppo pesantemente.
- Come nel caso delle prestazioni di servizi finanziari la modifica è svantaggiosa per il fisco: in caso d'imposizione di tutte le assicurazioni cose secondo il modello neozelandese risulterebbero minori entrate dell'ordine di 138 milioni di franchi. Anche qui l'IVA si troverebbe in conflitto con le tasse di bollo sui premi assicurativi, che, nel 2005, hanno generato 636 milioni di franchi sulle operazioni di assicurazione cose.

Vendita e locazione di immobili

In virtù dell'attuale eccezione (art. 18 n. 20, 21 e 24 LIVA), il proprietario fondiario non deve di regola pagare l'imposta sulla controprestazione realizzata con la vendita o locazione immobiliare. Per contro non ha diritto a dedurre l'IVA trasferitagli all'atto della costruzione, della sistemazione e ristrutturazione o manutenzione dell'edificio, sulle relative spese di riscaldamento, di gestione, esercizio e spese accessorie. La tassa occulta che ne risulta è notevole (circa 1,2 miliardi di franchi) e sostituisce in una certa misura l'imposizione all'IVA della cifra d'affari immobiliare. Tuttavia, visto che la tassa occulta colpisce l'ultima fase di valore aggiunto, risulta una lacuna impositiva con distorsioni minime.

Nel caso degli immobili occorre operare una distinzione tra quelli utilizzati a scopi commerciali e quelli adibiti a scopi abitativi. Nel primo caso la questione dell'imposizione si pone meno, visto che il locatario o acquirente contribuente di immobili che utilizza per scopi commerciali può dedurre l'imposta precedente even-

³⁹ Per quanto concerne la descrizione del cosiddetto modello neozelandese cfr. qui sotto il numero 6.4.2.

tualmente trasferitagli. Sono pertanto le imprese contribuenti ad essere sovente inclini all'imposizione volontaria delle operazioni nel settore immobiliare. Per questo motivo il progetto di legge propone la possibilità di autorizzare di regola sempre l'imposizione volontaria di immobili commerciali.⁴⁰

Nel caso degli immobili utilizzati a scopi abitativi la situazione è tuttavia più difficile. L'imposizione degli affitti sarebbe anche possibile secondo il sistema IVA, ma per motivi di uguaglianza giuridica, nel caso degli immobili abitati dai loro proprietari, si dovrebbero imporre anche i valori locativi delle proprie abitazioni, cosa difficilmente realizzabile nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Occorre pertanto mantenere la soluzione attuale (esenzione impropria). Gli investimenti nella costruzione di abitazioni sono imposti come forniture (lavori su costruzioni degli impresari edili) e prestazioni di servizi (lavori di architettura e di ingegneria), sia quando sono eseguiti ai proprietari che abitano i loro propri immobili, sia quando sono eseguiti ai locatori di edifici di abitazione. Le possibilità e le ripercussioni di un'abolizione integrale dell'eccezione dall'imposizione nel settore immobiliare sono descritte dettagliatamente al numero 6.6.2.

Prestazioni sovrane delle collettività pubblica:

Le prestazioni che le collettività pubbliche (segnatamente la Confederazione, i Cantoni e i Comuni) eseguono nell'esercizio del loro potere sovrano sono caratterizzate dal fatto che i destinatari della prestazione sono subordinati al prestatore e che quest'ultimo ha un potere coercitivo. Si tratta di prestazioni che rientrano nel quadro dei monopoli di Stato. La non imposizione di simili attività non genera distorsioni della concorrenza, perché non esistono concorrenti privati (potenziali). Nondimeno la cerchia di queste prestazioni – che la giurisprudenza del Tribunale federale designa come non «commerciabili» – deve essere rigorosamente limitata a quelle attività per le quali vi è potere coercitivo o monopolio.

Di massima, l'IVA potrebbe essere prelevata sulle prestazioni sovrane. In senso stretto non si tratta pertanto di un'eccezione inerente al sistema. Il carattere coercitivo del consumo si oppone nondimeno all'assoggettamento all'IVA. Non devono essere creati incentivi alla prescrizione di consumo coercitivo da parte dello Stato, affinché esso possa beneficiare di maggiori entrate grazie all'IVA. Per evitare il problema della tassa occulta sarebbe di per sé ipotizzabile un'esenzione propria. A ciò si oppone però il fatto che questa opzione sarebbe troppo attrattiva dal punto di vista dei contribuenti, ragione per la quale si assisterebbe a una forte pressione per un ampliamento del catalogo delle prestazioni sovrane. Le possibilità e le ripercussioni di una tassazione su vasta scala delle prestazioni sovrane sono illustrate dettagliatamente al numero 6.7.2.

Produzione naturale:

Anche in questo caso non sono primariamente motivi inerenti al sistema a impedire che l'agricoltura possa essere imposta nel quadro dell'imposta sul valore aggiunto. Un trattamento fiscale dell'agricoltura diverso da quello degli altri rami economici tuttavia non si giustifica. L'imposizione della produzione naturale potrebbe però provocare un aumento di circa 25'000 unità del numero di contribuenti obbligatori⁴¹

⁴⁰ Cfr. art. 15 cpv. 1 lett. b D-LIVA.

⁴¹ Nel caso di un assoggettamento a partire da un limite minimo di cifra d'affari di 100'000 franchi. A questi si aggiungerebbero altre 25'000 aziende che opterebbero a favore dell'assoggettamento volontario, perché si dovrebbe sopprimere la deduzione forfetaria dell'imposta precedente.

, nel cui caso si tratterebbe quasi esclusivamente di piccole imprese. Ne risulterebbe un notevole incremento dei costi di riscossione per l'AFC. L'aumento della mole di lavoro richiederebbe circa 40 nuovi posti di lavoro rispetto agli effettivi attuali. Inoltre, anche i nuovi contribuenti sarebbero gravati di ulteriori spese di pagamento. Un'imposizione dell'agricoltura non si giustifica se si prende in considerazione il fatto che la situazione di mercato nel settore agrario è distorta dall'elevata entità dei sussidi e che il valore aggiunto creato dall'agricoltura è esiguo rispetto ad altri settori. La problematica della tassa occulta non è peraltro decisiva in questo settore, perché essa viene eliminata tramite la deduzione forfettaria dell'imposta precedente.⁴²

Non rientrano invece nelle «eccezioni inerenti al sistema» le cifre d'affari attualmente escluse dall'imposta per motivi politici, in particolare per motivi socio-politici, soprattutto nei settori sanità, sport, cultura e formazione.

1.2.4 Perché un'aliquota unica?

La legislazione attuale in materia di imposta sul valore aggiunto prevede un'aliquota normale del 7,6 per cento, nonché un'aliquota ridotta del 2,4 per cento e un'aliquota speciale del 3,6 per cento per le prestazioni di alloggio. L'aliquota ridotta si applica in particolare ai beni di prima necessità ed è motivata da ragioni di politica sociale e redistributiva, ed è soprattutto destinata a sgravare le classi inferiori di reddito, nel senso che l'imposta sul valore aggiunto comprende un elemento con ripercussioni progressive.

Dal profilo della redistribuzione, dell'efficienza, dei costi di riscossione e di pagamento dell'imposta, nonché della politica economica ci si può chiedere se debba essere applicata un'aliquota unica o se debbano invece essere applicate più aliquote graduate in funzione delle categorie di prodotti.

1.2.4.1 Redistribuzione

Le aliquote differenziate di imposta esistenti nella realtà sono giustificate da motivi di politica redistributiva. Introducendo aliquote ridotte applicate ai beni di prima necessità – e se del caso aliquote elevate applicate ai beni di lusso – si possono integrare nell'IVA elementi con ripercussioni progressive.

A una simile concezione si può obiettare che non opera differenziazioni tra equità orizzontale ed equità verticale⁴³. Può darsi che determinati beni di lusso siano richiesti prevalentemente da cittadini abbienti e si può senz'altro prospettare un maggior onere fiscale a carico di questa categoria di persone, ma ciò non toglie che anche le persone meno abbienti acquistino beni di lusso e che non tutti i ricchi li acquistino. Le imposte e i sussidi sui beni speciali – e come tali possono essere interpretate le aliquote differenziate nell'IVA⁴⁴ – escludono l'equità orizzontale, violando così il principio della capacità produttiva.

⁴² Art. 24 cpv. 4 D-LIVA.

⁴³ Cfr. p.es. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2ª edizione; Monaco di Baviera: Vahlen, 2000, pag. 221.

⁴⁴ A livello di prodotti intermedi una differenziazione di aliquota di imposta – a esempio sotto forma di aliquota ridotta per determinati prodotti – è senza effetti perché il gettito di imposta sul valore aggiunto realizzato a livello intermedio può essere fatto valere come deduzione dell'imposta precedente dalle imprese a livello successivo. A livello di prodot-

Alcuni Paesi dell'UE hanno constatato nel corso degli ultimi anni che dal profilo dei costi è più vantaggioso imporre i redditi elevati tramite adeguamenti dell'imposta individuale sul reddito (imposizione diretta) che non, indirettamente, tramite l'imposta sul valore aggiunto⁴⁵. È in tal senso che essi hanno abolito le aliquote elevate applicate ai beni di lusso. Nella misura in cui l'aliquota di imposta concerne bevande alcoliche, tabacchi o veicoli a motore, il consumo di questi beni può senz'altro essere imposto in modo speciale, visti le relative esternalità negative. Nel caso di prodotti di piccole dimensioni ma di grande valore l'aliquota più elevata è difficilmente applicabile perché i prodotti come gioielli, cosmetici e gli apparecchi fotografici possono essere facilmente contrabbandati. La Svizzera ha peraltro rinunciato già in partenza a un'aliquota più elevata.

Nei Paesi industrializzati cresce il consenso sul fatto che le aliquote ridotte non costituiscono un mezzo sicuro per allentare l'onere fiscale delle fasce più povere di popolazione. Sulla base di studi consacrati ai diversi Paesi, l'OCSE constata che la redistribuzione può essere influenzata in modo paragonabile soltanto se nel quadro dell'imposta sul valore aggiunto i beni di prima necessità sono alternativamente imposti all'aliquota zero come in Gran Bretagna, a un'aliquota ridotta come nei Paesi Bassi (o in Svizzera) e all'aliquota normale come in Danimarca e in Norvegia⁴⁶. Il motivo sembra risiedere nel fatto che i modelli di consumo dei diversi gruppi di reddito si sono ravvicinati. Se ciò corrisponde al vero, diminuisce l'importanza della differenziazione delle aliquote per accrescere la progressività o per ridurre la regressività.

Un altro esempio per chiarire la discutibilità delle aliquote ridotte ai fini della politica redistributiva proviene dall'Irlanda⁴⁷. In Irlanda si è infatti constatato che le fasce più povere della popolazione consacrano all'acquisto di generi alimentari una quota di reddito più importante di quella dei ricchi, ma che questi ultimi spendono in assoluto il doppio perché acquistano articoli più cari, prendono sovente i loro pasti fuori casa e gettano maggiori quantità di resti di cibo. L'aliquota zero dell'Irlanda sui generi alimentari procura alle fasce superiori di reddito un'agevolazione fiscale pari al doppio di quella di cui beneficiano le fasce inferiori di reddito.

In complesso l'imposta sul valore aggiunto è comparativamente uno strumento inadeguato per allentare le differenze nella redistribuzione primaria dei redditi e per eliminare l'onere fiscale che grava i più poveri. Altri strumenti – come l'imposta sul reddito o i sistemi di sostegno ai redditi – sono indubbiamente più efficaci per sostenere finanziariamente le persone bisognose⁴⁸.

to finale l'aliquota ridotta può nondimeno essere interpretata come combinazione di un'imposizione con l'aliquota normale e un sussidio per beni speciali. A seconda della flessibilità sono poi avvantaggiati gli offerenti o gli acquirenti dei beni imposti in modo ridotto. Nell'ipotesi di una flessibilità dell'offerta, l'incidenza del sussidio è risentita prevalentemente o integralmente a livello di acquisto. In alcuni Paesi europei taluni beni soggiacciono a un'aliquota maggiorata che può essere comparativamente interpretata come combinazione di un'aliquota normale e un'aliquota sui beni speciali.

⁴⁵ Cfr. Nossen Sijbren; *Global Trends and Issues in Value Added Taxation*; OcfEB Research Memorandum 9802, 1998.

⁴⁶ Cfr. OCSE; *Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation*; Parigi, 1998.

⁴⁷ Cfr. Irlanda, Commission on Taxation, *Third Report: Indirect Taxation* (Dublin: Stationery Office, 1984), Appendix 9.

⁴⁸ Cfr. Nossen Sijbren; *Global Trends and Issues in Value Added Taxation*; OcfEB Research Memorandum 9802, 1998. OCSE; *Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation*; Parigi, 1998.

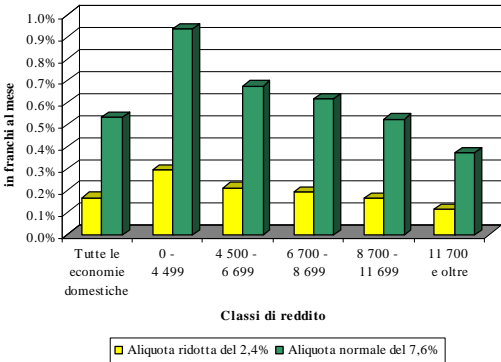
Anche dai calcoli sulla situazione svizzera, effettuati dall'AFC in vista della presente procedura di consultazione, risulta un'immagine paragonabile⁴⁹. Dal profilo percentuale l'aliquota ridotta sui generi alimentari e sulle bevande analcoliche sgrava le fasce a basso reddito in misura maggiore delle altre:

Classi di reddito (franchi al mese)	Tutte le economie domestiche	0 - 4 499	4 500 - 6 699	6 700 - 8 699	8 700 - 11 699	11 700 e oltre
Reddito mensile dell'economia domestica	8'623	3'130	5'676	7'673	10'077	16'677
Persone per economia domestica	2,30	1,38	1,98	2,48	2,78	2,91

Status quo (imposizione dei generi alimentari e delle bevande analcoliche con l'aliquota del 2,4%)						
Onere in franchi al mese	14.48	9.23	12.11	14.93	16.72	19.54
Onere in % del reddito	0.17%	0.29%	0.21%	0.19%	0.17%	0.12%

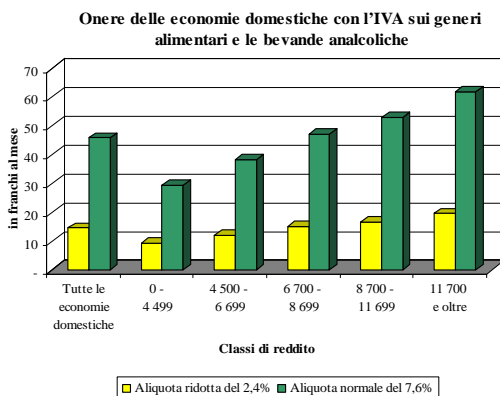
Onere delle economie domestiche con l'IVA del 7,6% sui generi alimentari e le bevande analcoliche						
Onere in franchi al mese	45.86	29.23	38.36	47.28	52.96	61.86
Onere in % del reddito	0.53%	0.93%	0.68%	0.62%	0.53%	0.37%

Onere delle economie domestiche con l'IVA sui generi alimentari e le bevande analcoliche



Per ogni franco in meno di onere fiscale per le fasce a basso reddito all'acquisto di generi alimentari e di bevande analcoliche, l'onere delle fasce superiori di reddito diminuisce simultaneamente di 2 franchi.

⁴⁹ I calcoli sono effettuati riunendo i rilevamenti in materia di reddito e di consumo dell'Ufficio federale di statistica per gli anni 2000-2002.



Occorre considerare che questo effetto è anzitutto riconducibile al numero di persone componenti le economie domestiche.

1.2.4.2 Efficienza economica

Anche dal profilo dell'efficienza ci si può chiedere se tutti i beni debbano essere imposti con la medesima aliquota o se è possibile realizzare utili di efficienza anche applicando aliquote differenziate. La ricerca nel campo della teoria economica ha originato due argomenti sostenibili per la differenziazione delle aliquote:

- Il primo argomento è costituito dalla cosiddetta regola di Ramsey⁵⁰. Secondo questa regola i beni la cui domanda è meno flessibile dal profilo fiscale – vale a dire che reagisce meno prontamente – devono essere imposti più energicamente dei beni sui quali l'imposta si ripercuote maggiormente a livello di domanda. È possibile dimostrare che la perdita di benessere dovuta all'imposizione è minore che in caso di imposizione unitaria di tutti i beni. L'aliquota sarebbe unica per tutti i beni se tutte le domande presentassero la medesima elasticità. Dal profilo della politica fiscale risulta che soprattutto i beni di prima necessità, come ad esempio i generi alimentari, dovrebbero essere imposti maggiormente perché ci si possono attendere reazioni poco elastiche della domanda. Dovrebbe invece essere imposta moderatamente la domanda più flessibile dei beni di lusso⁵¹. Esiste evidentemente un conflitto tra obiettivo di efficienza e obiettivo redistributivo, e la regola di Ramsey intesa come raccomandazione di politica fiscale potrebbe indubbiamente suscitare opposizioni per motivi di politica redistributiva. Inoltre l'attuazione pratica della regola di Ramsey fallisce a causa della complessità della struttura dell'aliquota d'imposta, valutata in base all'esperienza pratica dell'elasticità. La regola inversa delle elasticità non è pertanto adeguata come linea direttrice della politica fiscale⁵².

⁵⁰ Cfr. Ramsey, Frank P.; A Contribution to the Theory of Taxation; Economic Journal, 37, 1927, pag. 47–61.

⁵¹ Cfr. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2^a edizione; Monaco di Baviera: Vahlen, 2000, pag. 179

⁵² Cfr. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2^a edizione; Monaco di Baviera: Vahlen, 2000, pag. 182.

- Il secondo argomento a favore di una differenziazione delle aliquote per motivi di efficienza è originato dal fatto che attività come il consumo di tempo libero o la produzione a livello di economia domestica non vengono – di per sé erroneamente – imposti, in quanto non costituiscono, come il conseguimento di un reddito o l'acquisto di beni, transazioni di mercato facilmente osservabili e quindi agevolmente imponibili.

Il tempo libero non è direttamente imponibile, ma può esserlo in modo indiretto, nel senso che i beni esclusivamente o prevalentemente utilizzati per l'organizzazione del tempo libero potrebbero essere imposti con un'aliquota superiore rispetto agli altri beni⁵³.

Dal profilo dell'efficienza, la non imponibilità della produzione a livello di economia domestica implica, a livello di politica fiscale, che le prestazioni di servizi fornite sul mercato in sostituzione delle prestazioni di servizi prodotte nell'economia domestica dovrebbero risultare meno imposte degli altri beni⁵⁴. Si pensi per esempio ai lavori di manutenzione e riparazione dell'abitazione, ai lavori di giardinaggio, cucina, pulizia, cura capelli, custodia ed educazione dei figli.

1.2.4.3 Costi di riscossione e di pagamento

L'IVA con aliquote differenziate è difficile da riscuotere, perché esse implicano problemi di classificazione e possono favorire l'elusione fiscale. Le autorità fiscali devono identificare le cifre d'affari dei singoli prodotti, verificarle e interpretare le norme di applicazione delle aliquote di imposta. I loro costi di tassazione sono ulteriormente incrementati dagli oneri di correzione quando il contribuente applica un'aliquota errata. Il numero di reclami è in crescita perché anche in caso di un'attenta legislazione permangono problemi di delimitazione e di sicurezza del diritto, che vincolano a loro volta le risorse.

Le aliquote differenziate di imposta aumentano l'onere di allibramento dei contribuenti ed accrescono in tal modo le spese di pagamento. Questo stato di fatto colpisce in maniera eccessiva le imprese più piccole⁵⁵.

1.2.4.4 Aspetti di politica economica

Un'aliquota unica è segno di un certo standard. I gruppi di interesse che intendono procacciarsi agevolazioni fiscali incontrano sovente difficoltà a far passare i messaggi di richiesta nel contesto della concorrenza politica, quando la loro approvazione potrebbe costituire un precedente. Per contro, l'esistenza di più aliquote di imposta funge da via d'accesso per numerosi gruppi interessati che postulano un trattamento fiscale preferenziale come quello già accordato ad altri gruppi interessati. In questo contesto è possibile che i rapporti politici di potere assumano un ruolo mag-

⁵³ Cfr. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2ª edizione; Monaco di Baviera: Vahlen, 2000, pag. 181.

⁵⁴ Cfr. Kleven, Henrik J.; Richter, Wolfram F. e Sørensen, Peter B.; Optimal Taxation with Household Production; Mimeo, 1999.

⁵⁵ È quanto risulta da diverse inchieste citate dallo studio dell'Unione svizzera delle arti e mestieri (cfr. nota in calce n. 20): Onere amministrativo delle PMI consecutivo all'IVA [Administrative Belastung der KMU durch die Mehrwertsteuer], pag. 9 segg.

giore come argomenti di efficienza ai sensi della teoria fiscale ottimale, al punto che l'efficienza del sistema fiscale potrebbe risultare piuttosto peggiorata anziché migliorata dall'indebolimento della base fiscale.

1.2.4.5 Conclusione: aliquota unica

Le considerazioni sull'efficienza sono di per sé favorevoli ad aliquote differenziate, ma la messa in pratica fallisce di fronte alle esigenze troppo elevate in materia di informazione e di costi ingenti di riscossione e pagamento. Gli argomenti di politica redistributiva a favore di una differenziazione delle aliquote, argomenti che, per dirla in breve, esigono una differenziazione delle aliquote in senso opposto alle considerazioni di efficienza⁵⁶, possono essere realizzati in maniera più semplice e sono d'altronde già in parte concretizzati. La loro motivazione è però meno forte visto che ai fini della politica redistributiva sono disponibili risorse più efficienti. Dal profilo della politica economica e considerati i costi di riscossione e di pagamento, sono parecchie le ragioni che parlano a favore di un'aliquota unica. Dopo una dovuta ponderazione di tutti gli argomenti, l'aliquota unica pare essere la migliore soluzione.

1.2.4.6 Alternative all'aliquota unica

Per poter realizzare gli obiettivi auspicabili di politica sociale e redistributiva potrebbe essere all'occorrenza introdotto un correttivo anche nell'ambito dell'IVA. Diversamente dalla soluzione attuale, questo correttivo non si situerebbe più nel contesto del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, ma al di fuori. In tal modo è possibile sgravare le economie domestiche finanziariamente più deboli senza complicare inutilmente il sistema IVA. Una relativa proposta è illustrata al seguente numero 5.

1.3 Possibilità di soluzione esaminate

Esistono diverse possibilità per conseguire gli obiettivi della riforma definiti al numero 1.2.

1. In primo luogo vi è la questione dell'entità della riforma. Già nel quadro della procedura di consultazione relativa al rapporto «10 anni di IVA» le opinioni in merito differivano. Numerosi partecipanti alla procedura di consultazione esigevano una semplificazione del sistema dell'imposta sul valore aggiunto tramite misure singole e rapidamente attuabili di miglioramento, in particolare in ambito di esecuzione dell'imposta. Altri partecipanti alla consultazione chiedevano invece una semplificazione ampia e radicale⁵⁷.

Il Consiglio federale è convinto che per giungere a una soluzione ottimale occorre affrontare nel loro complesso i numerosi problemi che si presentano. Solo una modifica radicale della legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto è apportatrice di semplificazioni e agevolazioni complete e durevoli. Rientrano nel

⁵⁶ La regola di Ramsey consiglia una maggiore imposizione dei beni di prima necessità dato che la loro domanda sul mercato è comparativamente inelastica. Le considerazioni di politica redistributiva auspicano invece tendenzialmente l'applicazione di un'aliquota ridotta per i beni di prima necessità.

⁵⁷ Rapporto «10 anni di IVA», pag. 34 segg.

quadro di queste modifiche radicali la soppressione del maggior numero possibile di eccezioni e l'introduzione dell'aliquota unica. Il **modulo «Aliquota unica»**⁵⁸ del disegno di legge, trasmesso per il parere nel quadro della consultazione, contiene una proposta radicale ottimizzata. L'attuazione del modulo esige la decisa volontà politica di semplificare in maniera durevole l'imposta sul valore aggiunto avvicinandola alla forma ideale. Nell'ambito di questo modulo non possono essere presi in considerazione postulati estranei alla materia, perché ogni compromesso e ogni deviazione rispetto agli obiettivi comporta inevitabilmente nuove distorsioni e difficoltà di delimitazione, con conseguenze diametralmente opposte agli obiettivi di semplificazione perseguiti.

Il Consiglio federale è altresì consapevole del fatto che una riforma radicale costituisce un obiettivo notevole, di non facile realizzazione. In un altro modulo viene pertanto presentata una nuova legge sull'IVA che prevede due diverse aliquote. Il **modulo «2 aliquote»**⁵⁹ consente di realizzare determinati obiettivi di politica sociale e redistributiva nel quadro del sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Diversamente da quanto avviene nel quadro della legislazione in vigore, questi obiettivi non sono raggiunti con esenzioni improprie, bensì con un'aliquota più bassa (analogamente all'attuale aliquota sugli alimentari).

Il catalogo delle cifre d'affari imponibili ad un'aliquota inferiore è motivato da considerazioni non fiscali, in particolare di politica sociale ed economica. Il parametro per l'applicazione di un'aliquota inferiore può ad esempio essere la ponderazione relativamente più elevata di determinati gruppi di prodotti acquistati dalle economie domestiche a basso reddito. Va inoltre perseguita una delimitazione il più semplice possibile tra beni e prestazioni di servizi imponibili all'aliquota normale e quelli imponibili all'aliquota ridotta. Il catalogo comprende segnatamente:

- i generi alimentari (eccettuate le bevande alcoliche), come pure le operazioni di vendita take away;
- le prestazioni di ristorazione e di alloggio;
- le prestazioni nell'ambito sanitario, così come i medicinali;
- le prestazioni nell'ambito della cultura e dello sport.

Per adempiere le esigenze della mozione Hess (04.3655), oltre alla fornitura di cibi e di bevande (eccettuate le bevande alcoliche) e alle operazioni di vendita take away devono essere imposte all'aliquota ridotta anche le cifre d'affari della ristorazione. Nel contempo deve trattarsi di una soluzione semplice; i problemi attuali di delimitazione possono essere evitati. Per non creare ulteriori difficoltà di delimitazione, anche le prestazioni di alloggio devono essere imposte all'aliquota ridotta.

Un'aliquota inferiore è sensata ed esplica i suoi effetti soltanto se l'aliquota ridotta è notevolmente inferiore all'aliquota normale (un terzo o la metà dell'aliquota normale). Un'aliquota ridotta impedisce quindi la possibilità di diminuire l'attuale aliquota normale, contrariamente a quanto accadrebbe con l'introduzione di un'aliquota unica.

⁵⁸ Cfr. n. 1.4

⁵⁹ Cfr. n. 1.4.

Infine, è anche possibile limitare essenzialmente la riforma alla modifica dei punti «tecnici» (modulo «Legge fiscale»⁶⁰). In tal caso rimangono le attuali incrinature del sistema, come in particolare le tre diverse aliquote e le numerose eccezioni all'imposta. Le difficoltà attuali della legge sono ridotte nei limiti del possibile, per semplificarla e renderla più accettabile. Molti dei problemi deplorati – come l'imposizione differenziata di prestazioni analoghe o le disparità di trattamento dei contribuenti – rimangono però irrisolti.

2. È inoltre legittimo chiedersi se i miglioramenti devono essere attuati tramite una revisione parziale o totale della legge.

I presenti disegni di legge contengono modifiche materiali su oltre 50 punti rispetto alla legislazione in vigore. Ne consegue che numerose disposizioni legali hanno dovuto essere riscritte e adeguate. Considerate le interazioni all'interno stesso della legge, la revisione parziale non è una soluzione ragionevole. Inoltre una revisione parziale costituirebbe un provvedimento "cosmetico" maldestro e raffazzonato. Il Consiglio federale è d'altronde convinto che i miglioramenti essenziali della legge possono essere attuati unicamente tramite una sistematica di legge più attenta e un linguaggio più moderno. A tale scopo è necessaria una revisione totale. In vista dell'attuazione delle proposte di modifica di legge viene pertanto scelta la forma della revisione totale.

1.4 Struttura e articolazione dei disegni di legge

1.4.1 Contenuto dei disegni di legge

Come esposto in precedenza al numero 1.3, la revisione della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto è messa in discussione in tre diverse moduli e una varianti supplementare. Il **modulo variante «Legge fiscale»** non apporta modifiche sostanziali alle tre aliquote e alle eccezioni attuali, ma introduce circa 50 modifiche rispetto alla LIVA in vigore:

Modifiche	Realizzate nel D-LIVA
Redditività di riscossione e di pagamento menzionata come principio della legge.	art. 1 cpv. 2
Definizione di altre nozioni importanti per il diritto IVA.	art. 3
Gli importi che il contribuente riceve dal destinatario della prestazione a titolo di rimborso delle spese sostenute in nome e per conto di quest'ultimo sono non controprestazioni. Lo stesso vale le imposte sui diritti di entrata e i diritti di mutazione.	art. 3 lett. h n. 5 e n. 7
Definizione di "non controprestazioni", che non comportano la riduzione della deduzione dell'imposta precedente.	art. 3 lett. h, art. 25 cpv. 3

⁶⁰ Cfr. n. 1.4.

Principio del luogo del destinatario come nuova regola fondamentale per le prestazioni di servizi.	art. 5 cpv. 1
Imposizione delle prestazioni di aircraft management, di sicurezza di volo e di analisi in funzione del principio del luogo del destinatario.	art. 5 cpv. 2 lett. f (e contrario)
Nuova definizione delle condizioni per fare valere la deduzione dell'imposta precedente. Libertà della prova mediante "rifugio sicuro"	art. 7
Possibilità di comprovare le prestazioni eseguite verso l'estero o all'estero, nonché l'ottenimento di prestazioni dall'estero attraverso il rifugio sicuro.	art. 7
Limite unico di cifra d'affari minima per l'assoggettamento obbligatorio.	art. 9 cpv. 1
Aumento del limite minimo di cifra d'affari da 75'000 a 100'000 franchi.	art. 9 cpv. 1
Per il limite di cifra d'affari sono determinanti le controprestazioni convenute e non più le controprestazioni ricevute.	art. 9 cpv. 2
L'opzione per l'assoggettamento volontario non è vincolata a limiti di cifra d'affari minima.	art. 10
Estensione dell'opzione dell'assoggettamento delle comunità di proprietà per piani.	art. 15 cpv. 1
Opzione illimitata per le cifre d'affari provenienti dalla vendita e dalla locazione/affitto di immobili utilizzati non a scopi abitativi.	art. 15 cpv. 1 lett. b
Le prestazioni eseguite a un prezzo complessivo possono essere trattate secondo la prestazione predominante se la prestazione predominante supera il 70 per cento della controprestazione complessiva.	art. 16 cpv. 2
Nuova regolamentazione della rappresentanza.	art. 17
L'elenco delle prestazioni escluse dall'imposta è disciplinato in modo più chiaro ed è più semplice.	art. 18
La collaborazione tra scuole pubbliche e scuole riconosciute dallo Stato nonché la collaborazione tra ospedali e altre istituzioni e persone attive nel settore della medicina umana sono escluse dall'imposta.	art. 18 cpv. 1 n. 2 lett. g e n. 5 lett. f
Affrancamento della nozione di "prestazione" dal destinatario della prestazione nell'elenco delle eccezioni (l'assistenza ai tossicodipendenti è ad esempio sempre esclusa dall'imposta, anche se il Comune affida il mandato a un terzo [ad es. associazione o SA] e il terzo lo fattura al Comune).	art. 18 cpv. 2
Estensione dell'esenzione dall'imposta per agenzie	art. 19 cpv. 1 lett. 10

di viaggio agli organizzatori di manifestazioni.	
Esenzione dall'imposta dei trasporti di bus transfrontalieri.	art. 19 cpv. 2
Nel caso delle operazioni a catena, l'esportazione diretta è estesa a tutti i fornitori.	art. 19 cpv. 3
Nuova definizione dell'elenco delle prestazioni imponibili all'aliquota ridotta.	art. 22 (modulo "2 aliquote")
In caso di utilizzazione imponibile sono deducibili anche le spese inerenti al valore del terreno.	art. 23 cpv. 2 lett. c
l'elargizione a titolo gratuito di regali pubblicitari in vista di realizzare operazioni imponibili o esenti dall'imposta legittima la deduzione integrale dell'imposta precedente.	art. 23 cpv. 2 lett. d
Soppressione della fattispecie fiscale del consumo proprio per lavori su costruzioni.	art. 27
Maggior rigore della procedura di tassazione tramite riduzione dei termini di prescrizione relativa e assoluta.	art. 30 e 32
Regolamentazione esplicita della prescrizione della riscossione dell'imposta.	art. 31
All'imposta a carico dell'acquirente soggiacciono all'imposta unicamente le prestazioni di servizi che seguono il principio del luogo del destinatario.	art. 33 cpv. 1
La correzione successiva della base di calcolo dell'imposta sull'importazione può essere al momento della dichiarazione dell'imposta sul territorio svizzero der Inlandsteuer.	art. 40 cpv. 2
L'AFC pubblica immediatamente qualsiasi fissazione della prassi.	art. 50 cpv. 3
La riscossione dell'imposta può gravare il contribuente soltanto nella misura in cui ciò sia assolutamente necessario per l'esecuzione della presente legge (principio del trattamento indulgente).	art. 50 cpv. 4
Possibilità di correggere ulteriormente le lacune nei rendiconti.	art. 53
In caso di errori sistematici difficili da determinare, l'AFC accorda al contribuente facilitazioni ai sensi dell'articolo 58 capoverso 4.	art. 53 cpv. 4
Ampliamento del settore d'applicazione del metodo dell'aliquota saldo tramite aumento del limite di cifra d'affari e del limite di debito fiscale netto, con semplificazioni di cambiamento di metodo.	art. 54 cpv. 3 e 6
L'adequatezza delle aliquote saldo fissate dall'AFC è verificata da terzi.	art. 54 cpv. 4

Il settore d'applicazione della procedura di notifica è descritta in maniera più precisa e la sua applicazione è strutturata in modo più flessibile.	art. 57
La possibilità della determinazione approssimativa della deduzione dell'imposta precedente è fissata esplicitamente.	art. 58 cpv. 4
L'interesse moratorio non è riscosso se il contribuente non ha versato l'imposta tempestivamente per un errore che non ha causato perdite d'imposta per la Confederazione.	art. 61 cpv. 2
È creata una base legale per la concessione di agevolazioni di pagamento.	art. 62
È fissato nella legge che il contribuente può farsi restituire imposte pagate a torto ma non dovute, purché l'imposta non sia stata accertata con una decisione passata in giudicato.	art. 63 cpv. 3
Estensione delle possibilità di condono dell'imposta sul territorio svizzero.	art. 64 cpv. 1
Regolamentazione della pretesa del contribuente a informazioni vincolanti da parte dell'AFC.	art. 66
Limitazione della responsabilità solidale nell'imposizione di gruppo in caso di uscita dal gruppo.	art. 68 cpv. 1 lett. e
Responsabilità sussidiaria del cessionario per i debiti d'imposta del cedente.	art. 68 cpv. 5
Effetto conclusivo dei controlli fiscali per i periodi controllati. L'AFC emana al termine di ogni controllo una decisione impugnabile con reclamo.	art. 74 cpv. 3
Controllo su richiesta del contribuente.	art. 74 cpv. 4
Principio d'interdizione a effettuare riprese d'imposta per sole lacune formali.	art. 74 cpv. 5
Salvaguardia del segreto professionale per i commercianti di valori mobiliari.	art. 74 cpv. 6
Possibilità per l'AFC di stimare l'imposta precedente.	art. 75 cpv. 2
L'articolo 2 capoverso 1 della legge federale sulla procedura amministrativa non è applicabile al D-LIVA. L'AFC è dunque tenuta ad accertare i fatti d'ufficio e di ammettere tutte le prove presentate, se queste possono servire ad appurare i fatti.	art. 76 cpv. 2
L'AFC ha il libero apprezzamento delle prove e non può far dipendere le prove unicamente dall'esistenza di determinati mezzi di prova.	art. 76 cpv. 3
È fissato nella legge il principio del trattamento celere delle decisioni.	art. 76 cpv. 4

Diritto del contribuente di ricorrere direttamente al Tribunale amministrativo federale.	art. 77 cpv. 2
Regolamentazione chiara ed esaustiva delle possibili garanzie.	art. 81 cpv. 6
Ulteriori misure per agevolare l'incasso.	art. 80 - 82
Miglioramenti del diritto penale nel senso di una maggiore essenzialità della materia.	art. 83 – 88
Introduzione dell'autodenuncia non punibile del contribuente.	art. 89
Estensione delle competenze legislative del Consiglio federale.	art. 90 cpv. 2
Garanzia che i tassi d'interesse moratorio e remuneratorio siano stabiliti conformi al mercato.	art. 90 cpv. 3 lett. b
L'organo consultivo dell'IVA è disciplinato nella legge.	art. 91

Il modulo «Aliquota unica» prevede un'aliquota unica e mantiene ancora soltanto cinque eccezioni all'imposta. Si tratta del modulo che si approssima maggiormente all'IVA ideale. Il **modulo “2 aliquote”** contiene, oltre all'aliquota normale, un'aliquota ridotta applicabile alle forniture e alle prestazioni di servizi attualmente escluse dall'imposta. I tre moduli si presentano come segue:

Modulo «Legge fiscale»	Modulo «Aliquota unica»	Modulo «2 aliquote»
<ul style="list-style-type: none"> - legge integralmente riveduta - nuova sistematica - modifiche in oltre 50 punti rispetto al testo in vigore 	<ul style="list-style-type: none"> - legge integralmente riveduta - nuova sistematica - modifiche in oltre 50 punti rispetto al testo in vigore - aliquota unica - 5 eccezioni all'imposta invece delle 25 attuali 	<ul style="list-style-type: none"> - legge integralmente riveduta - nuova sistematica - modifiche in oltre 50 punti rispetto al testo in vigore - due aliquote: <ul style="list-style-type: none"> a) aliquota normale per prestazioni ora imponibili all'aliquota normale, così come per altre prestazioni ora escluse dall'imposta o imponibili all'aliquota ridotta b) aliquota ridotta per le altre prestazioni ora imponibili all'aliquota ridotta, per le prestazioni di ristorazione (senza

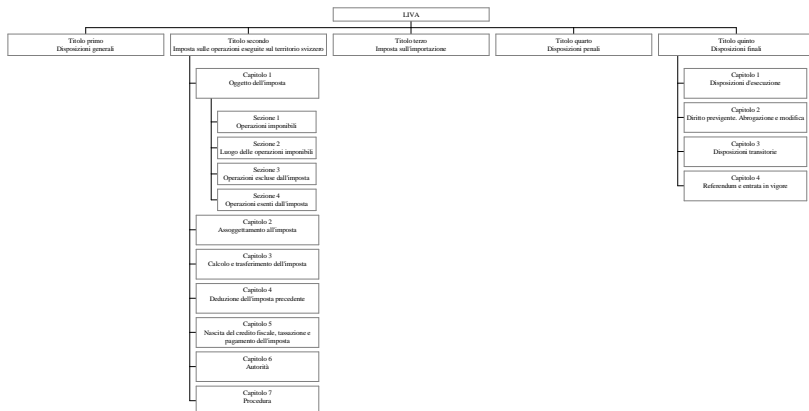
		alcol), le prestazioni di alloggio e la maggior parte delle prestazioni attualmente eccettuate - 5 eccezioni all'imposta invece delle 25 attuali
--	--	---

In alternativa al modulo “Aliquota unica” viene inoltre presentata la variante “Sanità”, che prevede l’aliquota unica del 6,4 per cento e, in aggiunta alle eccezioni previste nel modulo “Aliquota unica”, anche l’esclusione delle prestazioni nel settore sanitario. Le ripercussioni di questa variante sono presentate nel numero 3.3.

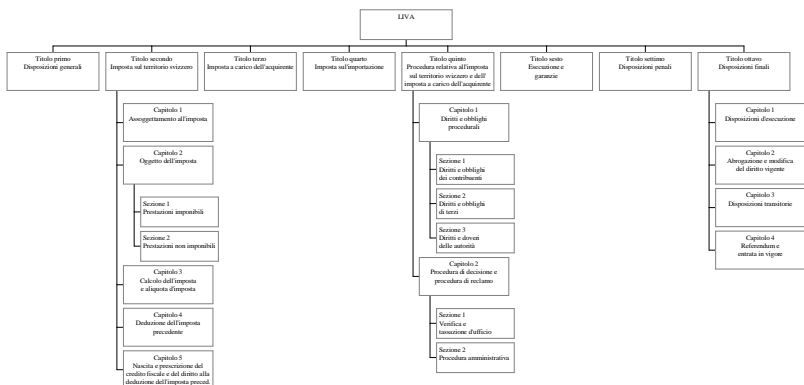
1.4.2 Articolazione della legge

Sono state ristrutturate sia l’articolazione, sia la sistematica della legge. I due diagrammi qui sotto illustrano le differenze del disegno di legge (D-LIVA) rispetto all’attuale legge concernente l’imposta sul valore aggiunto:

Articolazione e struttura della vigente LIVA



Articolazione e struttura del D-LIVA



1.5 Armonizzazione di compiti e di finanze

Nessun'altra imposta è vincolata all'economia e incide in modo tanto tangibile sui processi di produzione come l'imposta sul valore aggiunto. La maggioranza delle imprese con attività in Svizzera è contribuente all'imposta sul valore aggiunto. Nel 2003 erano attive in Svizzera 335'631 imprese⁶¹ e i contribuenti IVA erano 311'844⁶².

⁶¹ Ufficio federale di statistica, BFS aktuell, Demografia delle imprese [Unternehmensdemografie] Dati 2003, pag. 4, dicembre 2005.

⁶² AFC, L'imposta sul valore aggiunto in Svizzera 2002–2003 [Die Mehrwertsteuer in der Schweiz 2002–2003], pag. 20.

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

L'onere che risulta alle imprese dalla revisione totale della legge è dovuto anzitutto all'indispensabile adeguamento nei processi aziendali. L'entità di questo onere dipende fortemente dal modulo di riforma scelto. L'onere di riconversione è molto più importante se invece di introdurre le modifiche secondo il modulo «Legge fiscale» (n. 2.1 e 3.1), vengono imposte prestazioni finora escluse dall'imposta e se vengono modificate le aliquote (moduli «Aliquota unica» o «2 aliquote»; n. 2.2 e 3.2 così come n. 2.3 e 3.4). Se nel primo caso i costi a carico dei contribuenti dovrebbero essere nell'ordine di decine di milioni, nel caso dei moduli «Aliquota unica» o «2 aliquote» i costi di riconversione potrebbero salire rapidamente a parecchie centinaia di milioni di franchi.

Gli utili in fatto di efficienza della riforma di legge consentono d'altra parte sensibili risparmi di costi che compensano rapidamente i costi di transizione.

Le finanze della Confederazione non sono di massima gravate dal progetto di revisione perché la riforma – come già menzionato – persegue la neutralità del gettito fiscale. In tutte le varianti di revisione le aliquote di imposta sono state stabilite in modo tale che la Confederazione non realizza né maggiori né minori entrate.

Nel quadro di due diverse perizie si sta attualmente esaminando in quale misura la riforma – in particolare il modulo «Aliquota unica» (n. 3.2) – genera maggiori entrate fiscali a medio e lungo termine.

Il progetto di revisione non comporta nuovi compiti per la Confederazione.

1.6 Diritto comparato

1.6.1 Unione europea

Per il tramite di due direttive dell'11 aprile 1967 è stato compiuto a livello europeo un primo passo verso l'armonizzazione delle imposte sulle cifre d'affari negli Stati membri della Comunità europea, nel senso che l'imposta onnifase con deduzione dell'imposta precedente (la cosiddetta imposta sul valore aggiunto) è stata definita come il tipo di imposta sulla cifra d'affari applicabile dalla Comunità⁶³.

Con la ratifica della Sesta Direttiva del 17 maggio 1977, il Consiglio della Comunità europea ha avviato la seconda fase dell'armonizzazione dell'imposta sulla cifra d'affari⁶⁴. La Sesta Direttiva – che ha per oggetto l'istituzione di una base fiscale unitaria di calcolo per il sistema comune di imposta sul valore aggiunto – persegue giocoforza un allineamento giuridico fin nei minimi particolari per realizzare una base di calcolo uniforme per le entrate della CE e per impedire deviazioni dalla chiave di ripartizione. Come d'altronde le direttive in genere, ad avvenuta adozione questa direttiva è invero vincolante per gli Stati membri solo per quanto concerne l'obiettivo da raggiungere, nel senso che ogni Stato membro conserva ulteriormente

⁶³ GUCE. 71 del 14 aprile 1967, pag. 1301 segg. e pag. 1303 segg.

⁶⁴ GUCE del 13. 6. 1977 n. L145 pag. 1 segg.

la propria imposta sulla cifra d'affari; la libertà degli Stati membri di decidere in merito alla realizzazione di questo obiettivo è però limitata in ampia misura dai numerosi dettagli dell'obiettivo prestabilito. La libertà residua di strutturazione è inoltre ridotta dagli obblighi di consultazione. La Sesta Direttiva CE è articolata come una legge tributaria. Essa è talvolta designata come modello di legge concernente l'imposta sul valore aggiunto, rispettivamente come «codice dell'imposta sul valore aggiunto».

Quando anche in Svizzera si incominciò a valutare il passaggio dall'imposta sulla cifra d'affari all'imposta sul valore aggiunto, fu d'obbligo orientarsi su questa Sesta Direttiva della CE. Già la maggior parte delle norme fondamentali dell'ordinanza del Consiglio federale del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA) corrispondeva alla Sesta Direttiva CE. Anche più tardi, nell'ambito dei lavori relativi all'attuale legge concernente l'imposta sul valore aggiunto, la compatibilità con la legislazione dell'UE ha sempre costituito un importante fattore. Ciononostante, l'imposta svizzera sul valore aggiunto si differenzia in alcuni punti importanti dalla normativa dell'UE, come ad esempio nella definizione della nozione di «fornitura», nel trattamento fiscale di doni e sussidi o anche per quanto riguarda la base di calcolo del consumo proprio⁶⁵.

Anche oggi esiste di principio unanimità di consenso sulla necessità di mantenere la compatibilità col sistema di imposta sul valore aggiunto dell'UE. In questo contesto assume però maggiore rilievo il conseguimento della «compatibilità di risultato», piuttosto che forzare la compatibilità della tecnica normativa. Talune diversità di tecnica normativa rispetto all'UE possono anche essere ammesse. Su alcuni punti i presenti disegni di legge contemplano volutamente deviazioni rispetto alla normativa dell'UE, quando si dimostrano necessarie al raggiungimento degli obiettivi definiti nel numero 1.2. A queste deviazioni sono nondimeno posti limiti naturali:

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

Poiché l'IVA colpisce normalmente tutte le transazioni commerciali e dato che l'economia svizzera è in stretti rapporti con l'economia europea, l'applicazione di questi principi è condizionata ad una necessaria ampia armonizzazione con la legislazione dell'UE, nonostante intenzioni discordi. Nelle relazioni transfrontaliere devono essere in ogni modo evitate doppie imposizioni e doppie non imposizioni.

I numeri 2.1 a 2.3 e 4.4 qui appresso illustrano in quale portata le singole disposizioni del presente disegno di legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto sono in sintonia o meno con la legislazione europea, in particolare con la Sesta Direttiva UE.

La seguente tabella orienta sulle aliquote d'imposta vigenti nei Paesi limitrofi dell'UE e in Svizzera (stato: 1° settembre 2006). Una panoramica delle aliquote d'imposta in tutti gli Stati dell'UE è presentata nell'allegato 2.

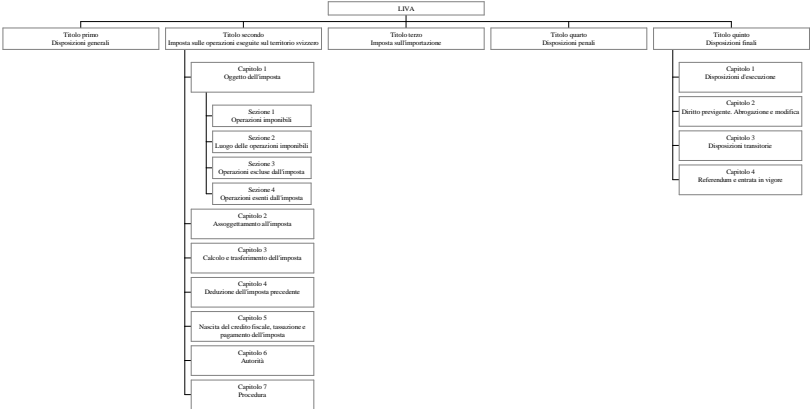
		di alloggio e la maggior parte delle prestazioni attualmente eccettuate - 5 eccezioni all'imposta invece delle 25 attuali
--	--	--

In alternativa al modulo “Aliquota unica” viene inoltre presentata la variante “Sanità”, che prevede l’aliquota unica del 6,4 per cento e, in aggiunta alle eccezioni previste nel modulo “Aliquota unica”, anche l’esclusione delle prestazioni nel settore sanitario. Le ripercussioni di questa variante sono presentate nel numero 3.3.

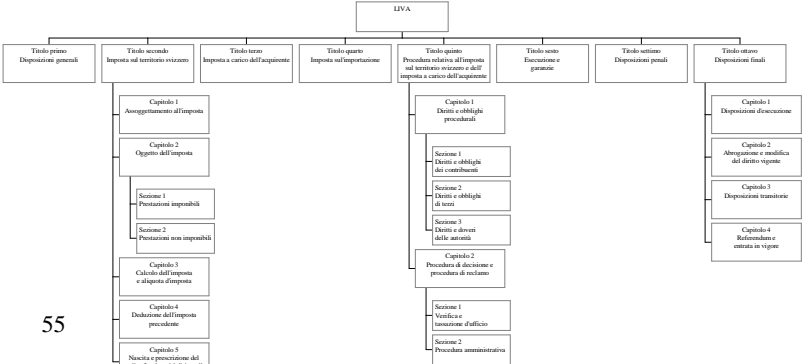
1.4.2 Articolazione della legge

Sono state ristrutturare sia l’articolazione, sia la sistematica della legge. I due diagrammi qui sotto illustrano le differenze del disegno di legge (D-LIVA) rispetto all’attuale legge concernente l’imposta sul valore aggiunto:

Articolazione e struttura della vigente LIVA



Articolazione e struttura del D-LIVA



1.5 Armonizzazione di compiti e di finanze

Nessun'altra imposta è vincolata all'economia e incide in modo tanto tangibile sui processi di produzione come l'imposta sul valore aggiunto. La maggioranza delle imprese con attività in Svizzera è contribuente all'imposta sul valore aggiunto. Nel 2003 erano attive in Svizzera 335'631 imprese⁶¹ e i contribuenti IVA erano 311'844⁶².

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

L'onere che risulta alle imprese dalla revisione totale della legge è dovuto anzitutto all'indispensabile adeguamento nei processi aziendali. L'entità di questo onere dipende fortemente dal modulo di riforma scelto. L'onere di riconversione è molto più importante se invece di introdurre le modifiche secondo il modulo «Legge fiscale» (n. 2.1 e 3.1), vengono imposte prestazioni finora escluse dall'imposta e se vengono modificate le aliquote (moduli «Aliquota unica» o «2 aliquote»; n. 2.2 e 3.2 così come n. 2.3 e 3.4). Se nel primo caso i costi a carico dei contribuenti dovrebbero essere nell'ordine di decine di milioni, nel caso dei moduli «Aliquota unica» o «2 aliquote» i costi di riconversione potrebbero salire rapidamente a parecchie centinaia di milioni di franchi.

Gli utili in fatto di efficienza della riforma di legge consentono d'altra parte sensibili risparmi di costi che compensano rapidamente i costi di transizione.

Le finanze della Confederazione non sono di massima gravate dal progetto di revisione perché la riforma – come già menzionato – persegue la neutralità del gettito fiscale. In tutte le varianti di revisione le aliquote di imposta sono state stabilite in modo tale che la Confederazione non realizza né maggiori né minori entrate.

Nel quadro di due diverse perizie si sta attualmente esaminando in quale misura la riforma – in particolare il modulo «Aliquota unica» (n. 3.2) – genera maggiori entrate fiscali a medio e lungo termine.

Il progetto di revisione non comporta nuovi compiti per la Confederazione.

1.6 Diritto comparato

1.6.1 Unione europea

Per il tramite di due direttive dell'11 aprile 1967 è stato compiuto a livello europeo un primo passo verso l'armonizzazione delle imposte sulle cifre d'affari negli Stati membri della Comunità europea, nel senso che l'imposta onnifase con deduzione dell'imposta precedente (la cosiddetta imposta sul valore aggiunto) è stata definita come il tipo di imposta sulla cifra d'affari applicabile dalla Comunità⁶³.

Con la ratifica della Sesta Direttiva del 17 maggio 1977, il Consiglio della Comunità europea ha avviato la seconda fase dell'armonizzazione dell'imposta sulla cifra d'affari⁶⁴. La Sesta Direttiva – che ha per oggetto l'istituzione di una base fiscale unitaria di calcolo per il sistema comune di imposta sul valore aggiunto – persegue giocoforza un allineamento giuridico fin nei minimi particolari per realizzare una base di calcolo uniforme per le entrate della CE e per impedire deviazioni dalla chiave di ripartizione. Come d'altronde le direttive in genere, ad avvenuta adozione questa direttiva è invero vincolante per gli Stati membri solo per quanto concerne l'obiettivo da raggiungere, nel senso che ogni Stato membro conserva ulteriormente la propria imposta sulla cifra d'affari; la libertà degli Stati membri di decidere in merito alla realizzazione di questo obiettivo è però limitata in ampia misura dai numerosi dettagli dell'obiettivo prestabilito. La libertà residua di strutturazione è inoltre ridotta dagli obblighi di consultazione. La Sesta Direttiva CE è articolata come una legge tributaria. Essa è talvolta designata come modello di legge concernente l'imposta sul valore aggiunto, rispettivamente come «codice dell'imposta sul valore aggiunto».

Quando anche in Svizzera si incominciò a valutare il passaggio dall'imposta sulla cifra d'affari all'imposta sul valore aggiunto, fu d'obbligo orientarsi su questa Sesta Direttiva della CE. Già la maggior parte delle norme fondamentali dell'ordinanza del Consiglio federale del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA) corrispondeva alla Sesta Direttiva CE. Anche più tardi, nell'ambito dei lavori relativi all'attuale legge concernente l'imposta sul valore aggiunto, la compatibilità con la legislazione dell'UE ha sempre costituito un importante fattore. Ciononostante, l'imposta svizzera sul valore aggiunto si differenzia in alcuni punti importanti dalla normativa dell'UE, come ad esempio nella definizione della nozione di «fornitura», nel trattamento fiscale di doni e sussidi o anche per quanto riguarda la base di calcolo del consumo proprio⁶⁵.

Anche oggi esiste di principio unanimità di consenso sulla necessità di mantenere la compatibilità col sistema di imposta sul valore aggiunto dell'UE. In questo contesto assume però maggiore rilievo il conseguimento della «compatibilità di risultato», piuttosto che forzare la compatibilità della tecnica normativa. Talune diversità di tecnica normativa rispetto all'UE possono anche essere ammesse. Su alcuni punti i presenti disegni di legge contemplano volutamente deviazioni rispetto alla normativa dell'UE, quando si dimostrano necessarie al raggiungimento degli obiettivi definiti nel numero 1.2. A queste deviazioni sono nondimeno posti limiti naturali:

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

Poiché l'IVA colpisce normalmente tutte le transazioni commerciali e dato che l'economia svizzera è in stretti rapporti con l'economia europea, l'applicazione di questi principi è condizionata ad una necessaria ampia armonizzazione con la legislazione dell'UE, nonostante intenzioni discordi. Nelle relazioni transfrontaliere devono essere in ogni modo evitate doppie imposizioni e doppie non imposizioni.

⁶⁵ Cfr., in merito le spiegazioni dettagliate al n. 4.4

I numeri 2.1 a 2.3 e 4.4 qui appresso illustrano in quale portata le singole disposizioni del presente disegno di legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto sono in sintonia o meno con la legislazione europea, in particolare con la Sesta Direttiva UE.

La seguente tabella orienta sulle aliquote d'imposta vigenti nei Paesi limitrofi dell'UE e in Svizzera (stato: 1° settembre 2006). Una panoramica delle aliquote d'imposta in tutti gli Stati dell'UE è presentata nell'allegato 2.

Paesi limitrofi	Aliquota normale	Aliquota ridotta⁶⁶	Aliquota zero⁶⁷
Germania	19	7	no
Francia	19,6	2,1 / 5,5	no
Italia	20	4 / 10	sì
Austria	20	10 / 12	no
Svizzera	7,6	2,4 / 3,6	sì
UE (media)	20		

Fonte: Commissione europea; DOK/1829/2006-DE.

1.6.2 Paesi dell'OCSE⁶⁸

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

Nel corso degli anni l'imposta sul valore aggiunto ha assunto sempre maggiore importanza nei Paesi dell'OCSE. Dal 1965 la quota media dell'imposta sul valore aggiunto nei Paesi dell'OCSE, espressa in per cento del prodotto interno lordo (PIL), è pressoché raddoppiata, passando dal 3,8 per cento al 6,9 per cento⁶⁹. Negli Stati

⁶⁶ L'aliquota ridotta può essere applicata unicamente ai beni e alle prestazioni di servizi secondo l'allegato H alla Sesta Direttiva CE, che comprendono segnatamente gli alimentari e i foraggi, la fornitura d'acqua, i medicinali, la fornitura di libri, i diritti d'entrata a manifestazioni, l'alloggio in alberghi o in stabili simili.

⁶⁷ L'aliquota zero significa che determinate prestazioni, pur non venendo imposte sul territorio nazionale, danno diritto alla deduzione totale dell'imposta precedente (esenzione propria). Non sono qui comprese invece le esportazioni che di regola sono pure esenti dall'imposta. A titolo transitorio, gli Stati che applicavano già al 1° gennaio 1991 l'aliquota zero a determinate prestazioni secondo l'allegato H alla Sesta Direttiva CE possono continuare a farlo (art. 28 cpv. 2 lett. a Sesta Direttiva CE).

⁶⁸ I Paesi membri dell'OCSE sono: Canada, Messico, Stati Uniti, Australia, Giappone, Corea del Sud, Nuova Zelanda, Austria, Belgio, Cechia, Danimarca, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Ungheria, Islanda, Irlanda, Italiana, Lussemburgo, Paesi Bassi, Norvegia, Polonia, Portogallo, Slovacchia, Spagna, Svezia, Turchia, Gran Bretagna.

⁶⁹ OECD Revenue Statistics 1965-2004, edizione 2005.

membri si delinea inoltre una chiara tendenza all'aumento delle aliquote di imposta sul valore aggiunto poiché in futuro il bilancio degli Stati dovrà essere finanziato in maggior misura tramite questa imposta.

Anche se la maggiore parte dei Paesi dell'OCSE conoscono l'imposta sul valore aggiunto, esistono notevoli differenze quanto alle modalità di attuazione nei diversi Paesi. Ciò concerne persino i Paesi dell'UE che sono membri dell'OCSE, sebbene per il tramite della Sesta Direttiva CE⁷⁰ detti Paesi abbiano una base legale unitaria di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto. Le differenze consistono in particolare nell'applicazione di diverse aliquote ridotte e numerose eccezioni e normative speciali sovente riconducibili a interessi estranei alla fiscalità. Anche il tasso dell'aliquota varia notevolmente da un Paese all'altro: nel Giappone è del 5 per cento, mentre nei Paesi come Danimarca, Ungheria e Svezia è del 25 per cento. Nella maggior parte degli Stati membri (23 su 29) l'aliquota di imposta è compresa tra il 15 e il 25 per cento, il che corrisponde a un'aliquota media del 17,7 per cento per tutti gli Stati membri⁷¹.

Gli Stati membri dell'OCSE hanno riconosciuto che un sistema d'imposta sul valore aggiunto uniforme, chiaramente strutturato e armonizzato è indispensabile al buon funzionamento dell'economia e del commercio internazionale. Per questo motivo l'OCSE sviluppa le cosiddette «International VAT/GST GCode IV Aelines», destinate a fornire in futuro un valido sostegno ai Paesi interessati alla strutturazione della loro imposta sul valore aggiunto, in modo analogo a un modello di convenzione.

L'OCSE considera inoltre i seguenti fattori⁷² come indispensabili a un'imposta sul valore aggiunto efficiente e a basso costo sia per i contribuenti, sia per le autorità fiscali :

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

La seguente tabella dà una panoramica sull'imposizione del consumo in alcuni Paesi dell'OCSE nell'anno 2005. Non vi figurano i Paesi dell'UE (vedi allegato 2).

⁷⁰ Cfr. n. 1.6.1

⁷¹ Consumption Tax Trends, OECD 2006, pag. 39.

⁷² Consumption Tax Trends, OECD 2006, pag. 24.

Paesi dell'OCSE	Aliquota normale	Aliquota ridotta	Aliquota zero⁷³
Stati Uniti	L'IVA non esiste. Alcuni Stati dell'Unione prelevano le cosiddette "sales taxes" (imposte sulle vendite) ad aliquote differenti.		
Canada ⁷⁴	7	-	sì
Norvegia ⁷⁵	25	7 / 11	sì
Australia	10	-	sì
Giappone	5	-	no
Messico	15	-	sì
Svizzera	7,6	2,4 / 3,6	sì
OCSE (media)	17,7		

Fonte: Consumption Tax Trends, VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues, OCSE 2006.

⁷³ L'aliquota zero significa che determinate prestazioni, pur non venendo imposte sul territorio nazionale, danno diritto alla deduzione totale dell'imposta precedente (esenzione propria). Non sono qui comprese invece le esportazioni che di regola sono pure esenti dall'imposta.

⁷⁴ Le province di Terranova e Labrador, New Brunswick e Nuova Scozia hanno armonizzato le loro imposte provinciali sulle vendite con l'imposta nazionale sulla cifra d'affari e prelevano un'imposta del 15%. Le altre province canadesi, con l'eccezione di Alberta, applicano un'imposta provinciale su certe forniture e prestazioni di servizi. Queste imposte provinciali sono versate in aggiunta all'imposta nazionale sulla cifra d'affari del 7%.

⁷⁵ In Norvegia sono imponibili all'aliquota ridotta i trasporti pubblici, le prestazioni di servizi delle società di radio e televisione e dei cinema (7 %), nonché gli alimentari e le bevande senz'alcol (11 %).

2 Spiegazione delle disposizioni di legge

2.1 Spiegazioni relative al modulo «Legge fiscale»

Titolo primo: Disposizioni generali

Art. 1 Oggetto e principi della legge

Il *capoverso 1* precisa che l'imposta sul valore aggiunto è riscossa sul territorio svizzero. La definizione di territorio svizzero è data all'articolo 3 D-LIVA. L'imposta sul valore aggiunto è un'imposta generale sul consumo. Lo scopo dell'imposta è quello di tassare l'utilizzo del reddito da parte del consumatore finale (consumo di beni e servizi). Per motivi di praticabilità il consumatore non è direttamente assoggettato, bensì l'imposta è prelevata sulle forniture di beni e le prestazioni di servizi effettuati dall'impresa, la quale potrà però ripercuoterla sul prezzo. L'impresa contribuente recupera l'imposta che gli è stata trasferita deducendola a titolo d'imposta precedente. La rigorosa applicazione di questo sistema, concepito come imposta onnifase con deduzione dell'imposta precedente, ha, di norma, quale conseguenza l'imposizione unicamente della cifra d'affari realizzata allo stadio del consumatore finale mentre l'impresa non deve versare nessuna imposta.

Il *capoverso 2* è stato riformulato. Viene menzionato esplicitamente il principio della redditività di pagamento e riscossione. Pertanto in questo modo, è chiaramente indicato che al momento della riscossione dell'imposta sul valore aggiunto devono essere prese in considerazione, con particolare attenzione, le esigenze e richieste delle imprese assoggettate. Il legislatore ha disposto la riscossione dell'imposta in modo tale che le persone assoggettate possano adempiere i loro obblighi con un dispendio minimo di tempo e di costo. Inoltre, l'AFC che deve riscuotere l'imposta è tenuta a scegliere i provvedimenti e la prassi in modo che la riscossione dell'imposta cagioni in minor dispendio possibile ai contribuenti. Legislatore e amministrazione devono quindi entrambi fare in modo che la riscossione dell'imposta si fondi su principi semplici. Questi principi costituiscono direttive per il legislatore e l'amministrazione senza che i contribuenti possano avvalersi direttamente di diritti soggettivi, in quanto detti principi sono a volte difficili da conciliare. Conflittuali sono in particolare il principio della neutralità concorrenziale e quello della redditività di pagamento e riscossione. Al legislatore incombe quindi il compito di renderli compatibili. Il principio della messa in conto dell'imposta precedente non viene più menzionato in quanto questo principio fondamentale risulta dall'essenza stessa dell'imposta sul valore aggiunto quale imposta onnifase con deduzione dell'imposta precedente come risulta dal *capoverso 1*.

Art. 2 Rapporto con il diritto cantonale

L'articolo attualmente in vigore è suddiviso in due capoversi ed è perciò reso più trasparente. I diritti di entrata e le tasse di mutazione non dovrebbero includere l'imposta sul valore aggiunto nella loro base di calcolo. Questo complemento di formulazione consente di evitare che venga riscossa un'imposta sull'imposta. La determinazione della base di calcolo di queste imposte non è tuttavia di competenza del legislatore in quanto si tratta di tasse cantonali. Tuttavia, in questa legge deve essere disposto che le predette tasse non devono entrare nella base di calcolo per la ri-

scossione dell'imposta. Questo principio è espressamente sancito dall'articolo 3 lettera h numero 7 D-LIVA.

Art. 3 Definizioni

Il presente articolo compendia e definisce i più importanti concetti della legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto. Finora questi concetti, non chiaramente definiti, erano disseminati sull'arco di tutta la legge.

La *lettera a* corrisponde all'articolo 3 LIVA, con le modifiche rese necessarie dalle modifiche della nuova legge sulle dogane. Il secondo, terzo e quarto periodo corrispondono all'articolo 3 capoverso 3 LIVA e rimangono invariati nel loro contenuto. L'inclusione delle "prestazioni del settore alberghiero e della ristorazione" non è necessaria in quanto queste prestazioni sono generalmente considerate quali prestazioni di servizi. Il terzo periodo è stato migliorato dal profilo linguistico.

La *lettera b* riunisce le definizioni di beni attualmente formulate negli articoli 6 capoverso 3 e 73 capoverso 2 LIVA.

La *lettera c* definisce la «prestazione», un concetto che assume grande rilievo nella legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto. La prestazione imponibile in Svizzera è l'oggetto fiscale della LIVA e quindi il concetto generale di beni e di prestazioni di servizi sottoposti all'IVA.

Il contenuto della prestazione costituisce uno dei numerosi criteri di determinazione del luogo della prestazione. La prestazione esclusa dall'imposta è il punto di partenza per il calcolo della riduzione dell'imposta precedente. Inoltre l'attribuzione della controprestazione alle singole prestazioni imponibili costituisce il fondamento per la determinazione della base di calcolo dell'imposta e dell'aliquota applicabile. Anche l'assoggettamento si riallaccia a diversi limiti di prestazioni imponibili. I criteri di delimitazione applicati alla definizione della prestazione rappresentano simultaneamente i limiti della capacità di prelievo fiscale dello Stato nei confronti del singolo. Pertanto questo concetto deve perlomeno essere definito nei suoi tratti fondamentali. Il concetto di prestazione comprende i seguenti elementi centrali:

- *Il valore deve essere economico*: il concetto di «valore economico» comprende tutto ciò che l'economia e la cultura valutano come denaro o altri valori economici. Si può trattare di una fornitura di merci o di una prestazione di servizi. Rientra nell'ambito di queste ultime anche l'obbligo di omissione. Non ne fanno invece parte le attività e i comportamenti non valutati come denaro o altri valori economici in ambito di etica, morale, religione, politica e simili. La questione della delimitazione non si pone affatto perché ogni volta che simili attività e comportamenti sono remunerati in denaro o in altri valori economici essi sono palesemente valutabili e costituiscono pertanto un valore economico.
- *Il valore deve essere concesso a titolo oneroso*: il fatto che nel disegno di legge la prestazione venga descritta con il concetto di «concessione» è destinato ad esprimere che questo valore economico può affluire al destinatario della prestazione nelle modalità più diverse. Deve essere effettuato un trasferimento. Questa «concessione» deve adempiere determinate condizioni: in questo senso si considera concessione unicamente il processo attivo e volontario da parte del prestatore. Dal profilo dell'IVA la successione legale nel quadro dell'eredità non costituisce una prestazione. Inoltre, il valore è accordato unicamente in quanto in

cambio è effettuata una prestazione in contropartita sotto forma di controprestazione. La prestazione effettuata senza controprestazione, per esempio nel caso di una donazione, non costituisce una prestazione ai sensi del diritto sull'imposta sul valore aggiunto.

- *L'attribuzione del valore deve intervenire sulla base di una relazione giuridica:* le parti che si eseguono reciprocamente delle prestazioni devono essere vincolate da un rapporto di diritto che può essere contrattuale o, secondo i casi, previsto dalla legge. L'esigenza di un rapporto giuridico specifica quindi chiaramente che una prestazione richiede la partecipazione di almeno due parti. L'attribuzione di un valore non costituisce, di per sé, una prestazione ai sensi dell'IVA. Lo stesso vale per le prestazioni effettuate all'interno di un'impresa contribuente, nella quale non possono essere eseguite prestazioni ai sensi dell'IVA.
- *L'ammortamento di un debito tramite un mezzo di pagamento e l'annullamento di una prestazione:* il pagamento della controprestazione per una prestazione costituisce a sua volta la concessione retribuita di un valore economico e può pertanto costituire esso stesso una prestazione ai sensi di questa definizione. Dato però che l'oggetto dell'IVA può essere soltanto la prestazione contrattuale principale e non anche il suo ammortamento, è necessaria un'eccezione esplicita nella definizione della prestazione. La controprestazione deve essere effettuata sotto forma di un mezzo di pagamento generalmente riconosciuto (p. es. valute di Stato svizzere o estere, assegni REKA, averi WIR), perché nel caso contrario si tratta della compensazione di due prestazioni. La restituzione di beni acquistati non deve essere considerata cifra d'affari presso l'acquirente. Presso il venditore l'annullamento di una prestazione deve essere trattata come una diminuzione della cifra d'affari. Questa prassi oggi non è contestata, ma è condizionata dal rispetto di un breve termine di 30 giorni per la restituzione dei beni. In pratica questo termine ha condotto a delle difficoltà in quanto è apparso spesso troppo breve. Se una prestazione deve obbligatoriamente fondarsi su una relazione giuridica fra le parti è allora possibile determinare se si tratta, in un caso specifico, dell'annullamento di un vecchio affare o di uno nuovo. È dunque possibile rinunciare alla fissazione di un termine.

La *lettera d* definisce il concetto di «fornitura» e riprende in merito il testo consacrato dall'attuale articolo 6 capoversi 1 e 2 LIVA.

Lettera e: ogni prestazione che non costituisce una fornitura è una prestazione di servizi. Ciò corrisponde all'articolo 7 LIVA. Gli esempi atti a definire le prestazioni di servizi sono stati soppressi per evitare contraddizioni.

La *lettera f* definisce il concetto di «impresa». Questo concetto è di importanza centrale nella legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto perché solo chi gestisce un'impresa può divenire contribuente e quindi sottostare alla presente legge. Gli elementi essenziali dell'impresa sono attualmente circoscritti in modo molto aperto dall'articolo 21 LIVA, senza che vi si parli espressamente di «impresa». La legge utilizza nondimeno a più riprese il concetto di impresa (p. es. art. 5, 9, 19, 25, 27 o 30 LIVA) o di imprenditore (p.es. art. 10 LIVA). Il concetto di «impresa» è circoscritto nella maniera in cui è attualmente inteso nella prassi dell'imposta sul valore aggiunto e concepita in senso largo. La presente formulazione introduce una chiarificazione, contribuendo a una migliore leggibilità della legge. Ai fini della definizione dell'impresa poco importa che vengano effettivamente conseguite delle entra-

te; in questo senso anche la preparazione o la conclusione dell'attività economica rientrano nel ciclo di vita dell'impresa. Le disposizioni degli articoli 27 capoverso 2 e 29^{bis} LIVA divengono pertanto superflue. L'attività dell'impresa deve però essere durevole, ossia deve essere orientata in modo che le entrate siano conseguite sull'arco di una certa durata. Il mero acquisto di partecipazioni ad altre imprese non costituisce ad esempio un'utilizzazione di un bene in vista del conseguimento durevole di entrate perché un eventuale dividendo – inteso come risultato di questa partecipazione – costituisce unicamente il frutto del mero possesso di questo bene. Neppure la vendita di un'automobile da parte di una persona privata costituisce un'attività imprenditoriale.

Si deve inoltre trattare di un'attività economica, ossia di produzione o di commercio di beni o di prestazioni di servizi destinati allo scambio sul mercato o al consumo personale. L'attività deve peraltro essere svolta a titolo indipendente. I beneficiari di salari e di stipendi vincolati a un datore di lavoro da un contratto e che si trovano con esso in un rapporto di subordinazione non possono essere contribuenti all'imposta sul valore aggiunto per la loro attività. Le indennità come gli onorari dei consigli di amministrazione e di fondazione, le indennità delle autorità o il soldo non rientrano pertanto nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

L'unità economica svolge l'attività in nome proprio. Ne risulta chiaramente che un gruppo di imprese non costituisce un'impresa, ma che il gruppo è composto da diverse imprese.

La *lettera g* riprende la definizione di «controprestazione» di cui all'articolo 33 capoverso 2 LIVA. La controprestazione non è unicamente la condizione necessaria all'esistenza di uno scambio di prestazioni, bensì costituisce pure la base di calcolo dell'imposta sul valore aggiunto. Affinché vi sia uno scambio di prestazioni deve esservi, fra prestazione e controprestazione, uno stretto rapporto economico. Per determinare la base di calcolo, cioè l'entità della controprestazione, bisogna basarsi su quanto spende il destinatario della prestazione e non su quanto riceve il prestatore. In fin dei conti, determinante per il calcolo dell'imposta è quindi l'intera controprestazione che il destinatario della prestazione, o chi per esso, deve versare al cocontrattante. Nel caso delle prestazioni effettuate a terzi prossimi occorre basarsi sul principio del confronto con terzi («dealing at arm's length»), come ad esempio anche nel caso dell'imposta federale diretta. La disposizione secondo la quale i doni sono assimilati ad una controprestazione quando possono essere attribuiti direttamente alle singole operazioni del beneficiario non è stata ripresa in quanto questa formulazione è di per sé errata. Un dono è precisamente caratterizzato dal fatto che ha luogo senza una prestazione concreta e diretta in contropartita. La controprestazione concerne unicamente quanto avviene nell'ambito di uno scambio di prestazioni. Si può parlare di controprestazione solo quando il beneficiario del “dono” esegue una prestazione al fine di ottenere una prestazione in contropartita. Per definizione in questo caso non si tratta di un dono. A queste condizioni, i versamenti degli sponsor per prestazioni pubblicitarie sono controprestazioni imponibili.

La *lettera h* definisce in maniera generale e astratta che i flussi di mezzi finanziari al di fuori del campo d'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, non costituiscono una controprestazione ai sensi della lettera g. Gli importi considerati come non facenti parte della controprestazione non sono considerati come remunerazione di una prestazione, ma rappresentano dei ricavi irrilevanti in ambito IVA. Infine, le non controprestazioni sono elencate, in modo non esaustivo, in sette numeri.

Lettera h numero 1: i conferimenti alle imprese devono essere intesi in senso lato. Rientrano ad esempio in questo ambito i contributi dei soci, ossia in particolare i conferimenti di capitale, gli aggi, i sussidi e i contributi a fondo perso, le rinunce ai crediti e le postergazioni a un grado inferiore nel contesto di mutui, le rinunce a interessi e le riduzioni di interessi sui mutui concessi e la concessione di diritti di costruzione con interesse o a interesse ridotto, eseguiti alla società dai soci che vi partecipano direttamente. Possono altresì rientrare in questo ambito i conferimenti alle ditte individuali e alle società di persone, nonché i contributi ad altre forme societarie. Già dalla definizione di prestazione scaturisce che questi conferimenti non possono sottostare all'imposta sul valore aggiunto. Non ne fanno però parte i contributi di terzi che non partecipano all'impresa. In questo caso si tratta di doni o di sussidi.

Lettera h numero 5: essa corrisponde all'articolo 33 capoverso 6 lettera a LIVA, ma non viene più limitata ai soli contributi per compiti di diritto pubblico. Vi è partita di giro quando il contribuente che incassa e paga gli importi agisce, nell'ambito del traffico dei pagamenti, unicamente quale mediatore senza avere egli stesso un diritto su questi importi nei confronti del prestatore e senza nemmeno avere un obbligo verso il destinatario. Non deve perciò esistere nessun rapporto giuridico diretto fra il contribuente, tramite il quale transitano gli importi, e la persona o l'ente che riceve detti importi. A differenza dell'ordinamento in materia di rappresentanza fissata dall'art. 17 D-LIVA, non è richiesto che l'operazione sia effettuata espressamente in nome e per conto di terzi. Gli importi sono considerati come non facenti parte della controprestazione a condizione che essi siano indicati separatamente e al loro valore effettivo nei confronti del destinatario della prestazione. A titolo di esempio possono essere citati le tasse per il collaudo e per la licenza di circolazione che il garagista anticipa per i suoi clienti, le tasse del registro fondiario e del registro di commercio, le tasse di organizzazione e le spese di giustizia che l'avvocato anticipa per i suoi clienti, ma pure le tasse di soggiorno dovute dai vacanzieri che l'albergatore incassa e versa al comune.

Lettera h numero 6: questo numero deve garantire che i fondi che non sono versati per una prestazione concreta, bensì quale compensazione per costi diversi "da ridistribuire" in seno ad un settore, non siano gravati due volte dall'imposta sul valore aggiunto. Di norma tale compensazione di costi è assicurata da un'unità organizzativa, spesso un fondo, costituita dalle parti. Vi sono numerose unità organizzative di compensazione dei costi. Si possono citare per esempio i fondi che gestiscono le tasse di smaltimento anticipata sulle pile o le tasse per il recupero degli elettrodomestici. La legge sull'energia (LEne; RS 730.0) sancisce all'articolo 7 che le aziende incaricate dell'approvvigionamento pubblico in energia devono accettare l'energia in eccesso prodotta regolarmente e secondo le circostanze, ad un prezzo superiore a quello di mercato. I costi supplementari che ne risultano vengono trasferiti tramite un'unità organizzativa di compensazione indipendente alle aziende, le quali le trasferiscono, di norma, sui consumatori finali. Il pagamento compensativo, effettuato da un fondo, rappresenta presso il destinatario un complemento di prezzo che deve essere, per principio, imposto da quest'ultimo all'aliquota 7,6% quale controprestazione. Ne consegue che lo stesso sostrato fiscale soggiace due volte all'imposta sul valore aggiunto, in quanto già al momento del suo prelievo presso il consumatore, il pagamento compensativo è fatturato con IVA. La revisione totale della legge sull'imposta sul valore aggiunto ha quale scopo, tra l'altro, di eliminare in ampia misura la tassa occulta. La prevista modifica corrisponde a questo obiettivo. Qualificando i pagamenti compensativi quali non controprestazioni, ciò che non implica più

una riduzione della deduzione dell'imposta precedente, il sostrato fiscale è nuovamente imposto un'unica volta all'imposta sul valore aggiunto.

Lettera h numero 7: le imposte citate devono essere indicate separatamente. Siccome queste imposte, che in virtù dell'articolo 2 capoverso 2 D-LIVA possono ancora essere riscalate parallelamente all'imposta sul valore aggiunto, sono considerate come non controprestazione, è possibile evitare che l'imposta sul valore aggiunto venga riscossa su queste tasse e quindi che venga ancora prelevata un'imposta sull'imposta.

Lettera i: anche la fattura svolge un ruolo importante in ambito di legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto. È il motivo per il quale questo concetto viene definito. Nella fattura viene conteggiata la controprestazione corrispondente per una prestazione effettuata a un terzo. Poco importa come il documento sia designato. Così facendo sono equiparati alle fatture anche gli accrediti e gli altri documenti che sostituiscono le fatture nelle relazioni commerciali. Se contengono le indicazioni richieste dall'articolo 58 D-LIVA, le fatture sono considerate conformi nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto e sono accettate in ogni caso come comprova di fattispecie che riducono o aumentano l'imposta (cfr. art. 7 D-LIVA).

Lettera j: il periodo fiscale corrisponde al periodo per il quale l'imposta è riscossa. La sua durata è in genere di un anno sia per l'imposta riscossa sulle operazioni realizzate sul territorio svizzero sia per l'ottenimento di prestazioni ed è identica per tutti i contribuenti. Conformemente all'articolo 56 capoverso 1 D-LIVA, il contribuente può scegliere come periodo fiscale l'anno civile o l'anno commerciale per l'imposta riscossa sulle operazioni realizzate sul territorio svizzero. L'imposta sulle importazioni non prevede alcun periodo fiscale perché in questo caso il debito fiscale nasce ed è esigibile di massima all'atto dell'importazione dei beni. Nel periodo fiscale, il contribuente deve conteggiare regolarmente l'imposta sul valore aggiunto. La durata del periodo fiscale è variabile e dipende dal metodo utilizzato dal contribuente, secondo il metodo effettivo o con metodo dell'aliquota saldo (v. art. 56 cpv. 2 D-LIVA).

Lettere k, l, m: nel progetto di legge, i documenti doganali d'importazione e d'esportazione vengono più volte menzionati ed è per questo che questi concetti sono descritti in modo chiaro. Beni che entrano nel circuito economico in Svizzera e nel Liechtenstein vengono collocati sotto libera circolazione doganale. Ricevono perciò lo statuto di beni indigeni e se ne può disporre liberamente sul territorio svizzero. Diversamente, il documento d'esportazione attesta che un bene ha lasciato la libera circolazione sul territorio svizzero in quanto è stato esportato verso un territorio doganale estero. Sia il documento d'importazione sia quello d'esportazione sono regolati dalla legislazione doganale. Nel diritto dell'imposta sul valore aggiunto questi documenti non subordinano alcuna conseguenza diretta, tuttavia il contribuente può utilizzarli per documentare o far valere l'esistenza di elementi che possono ridurre l'onere fiscale, quale l'esenzione propriamente detta o la pretesa alla deduzione dell'imposta precedente.

Lettera n: Nella misura in cui utilizza beni e prestazioni di servizi allo scopo di eseguire prestazioni imponibili, il contribuente è autorizzato a dedurre gli importi di imposta fatturatigli da altri contribuenti per prestazioni che aveva versato all'importazione dei beni o aveva dichiarato nei suoi rendiconti a titolo di ottenimento di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero. Il sistema della deduzione dell'imposta precedente è un elemento fondamentale dell'imposta sul valore aggiun-

to, strutturata secondo il principio dell'imposta onnifase al netto⁷⁶. Essa costituisce lo strumento che permette sia lo sgravio di tutte le spese materiali necessarie al contribuente per conseguire cifre d'affari imponibili, sia la soppressione dell'imposizione dei beni di investimento e dei mezzi d'esercizio, ossia in breve della tassa occulta.

Art. 4 Luogo della fornitura

Questo articolo disciplina il luogo della fornitura di beni e riprende senza modifiche l'articolo 13 LIVA.

Art. 5 Luogo della prestazione di servizi

Il *capoverso 1*: al contrario della legislazione in vigore, secondo la nuova norma di base (la cosiddetta norma collettrice) si applica il principio del luogo del destinatario. Le prestazioni di servizi che non sono espressamente disciplinate altrimenti dalla legge sono considerate eseguite nel luogo dove il destinatario esercita la sua attività economica o uno stabilimento di impresa a favore dei quali le prestazioni di servizi sono eseguite oppure – se non dispone di una simile sede o di uno stabilimento di impresa – al suo domicilio o nel luogo dove diviene attivo. La legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto conosce un vero e proprio processo evolutivo su tale questione che trae origine nell'allontanamento progressivo dal principio del luogo del prestatore (che costituisce attualmente la norma collettrice, cfr. art. 14 cpv. 1 LIVA). In questo senso le prestazioni nell'ambito dell'aircraft management sono ad esempio state sottoposte per via di ordinanza al principio del luogo del destinatario⁷⁷. Questo modo di procedere è postulato anche per le prestazioni in ambito di sicurezza di volo e di prestazioni di analisi⁷⁸. Nel quadro dell'UE si sta ponendo mano a una direttiva⁷⁹ in virtù della quale il principio del luogo del destinatario per le prestazioni di servizi è chiaramente posto in primo piano nel caso delle transazioni tra contribuenti⁸⁰. In considerazione del fatto che già oggi la norma di base è ampiamente posta in breccia dalla normativa enumerativa di eccezione (in ulteriore estensione) a favore del luogo del destinatario (art. 14 cpv. 3 LIVA), questo passaggio assume maggiormente valore di segnale che non significato economico drammatico. La modifica ha per effetto che il principio del Paese di destinazione soggiacente al sistema dell'imposta sul valore aggiunto può essere attuato in modo migliore e che in definitiva può pertanto essere raggiunta un'imposizione sul luogo del consumo.

Questa modifica ha per effetto che d'ora in poi le prestazioni di servizi sottoposte al principio del luogo del prestatore dovranno essere espressamente disciplinate. È quanto opera la legge al *capoverso 2 lettera f*: in questo caso si tratta di norma di

⁷⁶ Cfr. in merito n. 1.2.1.

⁷⁷ Art. 1a OLIVA, in vigore dal 1° luglio 2006.

⁷⁸ Cfr. in merito il rapporto «10 anni di IVA», n. 5.2.2.4, 5.2.2.7 e 5.2.2.8.

⁷⁹ Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la Direttiva 77/388/CEE del 20 luglio 2005 relativa al luogo delle prestazioni di servizi.

⁸⁰ Le proposte dell'UE in ambito di luogo di imposizione delle prestazioni di servizi prevedono – come del resto le prescrizioni vigenti – normative diverse per le prestazioni di servizi tra contribuenti (B2B) e le prestazioni di servizi di contribuenti a non contribuenti (B2C). Queste differenziazioni complicano il sistema e dovrebbero pertanto essere evitate in Svizzera in futuro.

prestazioni di servizi che esigono simultaneamente la presenza fisica del prestatore di servizi o dei mezzi per l'esecuzione di tali prestazioni e la presenza fisica del cliente e che sono eseguite per il consumo immediato. Nell'intento di migliorare la sua comprensibilità e in modo da fissare una regolamentazione precisa, la legge rinuncia a una descrizione astratta di queste fattispecie, ma le enumera esaurientemente. Le prestazioni di servizi fornite in cambio di contributi dei membri di un'associazione e quelle in ambito di sanità e di assistenza ai giovani sono escluse dall'imposta in virtù dell'articolo 18 capoverso 1 D-LIVA. Dato però che è possibile optare a favore dell'imposizione di queste prestazioni di servizi, occorre parimenti disciplinare il luogo della loro esecuzione. Si intende per prestazioni di servizi in ambito di cure corporali le attività effettuate per esempio da parrucchieri, estetiste, studi di tatuaggi e altri. Viene inoltre ancorata nella legge la prassi dell'AFC secondo la quale la normativa per le agenzie di viaggio è applicata anche a livello di organizzatori di manifestazioni.

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

Alla *lettera a* sono state aggiunte le attività che consistono nella locazione, la perizia e la mediazione di beni immobiliari. Occorre precisare che è considerato luogo di queste attività quello in cui si trova il fondo. I lavori di sorveglianza immobiliare sono ora esplicitamente menzionati. Il contenuto di questa disposizione non è comunque modificato.

La definizione di luogo delle prestazioni di trasporto enuncziata alla *lettera b* corrisponde d'ora in poi letteralmente all'articolo 9 capoverso 2 lettera b della Sesta Direttiva UE. Questa nuova formulazione, sebbene non ne modifichi il contenuto, mette in risalto la compatibilità con il diritto comunitario e permette di evitare l'attuale formulazione, poco elegante ed errata, che si riallaccia al "Paese". Come nella legislazione in vigore, è considerato luogo della prestazione di trasporto di persone e di merci, il luogo in cui si svolge di volta in volta il trasporto in ragione del tragitto percorso. In caso di trasporti transfrontalieri deve essere operata una distinzione fra la parte della prestazione che è imponibile e quella che non soggiace all'imposta.

Le attività accessorie ai trasporti cui si riferisce la *lettera c* non devono comprendere unicamente le attività legate al trasporto di merci, bensì pure quelle in relazione con il trasporto di persone ed è per questo che è stato aggiunto in questa disposizione il termine "registrazione". Ciò concerne in particolare le prestazioni "ground handling" negli aeroporti, cioè la registrazione di passeggeri di aeromobili (check-in, ecc.) e degli aeromobili. Nella misura in cui queste prestazioni rappresentano prestazioni accessorie a un trasporto di merci o di persone, esse seguono la stessa sorte fiscale di detta prestazione di trasporto.

La *lettera d* è completata con il settore della cultura (complemento grammaticale). Le prestazioni scientifiche sottostanno d'ora in poi alla norma di base (principio del luogo del destinatario), affinché anche in questo caso non insorgano problemi di delimitazione con la consulenza e l'analisi. Il disegno di direttiva della CE prevede anch'esso il principio del luogo del destinatario nelle relazioni tra contribuenti. Le prestazioni di insegnamento sono di massima escluse dall'imposta. Se si opta a favore della loro imposizione, esse sottostanno come finora al principio dell'imposizione nel luogo dove diviene attivo il prestatore (principio del luogo dell'esecuzione dell'attività). Un'eccezione in questo campo è costituita dall'insegnamento a distan-

za. In sintonia con il diritto comunitario tale luogo verrà considerato in futuro il luogo della sede del destinatario.

Art. 6 Deroche alle disposizioni generali

Il presente articolo riunisce le competenze del Consiglio federale – attualmente disseminate negli articoli 12 e 16 LIVA – di modificare per via di ordinanza la delimitazione tra prestazioni di servizi e forniture nonché il luogo dell'esecuzione della prestazione per evitare le doppie imposizioni, le non imposizioni o le distorsioni alla concorrenza. Questa delega di competenza è importante perché è difficile enumerare esaurientemente i casi sottoposti al principio del luogo del prestatore. Tuttavia, la legge deve contenere una enumerazione esaustiva, in quanto altrimenti il contribuente che si chiede dov'è il luogo d'imposizione della sua prestazione di servizi, non troverebbe nella legge nessuna risposta. Ci si troverebbe perciò in presenza di una lacuna della legge. Possono pure presentarsi nuovi casi per i quali è necessario stabilire rapidamente il luogo d'imposizione ottimale. In tal modo può anche essere garantita la parità di trattamento tra prestatori svizzeri ed esteri.

Art. 7 Prova

Il presente articolo è nuovo. Esso riunisce l'intera problematica della prova in ambito di legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto, attualmente solo in parte disciplinata esplicitamente, ad esempio agli articoli 20 o 38 capoverso 1 LIVA.

In un intento di chiarificazione il *capoverso 1* stabilisce la norma di portata generale in virtù della quale l'onere della prova di fattispecie che fondano l'imposizione compete all'autorità fiscale, ma che l'onere della prova di fattispecie che aumentano o riducono l'imposta spetta di massima al contribuente. Il contribuente non può soltanto allegare fattispecie che riducono l'imposta, ma le deve anche comprovare⁸¹.

Attualmente sono poste severe esigenze formali alla prova di fattispecie che aumentano o riducono l'imposta. Se queste esigenze non sono adempite la prova è considerata non addotta e il contribuente deve sopportarne le conseguenze. Successivamente all'ampliamento dell'ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto con l'introduzione, il 1° luglio 2006, degli articoli 15a e 45a, questa rigore di forma è già stato fortemente attenuato. L'articolo 7 D-LIVA riprende questo ampliamento. In futuro dai contribuenti si esigerà soltanto l'allibramento conforme ai principi commerciali delle loro operazioni commerciali. Se è il caso, la prova non è più, di massima, vincolata ad alcuna forma. È quanto sancisce il *capoverso 2*.

Questo principio concernente la prova è completato con una chiara disposizione legale nell'articolo 74 capoverso 5 D-LIVA che prevede che l'Amministrazione federale delle contribuzioni non può procedere ad una ripresa fiscale sulla base di semplici lacune formali se emerge o il contribuente dimostra che la Confederazione non

⁸¹ DTF 121 II 257 consid. 4c/aa e 121 II 273 consid. 3c/aa; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5^a ed. 1995, pag. 379 e 415; Urs Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, ASA 56 577 segg.; Martin Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Rechtes, ASA 49 520; del medesimo autore, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zurigo 1989, pag. 109 segg.

ha subito perdite d'imposta per l'inosservanza di prescrizioni formali. Inoltre, la prova è facilitata in quanto il contribuente in pratica non è più limitato nella scelta dei suoi mezzi di prova. L'articolo 2 capoverso 1 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa, restrittivo su questo punto, non è quindi applicabile in ambito IVA⁸². Inoltre, d'ora in poi sarà applicabile il principio della libera valutazione delle prove; ciò ha quale conseguenza che le prove non possono dipendere unicamente dalla presentazione di determinati mezzi di prova. Occorre tuttavia rammentare che la liberazione delle esigenze in fatto di prove non esenta il contribuente dal procurarsi i documenti richiesti da altre disposizioni legali. Questo vale ad esempio per quanto concerne il documento doganale di esportazione prescritto dall'AFD.

La valutazione delle prove incombe alle autorità fiscali della Confederazione, rispettivamente ai tribunali aditi per la causa.⁸³

Il *capoverso 3*, enumera le prove che sono riconosciute in ogni caso dalle autorità fiscali della Confederazione per le fattispecie che riducono l'imposta (rifugio sicuro o safe haven.). Questo modo di procedere garantisce la certezza del diritto perché il contribuente sa che riuscirà a fornire in ogni caso la prova se presenta i documenti menzionati in questo capoverso. Anche per quanto concerne le prestazioni di servizi eseguite all'estero occorre fare chiarezza. Esse non sottostanno alla LIVA se da una fattura contenente le indicazioni di cui all'articolo 59 D-LIVA e da uno o più contratti risultano il tipo e l'utilizzazione delle prestazioni eseguite e se il destinatario ha effettivamente una sede o un domicilio all'estero. Come menzionato sopra, il contribuente non è tenuto a presentare la prova tramite i documenti citati al capoverso 3. Ben al contrario egli può produrre altri atti per dimostrare il suo diritto. L'AFC deve accettare i documenti presentati e apprezzarli liberamente per chiarire i fatti.

Il traffico viaggiatori costituisce un'eccezione alla regola generale secondo cui la prova può essere prodotta senza forma precisa. Secondo il *capoverso 4* per poter fare valere il rimborso dell'imposta precedente deve essere presentata come in precedenza la copia bollata dalla dogana dello speciale documento di esportazione prescritto dal DFF.

Il *capoverso 5* riprende l'articolo 20 capoverso 2 secondo periodo LIVA, che ha dato buoni risultati.

Il *capoverso 6* infine reca una norma contro gli abusi per i casi in cui le persone contribuenti abusano dell'attenuazione delle prove in materia di esportazione di beni.

Art. 8 Indicizzazione

Il presente articolo corrisponde essenzialmente all'attuale articolo 4 LIVA. Le disposizioni contenenti importi in franchi saranno espressamente enumerate nella legge. Si evita così che i prezzi soglia menzionati in valore assoluto non si discostino troppo dai valori attuali in termine di potere d'acquisto. Questo adeguamento non è valido per esempio per il limite della cifra d'affari di 100'000 franchi disposto dall'articolo 9 capoverso 1 D-LIVA il cui superamento implica l'assoggettamento. Fissando il limite a 100'000 franchi, lo si armonizza con quello che fa scattare l'iscrizione al registro di commercio. Non sarebbe infatti opportuno modificare tale

⁸² Vedi art. 76 cpv. 2 D-LIVA.

⁸³ Art. 76 cpv. 3 D-LIVA.

limite fondandosi sull'obbligo d'indicizzazione prevista da questo articolo, in quanto questi limiti non sarebbero poi più uniformi. Inoltre, occorrerà tenere in considerazione, per motivi di neutralità concorrenziale, non solo il rincaro bensì anche le aliquote d'imposta. Aliquote più elevate possono in effetti accentuare le distorsioni concorrenziali risultanti da questi valori limite. L'ammontare delle multe è pure escluso dall'indicizzazione. Le multe dovrebbero essere adattate dal legislatore nel contesto del diritto penale in materia fiscale e del diritto penale amministrativo.

Titolo secondo: Imposta sul territorio svizzero

Conformemente alla nuova struttura della legge, i tre ambiti entro i quali viene riscossa l'imposta sul valore aggiunto e che sono definiti dall'articolo 3 D-LIVA sono chiaramente delimitati l'uno dall'altro anche dal profilo sistematico. Il titolo secondo contiene le disposizioni relative alla riscossione dell'imposta sul territorio svizzero. L'imposta a carico dell'acquirente è disciplinata nel titolo terzo, mentre il titolo quarto è consacrato all'imposta sulle importazioni. Gli articoli qui di seguito si riferiscono pertanto all'imposta riscossa sul territorio svizzero.

Capitolo 1: Assoggettamento all'imposta

Art. 9 Assoggettamento

Capoverso 1: è assoggettato all'imposta secondo la legge chiunque esercita un'impresa ai sensi dell'articolo 3 lettera f D-LIVA, che appare pubblicamente come tale e realizza cifre d'affari. L'assoggettamento non si ricollega all'impresa, bensì al soggetto giuridico. Ciò significa che da un lato persone che gestiscono più imprese possono essere trattate come un unico soggetto fiscale, mentre dall'altro le comunità di persone (ad es. le società semplici) possono essere considerate come un soggetto fiscale. La forma giuridica e lo scopo dell'impresa non sono rilevanti. Non è inoltre necessario che l'attività persegua uno scopo lucrativo o realizzi utili. Possono così venir assoggettate all'imposta le persone menzionate all'articolo 21 capoverso 2 LIVA (persone fisiche, società di persone, persone giuridiche di diritto privato o di diritto pubblico, stabilimenti pubblici non autonomi e collettività di persone senza capacità giuridica).

È assoggettato all'imposta chi fornisce prestazioni imponibili secondo gli articoli 14 segg. D-LIVA e la cui cifra d'affari realizzata sul territorio svizzero supera annualmente i 100'000 franchi. Il fatto che sia previsto un unico limite per determinare l'assoggettamento al posto dei tre attuali semplifica considerevolmente la regolamentazione dell'assoggettamento, finora di difficile comprensione. La regola speciale prevista all'articolo 25 capoverso 1 lettera a e d LIVA è soppressa. Come dimostrato dalla prassi, soprattutto il calcolo «del saldo d'imposta» in vista della determinazione del cosiddetto debito fiscale netto, comporta un dispendio amministrativo e, specie in caso di costituzione di piccole e medie imprese, provoca incertezze fiscali sia per le imprese interessate, sia per l'AFC. Per semplificare l'ambito dell'assoggettamento soggettivo e garantire la certezza del diritto, occorre pertanto sopprimere questo limite legato al debito fiscale netto. A titolo di compensazione e per sgravare il più possibile le piccole imprese – toccate da un dispendio amministrativo sproporzionato – il limite per l'assoggettamento è aumentato a 100'000 franchi di cifra d'affari. Di conseguenza, circa 13'000 piccole imprese oggi contri-

buenti saranno radiate dal registro dei contribuenti e potranno approfittare della massima agevolazione amministrativa e semplificazione.

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

L'aumento del limite di cifra d'affari procura peraltro il vantaggio di una «armonizzazione» con il limite di iscrizione al registro di commercio, con conseguente ulteriore semplificazione per le imprese. Il fatto che questi limiti siano stati armonizzati nell'ambito della revisione della legge non significa tuttavia che le condizioni d'assoggettamento all'IVA e di iscrizione al registro di commercio siano assimilabili. La Sesta Direttiva CE non conosce di massima alcun limite di cifra d'affari. È nondimeno prevista una regolamentazione speciale per le piccole imprese (art. 24 e 24a della Sesta Direttiva CE), nel cui ambito gli Stati membri sono liberi di decidere se farne uso. Il limite annuo minimo di cifra d'affari al di sotto del quale non è dato assoggettamento non è peraltro ancora stato armonizzato⁸⁴.

La normativa prevista nel disegno di legge costituisce pertanto un avvicinamento alla legislazione dell'UE nella misura in cui essa contempla un solo limite di cifra d'affari. Essa va però ben oltre la Sesta Direttiva nella misura in cui il limite di cifra d'affari è sensibilmente superiore (eccezione fatta per Francia e Inghilterra, dove il limite di cifra d'affari minima è di 121 274, rispettivamente 136 869 franchi, quindi nettamente al di sopra del limite di cifra d'affari proposto di 100 000 franchi) e le imprese che non superano tale limite sono integralmente liberate da qualsiasi obbligo in materia di imposta sul valore aggiunto.

Il *capoverso 2* stabilisce il metodo di calcolo della cifra d'affari determinante. Contrariamente alla regolamentazione in vigore, d'ora in poi sarà tenuto conto delle controprestazioni convenute. Di conseguenza, per calcolare la cifra d'affari determinante, si prenderanno in considerazione le controprestazioni fatturate per prestazioni imponibili sul territorio svizzero, ma senza l'IVA riscossa per queste prestazioni. Già oggi, per motivi di semplificazione, non sono sempre le controprestazioni ricevute a servire da base di calcolo, e ciò specialmente nei seguenti casi:

- a) all'inizio dell'attività, la cifra d'affari determinante si compone di controprestazioni ricevute e di controprestazioni convenute (cifra 3.2.2 dell'opuscolo speciale n. 02 "Assoggettamento all'IVA");
- b) In occasione della verifica retroattiva dell'assoggettamento (su più anni), e per motivi puramente pratici, sono le cifre (d'affari) che emergono dal conto economico a venir prese in considerazione. Da un punto di vista contabile, in questo caso non si tratta di controprestazioni ricevute;

⁸⁴ Cfr. in merito l'allegato 2 con il compendio dei limiti di cifra d'affari nell'UE.

- c) Soltanto quando l'esame dell'assoggettamento avviene nel corso dell'anno in cui è iniziata l'attività (annuncio tardivo) bisogna ammettere che spesso le cifre d'affari annunciate sono le entrate.

Il cambiamento del sistema di rendiconto secondo le controprestazioni convenute non apporta nè vantaggi nè svantaggi all'amministrazione, ma offre semplificazioni ai contribuenti poiché di regola tutti i calcoli complicati vengono soppressi. Tuttavia, per motivi di parità di trattamento dei contribuenti, una cifra d'affari ai sensi della lettera a andrebbe mantenuta per le operazioni realizzate in contanti e quelle a credito.

Il *capoverso 3* reca un'importante normativa per evitare la doppia imposizione di prestazioni eseguite da un'impresa con sede all'estero e sottoposte all'imposta a carico dell'acquirente. Il fatto che il destinatario della prestazione sia assoggettato in quanto soggetto all'imposta a carico dell'acquirente (raggiungimento del limite di 10'000 franchi) e se all'occorrenza la dichiara effettivamente non ha alcun influsso sull'assoggettamento e sul debito fiscale del prestatore. Le prestazioni effettuate secondo il principio del luogo del destinatario e che soggiacciono quindi all'imposta a carico dell'acquirente (art. 34 segg. D-LIVA) non sono prese in considerazione per determinare l'inizio dell'assoggettamento obbligatorio di un'impresa estera. Pertanto, l'impresa estera che esegue esclusivamente questo tipo di prestazioni non sarà assoggettata in territorio svizzero. Per contro, se l'impresa estera esegue in territorio svizzero forniture di beni o prestazioni di servizi ai sensi dell'articolo 5 capoverso 3 D-LIVA, le cifre d'affari che ne risultano sono determinanti per valutarne l'assoggettamento obbligatorio, assoggettamento che interviene quando viene superato il limite di 100 000 franchi.

Alle imprese estere di telecomunicazione si applica, come eccezione a quest'eccezione, la norma secondo la quale le prestazioni di telecomunicazione fornite a destinatari non contribuenti in territorio svizzero devono essere prese in considerazione per l'assoggettamento. Dal profilo del contenuto ciò corrisponde esattamente alla norma già sperimentata (art. 25 cpv. 1 lett. c LIVA). A questo riguardo va detto che il testo della norma è altrettanto semplice quanto lo permette la complessità della materia. Le imprese di telecomunicazione ne hanno dimestichezza. Le imprese svizzere non devono preoccuparsi di questa difficile disposizione.

Capoverso 4: per quanto riguarda il trattamento degli stabilimenti d'impresa a livello di IVA sussiste una certa insicurezza giuridica. Secondo la prassi, gli stabilimenti d'impresa situati in territorio svizzero e con sede principale in territorio svizzero sono trattati come un unico soggetto fiscale (unità dell'impresa). Per contro, e questo senza base legale corrispondente, gli stabilimenti situati in territorio svizzero e all'estero (sede principale o stabilimenti d'impresa), non sono trattati, per quel che concerne le prestazioni di servizi transfrontaliere, come un unico soggetto fiscale. Per risolvere la questione, il *capoverso 4* stabilisce che la sede di un'impresa situata sul territorio svizzero, come pure tutti gli stabilimenti d'impresa, costituiscano un solo soggetto fiscale. In tal modo l'attuale prassi avrà una base legale. Per contro, gli stabilimenti d'impresa esteri di un'impresa svizzera non possono venir considerati come appartenenti a un medesimo soggetto fiscale.

Art. 10 Assoggettamento volontario

L'assoggettamento volontario, attualmente disciplinato dall'articolo 27 LIVA, è stato interamente ristrutturato e semplificato. In linea di massima ogni impresa deve fruire della possibilità di assoggettarsi volontariamente all'imposta sul valore aggiunto. L'assoggettamento consente di evitare in grandissima misura la tassa occulta e le distorsioni di concorrenza. Ecco perché si rinuncia totalmente a un limite minimo di cifra d'affari. L'assoggettamento è possibile già quando non è ancora realizzata alcuna cifra d'affari, in particolare nel caso delle cosiddette imprese start-up, ossia imprese di nuova creazione che nel corso della prima fase non fanno altro che investire, senza realizzare ancora utili. La dispendiosa e poco sensata presentazione dei piani aziendali conformemente all'articolo 27 capoverso 2 LIVA in vigore è soppressa. Ciò implica tuttavia una gestione e un'attività aziendale orientata al conseguimento regolare di introiti⁸⁵. La nuova regolamentazione permette altresì alle imprese svizzere di rimanere assoggettate per un periodo liberamente lungo durante la fase di liqCodice IVAazione. In questo modo la regolamentazione speciale dell'articolo 29^{bis} LIVA applicabile agli impianti nucleari può essere applicata a tutte le altre imprese e la disposizione speciale diviene come tale superflua.

Per l'assoggettamento volontario sono richieste le seguenti condizioni:

- a. La normativa dell'assoggettamento volontario si applica primariamente alle imprese "svizzere", ossia alle imprese che hanno sul territorio svizzero la sede della loro attività economica o perlomeno uno stabilimento d'impresa. L'obiettivo non è di discriminare le imprese estere sul territorio svizzero, bensì di tenere conto del fatto che non sono ivi situate e che pertanto possono originare notevoli complicazioni amministrative e perdite finanziarie per l'AFC. Occorre inoltre evitare che al posto della procedura di rimborso secondo l'articolo 90 capoverso 2 lettera b LIVA le imprese estere optino a favore dell'assoggettamento volontario per agevolare in tal modo l'adempimento delle condizioni per fare valere l'imposta precedente. Di massima le imprese senza sede o stabilimento di impresa sul territorio svizzero possono pertanto divenire contribuenti soltanto se adempiono le condizioni dell'assoggettamento volontario (in particolare tramite forniture di beni e prestazioni di servizi in territorio svizzero).
- b. In casi particolari l'assoggettamento volontario all'imposta svizzera può essere sensata anche per le imprese domiciliate all'estero e che non effettuano forniture sul territorio svizzero né vi posseggono stabilimenti di impresa. Ciò è il caso se l'assoggettamento procura una semplificazione amministrativa essenziale o è necessario allo svolgimento dell'attività commerciale. Si pensi ad esempio ai fornitori olandesi di fiori che solo tramite il proprio assoggettamento volontario possono disbrigare le formalità di importazione con la dovuta rapidità.

L'impresa deve garantire di adempiere regolarmente i propri obblighi legati all'assoggettamento (invio dei rendiconti IVA, risposta alla corrispondenza entro i termini, ecc.).

Capoverso 2: La liberalizzazione dell'assoggettamento volontario rappresenta un'enorme semplificazione per le imprese. Essa estende tuttavia anche le possibilità di frode, specie quando vengono versate eccedenze di imposta precedente importanti (come in caso di sgravio fiscale successivo), parzialmente e sull'arco di diversi anni, al contribuente volontario. Se col tempo si constata che le eccedenze non erano giu-

⁸⁵ Cfr. definizione d'impresa, art. 3 lett. f D-LIVA.

stificate, è certamente possibile effettuare una ripresa fiscale, mentre è più difficile incassare l'imposta versata a torto. Pertanto, l'AFC deve potere far dipendere l'assoggettamento volontario dalle prestazioni di garanzie. In generale, ciò non dovrebbe costituire un onere supplementare per le imprese, poiché esse devono prestare garanzie in numerosi altri casi (ad es. per ottenere crediti bancari).

Art. 11 Servizi autonomi

L'assoggettamento delle collettività pubbliche è disciplinato da un apposito articolo, perché questa normativa è relativamente complicata. Le condizioni subiscono invece modifiche rispetto ad oggi (art. 23 LIVA). L'enumerazione dei servizi autonomi è stata completata con gli enti giuridicamente dipendenti, che vanno anch'essi trattati come servizi autonomi. È invece soppresso il concetto nebuloso e poco chiaro di «persone e organizzazioni alle quali sono affidati compiti di diritto pubblico».

Il *capoverso* 3 prevede come finora la possibilità di trattare più servizi di una collettività pubblica come un unico soggetto fiscale. Le collettività potranno come sinora scegliere il sistema di rendiconto in funzione del tipo d'imposizione scelta (come gruppo o come unità). Potranno inoltre riunire più servizi in un gruppo e costituire più gruppi in seno alla medesima collettività. In tal caso tuttavia, un servizio potrà far parte di un solo gruppo. Contrariamente all'attuale testo di legge, si è rinunciato menzionare la parola "gruppo" per fare una netta distinzione fra questa possibilità e quella prevista all'art. 12 D-LIVA in materia di imposizione di gruppo.

Art. 12 Imposizione di gruppo

È stato fortemente rielaborato e semplificato l'istituto dell'imposizione di gruppo, attualmente disciplinato dall'articolo 22 LIVA. Le condizioni e la cerchia delle imprese che possono farne parte corrispondono alla regolamentazione attuale, ma la formulazione è stata semplificata. Tutte le persone, quindi anche le persone fisiche che gestiscono un'impresa possono riunirsi in un gruppo. Occorre tuttavia che queste persone siano effettivamente sottoposte a una direzione unica, ossia che possano essere dominate sia tramite diritti di partecipazione (a livello di capitale, ma anche di diritti di voto), sia tramite un contratto di dominio da parte del titolare della direzione unica (capogruppo). Nella fattispecie, ci si può chiedere se le persone fisiche possano essere sottoposte a una direzione unica tramite un contratto di dominio. I limiti sono posti anzitutto dal diritto civile, che non ammette i contratti leonini. Pertanto, la partecipazione di persone fisiche potrebbe essere possibile, come sinora, soltanto entro stretti limiti. Non è necessario che il titolare della direzione unica sia un'impresa o sia domiciliato in Svizzera.

Se sono adempite le relative condizioni vi è come finora un diritto all'autorizzazione di un gruppo IVA. Anche in futuro l'imposizione di gruppo verrà effettuata unicamente su corrispondente richiesta. La nuova formulazione della legge non muta quindi la prassi attuale.

Il vigente articolo 22 capoverso 3 LIVA consente già oggi – per il tramite di una formulazione complicata, ma praticamente priva di contenuto – di non integrare in un gruppo le società appartenenti a un gruppo d'imposizione. Il capoverso in questione è stato abrogato. Pertanto nella cerchia di una direzione unica, tutte le nuove imprese sono libere di far parte o no del gruppo. Per motivi di ottimizzazione economica

questo modo di procedere determinerà verosimilmente una struttura di gruppo ottimale dal profilo della sistematica fiscale e quindi in definitiva un raggiungimento ottimale degli obiettivi, sulla cui base è peraltro prevista l'imposizione di gruppo. Si ritiene che nella prassi ciò provocherà una diminuzione delle società partecipanti a un'imposizione di gruppo e pertanto anche un disinnescio dell'attuale problematica in materia di responsabilità e di amministrazione. D'altro canto le difficoltà di calcolo della riduzione dell'imposta precedente dei gruppi diminuiscono. Un disciplinamento più liberale dell'appartenenza al gruppo è fonte di semplificazioni anche per la stessa amministrazione.

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

Nella misura in cui le imprese si riuniscono in un gruppo e un'impresa costituisce con la sua sede e gli eventuali stabilimenti di impresa un'unità IVA vincolante, l'impresa deve decidere se intende o no partecipare al gruppo con tutti i suoi stabilimenti di impresa svizzeri. Ciò vale a prescindere dal fatto che abbia la sua sede in territorio svizzero o all'estero. Se quindi un'impresa estera con stabilimenti di impresa in Svizzera decide di aderire a un gruppo svizzero, questo vale per tutti gli stabilimenti di impresa svizzeri. Così, se un'impresa estera con stabilimenti d'impresa in Svizzera decide di fare parte del gruppo d'imposizione svizzero, questa decisione vale per tutti gli stabilimenti d'impresa svizzeri. Se a prescindere dai suoi stabilimenti di impresa svizzeri l'impresa effettua inoltre direttamente forniture imponibili sul territorio svizzero, è comunque ipotizzabile che all'impresa estera sia assegnato un proprio numero IVA proprio per queste operazioni dirette e che essa le realizzi all'infuori del gruppo IVA. Non è possibile evitare questa situazione perché né gli stabilimenti di impresa svizzeri, né l'AFC devono avere conoscenza di queste attività dirette.

Art. 13 Inizio e fine dell'assoggettamento

La ristrutturazione generale dell'assoggettamento soggettivo ha permesso di disciplinarne in maniera più semplice e trasparente l'inizio e la fine. Gli articoli 28, 29 e 56 capoverso 3 LIVA sono raggruppati nel nuovo articolo 13 D-LIVA.

Il *capoverso 1* disciplina l'inizio dell'assoggettamento obbligatorio. In merito si opera una distinzione tra il caso normale della *lettera a*, i servizi autonomi della *lettera b* (anche in questo caso subentra come ulteriore criterio di inizio dell'assoggettamento la norma secondo la quale le cifre d'affari provenienti da prestazioni imponibili a terzi che non siano collettività pubbliche devono superare 25'000 franchi all'anno) e il caso speciale della *lettera c*.

Al posto dell'anno civile è ora determinante l'anno: ne consegue che il contribuente può anche scegliere l'anno commerciale come periodo fiscale (cfr. art. 56 cpv. 1 D-LIVA). Ai fini di una semplificazione è stato abbandonato l'obbligo di riportare su un anno intero la cifra d'affari in caso di attività di durata inferiore a 12 mesi. Le imprese in questa situazione dovrebbero in linea di massima assoggettarsi volontariamente all'imposta fin dall'inizio. Come finora, in caso di nuova attività, l'assoggettamento inizia con l'avvio della stessa se ci si attende che nel corso dei prossimi 12 mesi le cifre d'affari supereranno i limiti determinanti. Questa esigenza non si applica invece più in caso di ampliamento dell'attività commerciale.

Secondo il *capoverso 2* l'assoggettamento obbligatorio cessa imperativamente con la fine dell'attività aziendale o ad avvenuta conclusione della liquidazione dell'impresa. La fine dell'assoggettamento è possibile quando l'impresa annulla la sua iscrizione perché non raggiunge più il limite determinante di cifra d'affari e ci si può aspettare che anche in futuro tale limite non venga più superato. Ciò corrisponde al disciplinamento attuale. Se la cifra d'affari scende una volta al di sotto del limite, ciò non comporta ancora la fine dell'assoggettamento obbligatorio.

Il *capoverso 3* disciplina l'inizio dell'assoggettamento volontario e corrisponde alla prassi in vigore in questo ambito. L'assoggettamento volontario – come è il caso attualmente – non è retroattivo ma possibile al più presto all'inizio del periodo di rendiconto durante il quale è stata inoltrata la domanda. Se un'impresa non opta per l'assoggettamento all'inizio della sua attività, potrà far valere l'IVA gravante i suoi investimenti e il suo stock di merci al momento dell'assoggettamento, grazie allo sgravio fiscale successivo (art. 26 D-LIVA), ed evitare così una tassa occulta. Il periodo di rendiconto è disciplinato dall'art. 56 cpv. 2 D-LIVA e dipende dal metodo di rendiconto utilizzato. L'impresa obbligatoriamente assoggettata che non adempie più le relative esigenze è considerata assoggettata volontariamente se non annuncia la sua iscrizione. L'impresa assoggettata volontariamente che non adempie i suoi obblighi può essere radiata d'ufficio. La radiazione è obbligatoria quando non viene più esercitata alcuna impresa, ad esempio quando l'attività può essere classificata come mero hobby.

Il *capoverso 4* disciplina la fine dell'assoggettamento volontario. La persona contribuente può richiedere la radiazione. La radiazione è effettuata d'ufficio se le condizioni dell'assoggettamento volontario ai sensi dell'articolo 10 D-LIVA non sono più adempite.

Il *capoverso 5* disciplina l'inizio e la durata delle possibilità di opzione in ambito di assoggettamento soggettivo. Si tratta dell'opzione per l'assoggettamento volontario (art. 10 D-LIVA), della possibilità per le collettività pubbliche di conteggiare globalmente o per unità (art. 11 cpv. 3 D-LIVA), nonché dell'opzione per l'imposizione di gruppo (art. 12 cpv. 2 D-LIVA). L'opzione può essere fatta valere all'inizio di ogni periodo fiscale, ossia di ogni anno civile o commerciale, e deve essere mantenuta durante almeno un anno.

Capitolo 2: Oggetto dell'imposta

Sezione 1: Prestazioni imponibili

Art. 14 Prestazioni imponibili obbligatoriamente

Il presente articolo stabilisce quando una prestazione è soggetta all'imposta sul valore aggiunto sul territorio svizzero. Esso corrisponde all'articolo 5 lettere a, b e c LIVA.

Art. 15 Opzione per l'imposizione di prestazioni escluse dall'imposta

Il presente articolo disciplina il diritto di opzione per l'imposizione volontaria di prestazioni escluse dall'imposta in virtù dell'articolo 18 D-LIVA. Di massima è ammesso il diritto all'autorizzazione dell'imposizione volontaria. La condizione per aver diritto all'opzione è che il richiedente sia contribuente. Dato però che in genere ogni impresa può accedere all'assoggettamento soggettivo, non vi sono modifiche rispetto alla situazione attuale. L'opzione non dipende dal destinatario della prestazione, in particolare dal fatto che egli sia o no contribuente oppure che abbia la sua sede o il suo domicilio in territorio svizzero o all'estero.

Capoverso 1: come già oggi, l'opzione è volontaria. Se però si opta, devono essere imposte in linea di massima tutte le prestazioni conformemente a uno dei numeri dell'articolo 18 capoverso 2 D-LIVA per le quali si è optato. Fanno eccezione i numeri 13-15 dell'articolo 18 capoverso 2 D-LIVA, per i quali l'opzione è possibile per ogni singolo rapporto contrattuale.

L'opzione in caso di vendita o di locazione di immobili è stata peraltro ampliata: la possibilità di opzione dipende ora unicamente dal fatto che i destinatari non utilizzino gli immobili a fini privati. Diventa così possibile imporre volontariamente i redditi locativi o di vendita a non contribuenti come medici, scuole, ospedali, associazioni, ecc. Dovrà inoltre essere possibile optare a favore della vendita o della locazione di un immobile in precedenza adibito solamente a scopi esclusi dall'imposta. Anche in questo caso la condizione è che il destinatario della prestazione utilizzi l'immobile a scopi aziendali. Il proprietario può pure optare per la locazione di uffici, se messi a disposizione di holding, istituzioni statali, fondazioni, ecc, che non sono imprese. Determinante è l'utilizzo e il godimento effettivo dell'immobile. L'opzione è possibile anche se l'immobile è utilizzato in parte a fini privati. In tal caso il destinatario deve procedere alla relativa riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Non è invece possibile integrare il valore del terreno nell'opzione. Per contro, per evitare la tassa occulta, la deduzione dell'imposta precedente è ammessa in caso di opzione sui costi di demolizione, di risanamento e di allacciamento, in quanto, nel contesto dell'opzione (quindi anche su queste spese finora vincolate al valore del suolo) tutte le imposte precedenti sono deducibili (art. 24 cpv. 2 lett. c D-LIVA).

Capoverso 2: conformemente al diritto vigente, l'imposizione volontaria delle operazioni d'assicurazione nonché delle cifre d'affari realizzate nell'ambito del traffico monetario e di capitali è esclusa dall'imposta, perché in questi ambiti non esistono possibilità soddisfacenti per stabilire la base di calcolo dell'imposta⁸⁶.

⁸⁶ Per ulteriori spiegazioni cfr. n. 6.4 e 6.5.

Capoverso 3: il contribuente ha diritto all'opzione. L'opzione per l'imposizione di prestazioni escluse dall'imposta non è retroattiva, ma comincia al più presto all'inizio del periodo di rendiconto durante il quale ne viene presentata la richiesta. È quanto precisa il capoverso 3, che stabilisce nel contempo che l'opzione deve essere mantenuta durante almeno cinque anni. La prescrizione di una durata minima è necessaria per mantenere entro limiti ragionevoli il dispendio del contribuente e dell'AFC e per evitare abusi. Ciò consente di garantire che l'impresa non opti soltanto per brevi periodi a favore dell'imposizione di prestazioni escluse dall'imposta per poter dedurre l'imposta precedente su grandi investimenti.

Il *capoverso 4* riprende l'articolo 26 capoverso 5 LIVA.

Capoverso 5: come nel caso dell'assoggettamento volontario giusta l'articolo 10 D-LIVA, è opportuno chiedere garanzie all'optante, poiché il capoverso 4 dispone che, al termine dell'opzione è fatta salva l'imposizione del consumo proprio. Se l'imposta precedente è stata versata, l'AFC può certamente effettuare una ripresa fiscale, mentre è assai più difficile recuperare l'imposta precedente versata a torto. La prestazione di garanzie da parte del contribuente può offrire in questo caso la sicurezza necessaria.

Art. 16 Prestazioni combinate

Il *capoverso 1* conferma il principio secondo il quale le prestazioni indipendenti l'una dall'altra devono in linea di massima essere trattate in modo indipendente. La controprestazione di ognuna di queste prestazioni va imposta all'aliquota corrispondente.

Capoverso 2: Il contribuente può nondimeno trattare fiscalmente come prestazioni uniche le combinazioni di forniture e di prestazioni di servizi di per sé indipendenti se la prestazione predominante ammonta almeno al 70 per cento della controprestazione complessiva imponibile. In questo caso, le prestazioni accessorie seguono il destino fiscale della prestazione principale, sia in quanto ad aliquota applicabile, sia se la prestazione predominante è esclusa dall'imposta. Questa normativa, che costituisce una semplificazione essenziale, estende a tutti i tipi di prestazioni le regole di combinazioni di prestazioni introdotte dall'AFC nelle sue modifiche della prassi valide a partire dal 1° luglio 2005. La misura comporta tuttavia una diminuzione degli introiti fiscali di qualche milione di franchi, visto l'assottigliamento del sostrato fiscale.

Il *capoverso 3* riprende l'articolo 36 capoverso 4 LIVA in una formulazione migliorata dal profilo redazionale. Il tenore del progetto va tuttavia oltre il testo di legge in vigore. Nella totalità delle prestazioni contemplate non sono unicamente regolamentate le conseguenze giuridiche in relazione all'aliquota d'imposta, bensì anche il fatto che il loro trattamento fiscale assume un carattere di operazione unica. Ciò concerne quindi non solo la questione dell'aliquota d'imposta applicabile, ma anche l'eventuale esenzione o esclusione dall'imposta.

Il *capoverso 4* corrisponde all'articolo 26 capoverso 4 ultimo periodo e capoverso 5 LIVA. Sono fatti salvi gli importi versati per il deposito di imballaggi che, secondo l'articolo 3 lettera h numero 3 D-LIVA, sono delle non controprestazioni.

Art. 17 Rappresentanza

Nel presente progetto la rappresentanza è regolamentata in modo totalmente nuovo. Il criterio decisivo nel quadro della rappresentanza dev'essere sempre il modo di apparire agli occhi di terzi: in seno all'IVA la rappresentanza è data unicamente se il rappresentante appare come prestatore.

La nuova regolamentazione parte dall'idea che la designazione del rappresentato non deve più costituire un obbligo per il partner commerciale, come contemplato dall'attuale diritto, ma che la regolamentazione in vigore per le vendite all'asta (nel cui ambito la menzione del rappresentato non è obbligatoria), può essere generalizzata⁸⁷. L'AFC può effettuare i necessari controlli non soltanto in caso di dichiarazione esplicita del rapporto di rappresentanza, ma anche in caso di annuncio conclusivo di un rapporto contrattuale (senza identificazione del rappresentato). Essa può in particolare sempre pretendere dal rappresentante che identifichi il rappresentato mediante un contratto concluso con lui o fornendo giustificativi sull'affare realizzato. L'AFC non è quindi necessariamente vincolato all'identificazione del rappresentato da parte del rappresentante che esegue una prestazione a terzi.

Capoverso 1: la nuova formulazione si fonda sull'articolo 23 CO. Come la regolamentazione attuale in materia di vendite all'asta dell'articolo 11 capoverso 4 LIVA, la regolamentazione proposta consente al rappresentante (diretto o "trasparente") di non comunicare al destinatario della prestazione il nome del rappresentato. La condizione per l'applicazione di questa regolamentazione è che il rappresentante chiarisca in modo inequivocabile al destinatario della prestazione che egli agisce in nome e per conto di terzi e non sostiene i costi e i benefici relativi all'affare, bensì contenga con i terzi. Nei confronti dell'AFC, il rappresentante deve poter identificare chiaramente il rappresentato. Ciò implica ch'egli possa comunicare i dati richiesti all'articolo 59 D-LIVA per l'allegamento della fattura. Egli deve perciò conoscere il nome e il luogo del rappresentato (prestatore) così come appaiono nelle transazioni commerciali, come pure il numero con il quale il rappresentato è iscritto nel registro dei contribuenti.

Il capoverso 2 regola la rappresentanza indiretta: le disposizioni del capoverso 1 sono valide unicamente se il rappresentante agisce in nome e per conto di un terzo. Se nei confronti del destinatario della prestazione agisce in nome proprio, la prestazione gli è attribuita. La commissione, ancora esplicitamente regolamentata nella vigente legge, non è più ripresa poiché si tratta di un tipico caso di rappresentanza indiretta e costituisce solo una spiegazione esemplare della rappresentanza indiretta disciplinata al *capoverso 2*.

Sezione 2: Prestazioni non imponibili

Art. 18 Prestazioni escluse dall'imposta

Questo articolo è stato completamente rielaborato in nuovi termini rispetto alla legge in vigore. Come sinora le prestazioni enumerate nel presente articolo non soggiac-

⁸⁷ Secondo le disposizioni in vigore, in occasione della vendita all'asta l'IVA non può essere trasferita apertamente all'acquirente (di modo che egli non può dedurre l'imposta precedente, nella misura in cui sia autorizzato). Il venditore contribuente che si fa rappresentare dalla casa d'aste deve imporre il ricavo risultante dalla vendita, tranne se si tratta di un'esportazione).

ciono all'imposta. Per corrispondenza il destinatario contribuente di simili prestazioni deve effettuare una riduzione della deduzione dell'imposta precedente (cfr. art. 24 cpv. 1 lett. a in relazione con l'art. 25 cpv. 1 D-LIVA). Le prestazioni escluse dall'imposta sono impropriamente esentate dall'imposta, diversamente dalle prestazioni esenti dall'imposta (art. 19 D-LIVA), che non provocano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Tutti i paesi europei che hanno introdotto l'IVA dispongono di eccezioni all'assoggettamento. La soluzione svizzera fa capo alla Sesta Direttiva CE e riprende persino testualmente alcune disposizioni. Nella legge in vigore, il lungo elenco delle operazioni escluse dall'imposta è all'origine di grossi problemi di delimitazione. È molto difficile fare una chiara distinzione fra le prestazioni imponibili e quelle non imponibili per effetto dell'esenzione impropria prevista in questo articolo 18⁸⁸. Di conseguenza ed a rigor di logica, il modulo "aliquota unica" elimina per quanto possibile le operazioni escluse dall'imposta. Nel presente modulo, una formulazione più precisa ed abbreviata ha lo scopo di migliorare l'applicazione e comprensione di questa disposizione. Per quanto riguarda il contenuto, non sono previste sostanziali modifiche di formulazione rispetto all'attuale testo. Le differenze rispetto alla legge in vigore sono evidenziate esplicitamente qui di seguito.

Il *capoverso 1* enumera tutte le prestazioni escluse dall'imposta. Il catalogo è in ampia misura identico a quello attuale.

Il *numero 1* corrisponde nel contenuto esattamente ai numeri 1 e 22 dell'articolo 18 LIVA. Li riassume e li abbrevia. La categoria di servizi riservati previsti dalla legge del 30 aprile 1997 sulle poste (LPO)⁸⁹ comprende le prestazioni di servizio universale offerte unicamente dalla Posta e che la Posta è tenuta a eseguire. In conformità dell'articolo 3 di questa legge in relazione con l'articolo 2 dell'ordinanza del 26 novembre 2003 sulle poste⁹⁰, i servizi riservati comprendono il trasporto degli invii della posta-lettere indirizzati del traffico nazionale e di quelli provenienti dall'estero di peso non eccedente 100 grammi. La fornitura di francobolli con valore d'affrancatura sul territorio svizzero e di altri francobolli ufficiali venduti al massimo al loro valore facciale (o ad un valore inferiore) continua a rimanere esclusa dall'imposta. Questa esclusione d'imposta è paragonabile alle operazioni effettuate con mezzi di pagamento legali.

Il *numero 2* conferma esclude dall'imposta come sinora le cure mediche nell'ambito della medicina umana. Non sono, per contro, escluse dall'imposta le cure mediche di animali. Questa disposizione corrisponde alla regola vigente nell'Unione europea.

Il *numero 2 lettera a* considera cure mediche anche i trattamenti effettuati nei centri di riabilitazione, nelle case per anziani, case di riposo e case di cura. La condizione decisiva è che la prestazione sia eseguita da personale con formazione medica. La definizione "personale con formazione medica" include tutte le professioni menzionate nell'articolo 18 numero 3 LIVA: medici, dentisti, psicoterapeuti, chiropratici, fisioterapisti, naturopati, levatrici, infermieri ed i membri delle professioni analoghe del settore sanitario, nella misura in cui sono riconosciuti dallo Stato. Questa formulazione permette di attenersi ancora alle autorizzazioni cantonali all'esercizio della professione. Tuttavia, potrebbe anche essere possibile introdurre un registro federale del personale medico riconosciuto, conseguendo in tal modo una maggior ugua-

⁸⁸ Cfr. in merito il Commento dell'articolo 18 nel modulo "Aliquota unica"; n. 2.2.

⁸⁹ LPO, RS 783.0

⁹⁰ OPO, RS 783.01

glianza di trattamento a livello svizzero e migliorando la neutralità concorrenziale riconoscendo certi titoli di diplomi medici stranieri. La nuova espressione “sotto la sorveglianza e responsabilità” definisce lo stretto rapporto della prestazione eseguita dai medici e dal personale curante, così come da tutte le professioni mediche riconosciute, comprese le prestazioni dei loro ausiliari, senza tuttavia estendere eccessivamente il limite delle prestazioni mediche.

Numero 2 lettera b: La diagnostica comprende le prestazioni degli istituti di radiografia e laboratori medici, se sono eseguite da personale medico riconosciuto dallo Stato. L'analitica (p. es. gli esami del sangue o dei virus o veleni) non richiede, di regola, personale medico ma altri specialisti, per cui questa esigenza non si pone. Tuttavia, deve trattarsi di analisi destinate a pazienti ben definiti e identificabili. Ciò corrisponde per l'essenziale alla regola in vigore che esclude dall'imposta le analisi del sangue di pazienti “concreti”, così come le consulenze di un medico consultante in relazione ai diagnosi fatte per pazienti definiti. Di conseguenza, non sono escluse dall'imposta per esempio l'analisi dell'igiene di una sala operatoria effettuata da un medico o la consulenza medica esterna effettuata da un medico nell'ambito della statistica dei pazienti.

Il *numero 2 lettera c* esclude dall'imposta i medicinali e gli apparecchi e mezzi ausiliari medici che sono utilizzati direttamente sul paziente durante la sua cura medica. Tuttavia, se tali beni vengono dati o confidati al paziente per essere utilizzati al suo domicilio essi formano oggetto di forniture di beni a sé stanti che devono essere imposte all'aliquota applicabile.

Il *numero 2 lettera d* esclude parimenti dall'imposta le operazioni strettamente legate ai trattamenti effettuati in ospedali, case per anziani, case di riposo e case per disabili. Questa categoria di operazioni include la consegna di pasti e bevande preparati nelle cucine degli ospedali e forniti in relazione al trattamento dei pazienti o residenti. Per contro, le caffetterie, i chioschi e gli stand di fiori situati negli ospedali e stabilimenti dello stesso genere devono imporre le loro cifre d'affari, indipendentemente che i loro clienti siano pazienti, visitatori o altre persone. Questa regola corrisponde per l'essenziale a quella attualmente in vigore.

Il *numero 2 lettera e* corrisponde all'attuale normativa. Il fatto che sia imponibile la fornitura di protesi ed apparecchi ortopedici non fissati stabilmente al corpo del paziente risulta dall'interpretazione e contrario della disposizione e non necessita di ulteriori esplicite spiegazioni.

Il *numero 2 lettera f* corrisponde essenzialmente alla disposizione in vigore nel numero 4 in conformità della quale sono escluse dall'imposta le prestazioni di cura di base e i trattamenti eseguiti da organizzazioni Spitex di diritto pubblico e privato, purché siano assunti dall'assicurazione malattia. La prescrizione del medico non è più una condizione poiché non è più richiesta dall'attuale prassi.

Il *numero 2 lettera g* prevede un'eccezione all'imposizione della messa a disposizione di personale e va notevolmente oltre all'attuale numero 12. In particolare sono stati aboliti i caratteri religiosi, filosofici e non lucrativi di modo che risulta escluso dall'imposta il prestito di personale fra gli ospedali pubblici e privati normali. Tuttavia, la messa a disposizione di personale si limita al personale che effettua trattamenti o cure ai malati. Questo personale non dev'essere necessariamente personale medico riconosciuto dallo Stato ma può trattarsi anche di personale ausiliario. A questa categoria può essere attribuito in via sussidiaria anche il personale messo a disposizione fra ospedali pubblici o privati per esempio durante i periodi di vacanza

o malattia. Attualmente la controprestazione versata per questo genere di prestazioni è imponibile a titolo di prestazione preliminare, anche se il destinatario della prestazione preliminare effettua al paziente una prestazione esclusa dall'imposta. Questa disposizione comporta la cancellazione del numero 6 dell'articolo 18 LIVA considerato che queste prestazioni sono ora comprese nel tenore del numero 2.

Le lettere *h* ed *i* del numero 2 corrispondono essenzialmente ai numeri 5 e 7 in vigore.

Il numero 3 corrisponde per l'essenziale al numero 8 in vigore. La rinuncia ai termini "aiuto e sicurezza sociali" non cambia nulla al contenuto poiché queste nozioni non sono definite e si coprono largamente. Come attualmente, questo numero intende escludere dall'imposta le prestazioni eseguite da istituzioni di assistenza sociale, aiuto sociale e sicurezza sociale. Le prestazioni eseguite da case per anziani, case di riposo e di cura, che non sono escluse dall'imposta in conformità di una delle lettere del numero 2 rientrano nel numero 3. Lo stesso vale per le operazioni realizzate da organizzazioni di aiuto e cura a domicilio (SPITEX). Questo numero garantisce che le cure effettuate a domicilio sono considerate oggettivamente e non soggettivamente e sono quindi trattate nel medesimo modo delle cure effettuate all'ospedale. Di conseguenza, le prestazioni di economia domestica strettamente correlate alle cure (preparazione dei pasti, pulizie indispensabili, ecc.) sono escluse dall'imposta, analogamente ad un ospedale. Per contro, le assicurazioni sociali come l'AVS, l'AI, l'assicurazione contro la disoccupazione, le casse malati, le assicurazioni di previdenza professionale obbligatoria e individuale non fanno parte di questo numero. Le prestazioni di questi assicuratori sono escluse impropriamente dall'imposta in conformità del numero 11. Non ci sono motivi per trattare le assicurazioni obbligatorie in modo diverso dalle assicurazioni individuali (p. es. assicurazioni sulla vita). Specialmente nel settore della previdenza professionale questa differenziazione può comportare risultati sconcertanti. Oggettivamente, anche le assicurazioni sociali appartengono alle assicurazioni poiché coprono un rischio in cambio di un premio e compensano i rischi.

Il numero 4 corrisponde per l'essenziale ai numeri 9 e 10 della legge in vigore. Esso esclude dall'imposta le prestazioni di assistenza all'infanzia e alla gioventù. Questa disposizione è applicabile sia alle istituzioni di diritto pubblico che a quelle di diritto privato; rientrano in questa disposizione per esempio gli orfanotrofi, gli asili-nido, i giardini d'infanzia ed i centri diurni. Le prestazioni di ristorazione e albergheria eseguite agli apprendisti non sono escluse dall'imposta in virtù di questa disposizione.

Il numero 5 corrisponde al numero 11 in vigore, anche se le lettere *a* e *b* sono state riformulate. La delimitazione tra le prestazioni di servizi di carattere formativo, e quindi escluse dall'imposta, e le prestazioni di servizi aventi piuttosto natura di consulenza e quindi imponibili è stata in passato fonte di continue controversie e incertezze. Questa nuova disposizione limita da un canto il numero di prestatori ma amplia d'altro canto l'ambito delle operazioni escluse dall'imposta per gli offerenti autorizzati. In tal modo la sicurezza giuridica viene rafforzata perché non sono più necessarie le delicate delimitazioni presenti, per esempio, nel definire se una conferenza è a carattere formativo o no⁹¹. La differenza fra prestazioni di formazione escluse dall'imposta e le prestazioni di consulenza imponibili è effettuata rispetto al prestatore. Questo criterio è di facile applicazione e corrisponde d'altronde al diritto co-

⁹¹ L'opuscolo n. 19 "Istruzione e ricerca" pubblicato dall'AFC consta di 66 pagine e potrà essere considerevolmente ridotto grazie alla nuova normativa.

munitario; è infatti determinante se si tratta di istituzioni di diritto pubblico e riconosciute a livello cantonale o federale⁹². Le nozioni di “insegnamento”, “istruzione”, “perfezionamento”, “riqualificazione professionale”, ecc. sono tutte comprese nel termine “formazione”.

Il *numero 5 lettera f* è nuovo. Per ridurre i costi, nel settore della formazione capita frequentemente che insegnanti ed infrastrutture e simili siano messi a disposizione in ambito scolastico o di ricerca fra scuole riconosciute dallo Stato (scuole elementari, medie, scuole professionali, università e SUP scuola universitaria professionale, ecc.). Questa collaborazione non deve avere come conseguenza che prestazioni escluse dall'imposta diventino imponibili. Questa nuova disposizione estende notevolmente l'elenco delle prestazioni eseguite nel settore della formazione, che sono escluse dall'imposta. Per esempio, questa disposizione non include solo i conferenzieri ma anche il personale messo a disposizione per l'esecuzione di prestazioni nell'ambito della formazione. Quest'aspetto è rilevante soprattutto per le università che si scambiano assistenti tecnici, supervisor e ricercatori. Poiché questi scambi di personale avvengono in relazione all'obiettivo principale della formazione (anche nelle università), questa estensione dell'esenzione impropria è giustificata. È inoltre risolto il problema delle doppie cattedre.

Il *numero 6* evita che i contributi dei membri di associazioni diventino imponibili allorquando raggiungono il limite minimo di cifra d'affari. Se tuttavia, per una prestazione eseguita dall'associazione dev'essere pagato a parte un importo supplementare non coperto dal contributo di membro, questo importo soggiace all'imposta. Di regola, le associazioni non rientrano nelle descritte circostanze, anche se accordano un gran numero di vantaggi svariati in cambio dei contributi dei membri fissati negli statuti.

Il *numero 7* corrisponde essenzialmente al contenuto dell'attuale numero 14 anche se il testo è notevolmente sintetizzato. Come è già attualmente il caso l'insieme delle prestazioni di servizi culturali è escluso dall'imposta. Dall'enumerazione del numero 7 risulta che la cerchia delle operazioni escluse può essere interpretata in senso estensivo. In caso di dubbio occorre interpretare questa disposizione nel senso che le manifestazioni non rientranti in una delle categorie enumerate ma che, per loro intrinseca natura, corrispondono ad una di esse siano parimenti escluse dall'imposizione. Devono dunque essere escluse dall'imposta le prestazioni di servizi a carattere culturale che sono eseguite direttamente al pubblico. Un criterio determinante è che il pubblico deve versare una controprestazione ben definita p. es. sotto forma di biglietto d'entrata. Ciò non è il caso, per esempio, quando un musicista o un gruppo musicale viene ingaggiato da un ristorante o albergo per intrattenere i clienti (p. es. un pianista di pianobar); le entrate che il ristorante o albergatore realizza, aumentando all'occorrenza i prezzi delle consumazioni, devono quindi essere imposte nella loro totalità. La situazione è differente solamente se la prestazione musicale forma oggetto di un supplemento sulle consumazioni fatturato a parte. Soggiacciono parimenti all'imposta le prestazioni preliminari tipo la locazione di sale nel settore alberghiero e la locazione ed il montaggio di installazioni acustiche. Le manifestazioni musicali inglobano tutti i generi di musica. Non importa che il pubblico debba versare la controprestazione direttamente all'artista o all'organizzatore che l'ha ingaggiato per suo proprio conto. Nel caso di rappresentazioni artistiche di

⁹² Art. 13 lettera A capoverso 1 lett. i e j della Sesta Direttiva CE; cfr. p. es. anche il § 4 n. 21 e 22 D-USStG.

questo genere la prestazione è esclusa dall'imposta sia per l'artista (sul suo ingaggio) che per l'organizzatore. Tuttavia, l'artista dovrà pagare l'IVA se egli non si esibisce direttamente davanti al pubblico, ma per esempio se registra una trasmissione in uno studio radio o televisivo o in uno studio di registrazione. Sono assimilati ai musei ed alle gallerie le esposizioni di quadri, d'opere d'arte o reperti archeologici. I parchi di animali con entrata a pagamento sono trattati analogamente ai giardini zoologici. Non rientrano più nelle prestazioni escluse dall'imposta i baracconisti che non eseguono prestazioni di servizi culturali.

Numero 7 lettera c: Le prestazioni di servizi eseguite da biblioteche, archivi e centri di documentazione sono tutte escluse dall'imposta. L'esclusione concerne tuttavia unicamente le prestazioni di servizi usuali eseguite da questo genere di istituzioni. Difatti, se una biblioteca gestisce per esempio, al suo interno, una caffetteria, le relative operazioni sono imponibili. Le forniture di beni restano imponibili come sinora. Ciò concerne per esempio la vendita di libri, ma anche il prestito di libri, poiché la legge sull'IVA svizzera considera la messa a disposizione di beni una fornitura di beni e non una prestazione di servizi⁹³.

Il *numero 8* corrisponde all'attuale normativa del n. 15. Sono escluse dall'imposta, oltre ai biglietti di entrata alle manifestazioni sportive anche le controprestazioni che devono essere pagate per partecipare a simili manifestazioni. Si tratta soprattutto delle iscrizioni per le partecipazioni alle corse popolari ed i costi delle licenze pagabili alle associazioni per poter partecipare ai differenti campionati. Già nella nuova formulazione, più ampia, dell'articolo 16 capoverso 2 D-LIVA risulta che le prestazioni accessorie comprese nella controprestazione (rifornimento durante le gare, consegna delle medaglie) non sono imponibili, e non è quindi più necessario menzionarle esplicitamente. Devono essere imposte tutte le altre prestazioni eseguite nell'ambito dello sport e del fitness, come ad esempio, le entrate e operazioni realizzate dai fitness club, le vendite di articoli per tifosi, le attività di ristorazione negli stadi sportivi, le feste di club sportivi, le entrate pubblicitarie e i diritti di trasmissione. A questo riguardo occorre tenere presente che per le descritte operazioni il nuovo limite di cifra d'affari è stato aumentato a 100'000 franchi annui (art. 9 D-LIVA). Le entrate realizzate in feste tenute una volta all'anno le entrate pubblicitarie di piccolo club gestiti da volontari non superano di regola detto limite.

Il *numero 9* corrisponde al n. 16 in vigore. Il termine "società di riscossione" è stato sostituito dal termine "società di gestione" per uniformare la terminologia con la legge sui diritti di autore.

Il *numero 10* corrisponde all'odierno numero 17 ma va oltre. Non è più decisivo sapere chi organizza i mercatini dell'usato e le vendite di beneficenza. L'unica condizione è che tali operazioni siano intese a procurare un aiuto finanziario a prestazioni di utilità pubblica o di prestazioni escluse dall'imposta. Questa disposizione è stata così considerevolmente semplificata ed abbreviata.

Il *numero 11* corrisponde all'attuale numero 18. D'ora innanzi tutte le assicurazioni (anche le assicurazioni sociali) possono essere integrate in questa rubrica. Oggettivamente le assicurazioni sociali appartengono parimenti alle assicurazioni perché coprono un rischio in cambio di un premio e compensano i rischi. Questa cifra esclude dall'imposta tutti i premi incassati dalle compagnie di assicurazione per le loro prestazioni di assicurazione e riassicurazione, da una parte per ragioni di conside-

⁹³ Cfr. l'art. 3 lett. d n. 3 D-LIVA.

razioni d'ordine sociale e dall'altra parte in considerazione del fatto che alcune di queste operazioni soggiacciono già alla tassa di bollo. Inoltre, non soggiacciono all'imposta neanche le prestazioni di servizi degli agenti e intermediari d'assicurazione. Questa esclusione dall'imposta si estende alle prestazioni che sono eseguite nell'esercizio dell'attività in parola. Si tratta, per esempio, dei consigli dati agli assicurati in materia di assicurazioni, della determinazione e costituzione di coperture assicurative conformi, della rappresentanza degli interessi degli assicurati in caso di infortunio, così come dell'incasso. Ai fini dell'esclusione dall'imposta è determinante che la prestazione sia tipica della professione. Non sono per esempio tipiche della professione di agente d'assicurazione le attività di amministrazione per una compagnia d'assicurazione o le operazioni accessorie tipo la vendita di veicoli danneggiati.

Il numero 12 corrisponde al n. 19 in vigore. Il contenuto non è stato modificato ma il suo tenore è stato semplificato. Questa disposizione esclude dall'imposta, in conformità delle leggi adottate anche nell'Unione Europea, molte prestazioni bancarie. Per ciò che concerne le operazioni di credito, occorre tener presente che l'IVA è un'imposta sul consumo che colpisce le spese del consumatore per l'acquisto di merci, le prestazioni nel settore edilizio e le prestazioni di servizi in territorio svizzero. Se la concessione di crediti fosse imponibile a titolo di prestazione di servizi, tutti i consumatori che sono costretti a chiedere un credito per l'acquisto di beni sarebbero colpiti da un doppio aggravio fiscale poiché dovrebbero sopportare dapprima l'imposta sul credito ottenuto, ed in un secondo tempo l'imposta sull'acquisto dei beni finanziato col credito ottenuto. Occorre inoltre tener presente che l'imposizione della concessione di crediti implicherebbe l'imposizione dei crediti ipotecari, ciò che origina, soprattutto per i crediti ipotecari concessi per la costruzione di appartamenti, un ulteriore aggravio supplementare con ripercussioni sugli affitti assolutamente indesiderabili in materia di politica sociale. Per ciò che concerne la negoziazione di cartevalori, occorre tenere in considerazione che questo genere di operazioni è già imposto nel quadro delle disposizioni della legge federale del 27 giugno 1973 sulle tasse di bollo (LTB)⁹⁴. La riscossione dell'IVA in questo settore sarebbe inappropriata come nel settore delle assicurazioni. Dalla struttura del numero 12 risulta che nel settore delle prestazioni bancarie sono imponibili le presentazioni seguenti:

- a. la gestione patrimoniale: comprende anche la gestione immobiliare, la gestione del portafoglio (custodia e gestione di cartevalori e partecipazioni nel quadro di un deposito aperto, come anche i collocamenti fiduciari), così come l'amministrazione di successioni;
- b. le operazioni d'incasso, ossia l'incasso di crediti.

In questo contesto occorre evidenziare che l'imposizione delle prestazioni di servizi attinenti alla gestione patrimoniale ed alle operazioni d'incasso non è limitata unicamente alle banche; tali prestazioni devono essere imposte anche se i prestatori dei servizi appartengono ad altri settori come p. es. società fiduciarie, uffici d'incasso, studi legali e notarili. Nella misura in cui le operazioni effettuate nel settore del mercato monetario e dei capitali hanno per oggetto merci, le cifre d'affari così realizzate soggiacciono già all'imposta a titolo di forniture di beni. È per esempio il caso del commercio di banconote e monete che hanno un valore di collezione e che non servono come mezzo di pagamento legale o che presentano un interesse dal profilo nu-

⁹⁴ LTB, RS 641.0

mismatico; è parimenti il caso nel commercio di medaglie e metalli preziosi diversi dall'oro.

I numeri 13 e 14 corrispondono all'attuale n. 20 che è stato diviso in due per migliore comprensione.

Il numero 13 esclude dall'imposta il trasferimento e la costituzione di diritti reali su fondi e parti di fondi. Sono parificati ai diritti reali specialmente il diritto di compera ed il diritto di prelazione poiché formano dei diritti obbligatori convenzionali (cosiddetti obblighi reali). Conformemente al sistema fiscale non soggiace all'imposta neanche la gestione di immobili da parte del proprietario.

Il numero 14 prevede anche l'esclusione dall'imposta delle prestazioni effettuate da comunioni di comproprietari di proprietà per piani ai propri membri, nella misura in cui concernono l'esercizio della proprietà comune. Si tratta in particolare delle prestazioni che la comunione ha acquistato, con corrispondente ribasso di quantità, per tutti i membri e che fattura ai membri, per esempio combustibili o infrastrutture per l'installazione nei locali della proprietà comune.

Il numero 15 riprende le disposizioni del numero 21 in vigore. Tuttavia non è più utilizzata l'espressione di "messa a disposizione per l'uso o il godimento" ma è viene specificato "locazione ed affitto"; il significato fiscale è il medesimo ma il linguaggio è quello corrente.

Il numero 16 corrisponde al numero 23 in vigore.

Il numero 17 si riferisce, nel testo del progetto di legge, esclusivamente a beni mobili usati. I beni immobili non rientrano più in questo numero. In tal modo s'intende stabilire chiaramente che, con l'entrata in vigore del presente disegno di legge non sarà più valevole l'attuale prassi fondata sull'interpretazione letterale dell'AFC secondo la quale non è possibile l'opzione se l'immobile è stato utilizzato fino a quel momento esclusivamente a scopi esclusi dall'imposta. Tutte le vendite d'immobili senza opzione sono attribuibili in tutti i casi al numero 13. Non esiste quindi il rischio che una vendita di immobili venga imposta senza opzione, ciò che non si verificherebbe per i beni mobili senza la disposizione nel numero 17.

Il numero 18 è esteso in generale alle operazioni che le casse di compensazione e gli organi esecutivi appartenenti all'assicurazione sociale realizzano in esecuzione di leggi federali. Anche se è opinione unanime che non è giustificata la diversità di trattamento attualmente esistente in questo settore, particolarmente in ambito delle casse disoccupazione ufficiali o private riconosciute e delle casse di compensazione AVS o in materia di gestione degli assegni familiari, la legge in vigore non può adottare rimedi in quanto le casse di compensazione AVS e di assegni familiari sono esplicitamente escluse dall'imposta dall'articolo 18 numero 25 LIVA, a differenza delle casse disoccupazione che non lo sono. È in ogni modo auspicabile trattare in modo identico le fattispecie analoghe. A ciò sarà posto rimedio completando questo numero. Risulterà per la Confederazione una diminuzione del gettito fiscale di circa 3 - 4 milioni di franchi.

Numero 19. Per i motivi menzionati nel n. 1.2.3.4, la produzione naturale deve continuare a rimanere esclusa dall'imposta. Tuttavia, per maggior coerenza e chiarezza questa esclusione soggettiva nella legge in vigore è trasformata ora in esclusione oggettiva. Invece di escludere dall'imposta i produttori naturali vengono escluse dall'imposta le prestazioni da loro effettuate. Il contenuto rimane identico alla vigente normativa.

Numero 20. Le prestazioni sovrane restano parimenti escluse dall'imposta per le ragioni spiegate al n. 1.2.3.4. Per motivi di coerenza e chiarezza, le prestazioni sovrane sono menzionate, analogamente a quelle della produzione naturale, nell'elenco delle prestazioni escluse dall'imposta. Non sono previste modifiche di contenuto. Agisce a titolo sovrano chi, per legge, ha la competenza di imporre con una decisione una o più persone ad agire, ad astenersi o a tollerare una situazione. Di regola ciò significa che esiste un rapporto di subordinazione ed una norma di diritto pubblico che costringe il cittadino ad agire in un determinato modo. L'articolo 23 capoverso 2 LIVA enumera una lunga lista di attività che non sono considerate sovrane. Si tratta di prestazioni spesso affidate a terzi che si trovano in tal modo in concorrenza con operatori privati i quali sono tenuti di regola ad imporre la controprestazione. Per evitare al massimo distorsioni concorrenziali di questo tipo, già nell'ambito della legge in vigore (Modifiche della prassi dal 1° luglio 2005) si è provveduto a qualificare come attività professionali commerciali i periodici controlli degli impianti di combustione visto il forte aumento dei comuni che affidano questi compiti a ditte private senza trasferimento del potere decisionale. Con questo criterio l'elenco delle attività professionali o commerciali ha potuto essere parimenti esteso ai controlli obbligatori per legge degli ascensori e degli impianti di trasporto a fune, così come alle misurazioni previste dalla legge. Queste prestazioni sono spesso eseguite a contribuenti che hanno diritto a dedurre l'imposta precedente poiché sono costi sostenuti a scopi imponibili. Sono previsti anche altri cambiamenti in tale senso. Per non dover modificare ogni volta la legge e per mantenere la dovuta flessibilità, queste attività commerciali devono essere disciplinate a livello di ordinanza esecutiva. Il numero 20 contiene la disposizione necessaria per la delega di competenze al Consiglio federale.

In generale occorre rilevare che il diritto in vigore e l'articolo 90 capoverso 2 lettera c D-LIVA attribuiscono al Consiglio federale la competenza di precisare le prestazioni escluse dall'imposta in conformità dell'articolo 18. Le eccezioni devono essere delimitate in modo ancora più preciso a livello di ordinanza esecutiva col risultato di una maggiore flessibilità d'adeguamento secondo le nuove esigenze e conoscenze. Poiché la legge statuisce i criteri fondamentali, questa competenza è giuridicamente difendibile in uno Stato di diritto.

Il *capoverso 3* stabilisce che per determinare se una prestazione ai sensi del presente articolo è esclusa dall'imposta ci si fonda sul contenuto della prestazione e non sul destinatario della prestazione. In questo senso è introdotta nella legge una normativa di obbligatorietà generale che – in virtù dell'articolo 4a OLIVA⁹⁵ entrato in vigore il 1° luglio 2005 – era unicamente applicabile alle cifre d'affari della previdenza sociale, dell'assistenza sociale e della sicurezza sociale, nonché dell'assistenza ai fanciulli e ai giovani. Questa disposizione è destinata a evitare le odierne distorsioni a livello di concorrenza tra catene di creazione di valore aggiunto di strutture diverse generate dalla «teoria della operazioni preliminari».

Art. 19 Prestazioni esenti dall'imposta

Capoverso 1: Le prestazioni esenti dall'imposta (prestazioni propriamente esentate) non provocano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Il catalogo

⁹⁵ Ordinanza del 29 marzo 2000 relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (OLIVA), RS 641.201.

delle prestazioni esenti dall'imposta non è stato modificato rispetto a quello attuale. Le modifiche introdotte sono di natura redazionale.

Numeri 3 e 4: La messa a disposizione di beni per l'uso o godimento è parimenti qualificata come fornitura. Se essa avviene con la procedura doganale di ammissione temporanea, i beni sono posti sotto controllo doganale. In conformità della prassi in vigore, un'esenzione dei beni per effetto d'esportazione temporanea non entra in linea di conto se questi beni sono messi a disposizione per l'uso o godimento e se sono stati imposti in base al regime di importazione temporanea. È per questo motivo che questi numeri devono essere adattati in modo corrispondente. Un'esenzione secondo il numero 3 è possibile unicamente se i beni si trovano sotto controllo doganale. È il caso delle procedure seguenti: procedura di transito secondo l'articolo 49 LD, procedura di deposito doganale secondo l'articolo 50 segg. LD, procedura doganale dell'utilizzo temporaneo secondo l'articolo 58 LD, procedura di perfezionamento attivo secondo l'articolo 59 LD e punti franchi secondo l'articolo 62 e seguenti LD.

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

- **Importazione**

Il trasporto o la spedizione di beni fino al luogo di destinazione e le prestazioni ad essi connesse (attività accessorie delle imprese di trasporto e sdoganamento all'importazione) soggiacciono all'imposta all'importazione. Il luogo di destinazione è, secondo l'articolo 40 capoverso 3 lettera b D-LIVA, il luogo in cui il bene dev'essere trasportato al momento della nascita del credito fiscale secondo l'articolo 42 D-LIVA. Il credito fiscale nasce al momento in cui l'ufficio doganale accetta la dichiarazione alla dogana. Non è determinante se la dichiarazione avviene alla frontiera o in territorio svizzero. Ciò risulta dall'articolo 47 capoverso 3 nLD. Ne consegue che un cambiamento del procedimento doganale – ciò che avviene regolarmente quando i beni sono dichiarati a un ufficio doganale situato in territorio svizzero o presso un destinatario autorizzato – causa un nuovo calcolo (per effetto del nuovo importo) e, di conseguenza, un nuovo credito fiscale. Poiché l'importazione non origina sempre un credito d'imposta, sarebbe opportuno, adottare una regolamentazione uniforme e regolare nella legge anche per questi casi (p. es. conclusione della procedura doganale di utilizzazione temporanea di beni all'estero).

- **Esportazione**

Il trasporto o la spedizione di beni in libera circolazione, dunque sotto controllo doganale in territorio svizzero, e le prestazioni ad essi connesse (prestazioni accessorie delle imprese di trasporto ed imposizione all'esportazione) sono esenti dall'imposta alla dichiarazione della procedura doganale (p. es. procedura doganale all'esportazione, procedura doganale d'utilizzazione temporanea all'estero, procedura di perfezionamento passivo). Non è importante se la dichiarazione

all'esportazione è effettuata alla frontiera o in territorio svizzero. A questo riguardo occorre menzionare che i beni introdotti in territorio svizzero (punto franco, deposito doganale aperto, destinatario autorizzato o ufficio doganale in territorio svizzero) o che dal territorio svizzero (punto franco, deposito doganale aperto, spedizioniere autorizzato o ufficio doganale in territorio svizzero) vengono spediti all'estero sono imposti alla frontiera in conformità della procedura di transito. Questa procedura origina un credito fiscale condizionato (art. 49 cpv. 2 lett. a nLD), per cui il trasporto in territorio svizzero è esente dall'imposta in conformità dell'articolo 19 capoverso 1 numero 5 D-LIVA.

Numero 7: la nuova disposizione definisce i punti franchi come territorio svizzero. Per far sì che le attività accessorie ivi fornite da ditte di trasporto siano esenti dall'imposta (p. es. deposito e stoccaggio), la legge deve introdurre una disposizione corrispondente. I beni posti sotto controllo doganale possono parimenti essere trasportati dal primo luogo di destinazione in territorio svizzero a un altro luogo in territorio svizzero prima di essere riesportati o immessi nella libera circolazione. Occorre anche introdurre un'esenzione dall'imposta in territorio svizzero per il trasporto o spedizione, come anche per le prestazioni ad essi connesse. I beni sono posti sotto controllo doganale nei seguenti casi: procedura di transito giusta l'articolo 49 LD, procedura di deposito doganale giusta l'articolo 50 e seguenti LD, procedura doganale di utilizzazione temporanea giusta l'articolo 58 LD, procedura doganale di perfezionamento attivo nel significato dell'articolo 59 LD e punto franco secondo l'articolo 62 e seguenti LD.

Numero 8: i noleggi e le locazioni sono considerati forniture in conformità dell'articolo 3 lettera d D-LIVA. Di conseguenza, queste nozioni possono essere sorvolate in questo contesto. Per contro viene chiarita la definizione redazionale nel senso che la trasformazione, riparazione e manutenzione sono separate dalle altre forniture, anche se queste prestazioni sono parimenti definite come forniture. Ciò è indispensabile perché attualmente l'articolo 19 capoverso 2 numero 7 dispone che le ditte di trasporti commerciali aerei devono essere le destinatarie delle forniture, rispettivamente che la trasformazione, riparazione, ecc. devono essere fornite ad aeromobili che le imprese di navigazione aerea hanno acquistato nel quadro di una fornitura. L'indicazione che gli aeromobili devono essere utilizzati da imprese di navigazione aerea definite in questo articolo può pertanto essere intesa nel senso che devono essere "solo" utilizzati e che il destinatario della fornitura potrebbe essere un terzo. Questo malinteso è importante soprattutto per quanto concerne l'aircraft management e dev'essere eliminato per mezzo di una migliore formulazione.

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

Secondo il *capoverso 2* il Consiglio federale può d'ora in poi esentare dall'imposta il traffico transfrontaliero di autobus. I mezzi di trasporto sono enumerati esaurientemente. Le prestazioni di trasporto nella navigazione lacustre transfrontaliera non sono ad esempio citate. Nel caso della navigazione transfrontaliera la parte nazionale di percorso – diversamente dalla parte di percorso all'estero – soggiace come in precedenza all'IVA svizzera. In considerazione dell'importanza ridotta di questo traffico e delle regolamentazioni esistenti nei trattati internazionali con gli Stati limitrofi questa limitazione è sostenibile. Non sono inoltre esenti dall'IVA le ulteriori prestazioni transfrontaliere con mezzi di trasporto, come ad esempio quelle eseguite dai taxi. L'estensione dell'esenzione fiscale al traffico internazionale di autobus rientra

nell'ambito delle possibilità offerte in questo settore dalla Sesta Direttiva CE agli Stati membri⁹⁶.

La presente modifica di legge provoca una minore entrata compresa tra 1–2 milioni di franchi e concerne meno di 100 contribuenti.

Il *capoverso 3* definisce il criterio dell'esportazione diretta. Il bene non dev'essere stato utilizzato su territorio svizzero e dev'essere esportato direttamente oppure dev'essere depositato in un punto franco, rispettivamente messo sotto controllo doganale (art. 53 cpv. 2 nLD). L'adempimento di questa condizione sine qua non presuppone l'esenzione propria dall'imposta delle forniture ai sensi del capoverso 1 numero 1. Il *capoverso 3* consente in particolare di esentare dall'imposta i beni che un fornitore svizzero contribuente vende al suo acquirente estero soltanto se quest'ultimo esporta i beni senza previa utilizzazione. Nella legge attualmente in vigore questo capoverso è sovente all'origine di situazioni insoddisfacenti. Soprattutto nel caso di un cliente non contribuente (B) che consegna ad un fornitore contribuente (A) il bene acquistato presso un terzo (C) nel quadro di un contratto di fornitura; secondo il testo dell'attuale articolo 19 capoverso 4 LIVA il fornitore contribuente (A) non può più trattare in esenzione la sua fornitura (= operazioni a catena con presa a carico della fornitura). Questa limitazione può pregiudicare il principio del Paese di destinazione. La merce è indubbiamente esportata, ma al fornitore contribuente (A) è negata l'esenzione fiscale. È nondimeno possibile evitare una violazione del principio del Paese di destinazione se l'intermediario (B) è iscritto come contribuente nel registro dei contribuenti IVA. In questo caso il primo livello di cifra d'affari (fornitura di A a B) resta senz'altro imponibile ma, per contro, sarebbe possibile l'esenzione dall'imposta al secondo livello (fornitura di B a C). La nuova formulazione del capoverso 3 vuole essere un tentativo di evitare la violazione del principio del Paese di destinazione, ammettendo esportazione diretta per tutti i partecipanti all'esportazione in parola. Questa soluzione è una notevole semplificazione per tutti i contraenti ed evita una tassa occulta.

Capitolo 3: Calcolo dell'imposta e aliquota di imposta

Art. 20 Base di calcolo

Il presente articolo corrisponde all'articolo 33 capoversi 1, 3 a 5, e 44 capoversi 2 e 3 LIVA. Le modifiche introdotte sono di natura redazionale.

Il *capoverso 6* è stato ampliato rispetto al tenore attuale, nel senso che eccettua dalla controprestazione non soltanto l'imposta sul valore aggiunto dovuta sulla fornitura o sulla prestazione di servizi, ma anche le tasse sui biglietti di entrata e le tasse di mutazione poiché le stesse sono considerate delle non controprestazioni in conformità dell'articolo 3 lettera h numero 7 D-LIVA.

Art. 21 Imposizione dei margini

Il presente articolo corrisponde all'articolo 35 LIVA. La normativa della cosiddetta imposizione dei margini non subisce modifiche rispetto all'ordinamento attuale. Una possibilità di riforma dell'imposizione dei margini è illustrata dal numero 6.9.3 qui appresso.

⁹⁶ Cfr. art. 28 cpv. 3 lett. b in relazione all'allegato F n. 17 della Sesta Direttiva CE.

Art. 22 Aliquote d'imposta

Le tre aliquote d'imposta e il catalogo delle prestazioni imponibili con l'aliquota ridotta non subiscono modifiche. Come sinora, la fornitura di prodotti commestibili e bevande nell'ambito di prestazioni di ristorazione non soggiace all'aliquota ridotta ma all'aliquota normale applicabile per le prestazioni di ristorazione. Tuttavia, per maggior chiarezza il *capoverso 1 lettera a numero 2* stabilisce che anche i cibi e le bevande (eccettuate le bevande alcoliche) venduti nei distributori automatici sono in generale imponibili all'aliquota ridotta. Possono essere in tal modo risolti i complessi problemi di delimitazione che l'AFC ha dovuto affrontare da anni. Il criterio determinante è la prestazione di servizi. Di regola, nei distributori automatici, oltre alla vendita automatizzata non sono effettuate altre prestazioni di servizi, tipo servizio, consulenza, ecc. La norma che la fornitura di prodotti commestibili e bevande senza servizio supplementare sul luogo di consumo non è considerata prestazione di ristorazione è stata introdotta per ragioni di neutralità concorrenziale. Questa regola evita differenze di trattamento fra i diversi contribuenti che forniscono prodotti commestibili e bevande.

Il *capoverso 3* precisa che l'aliquota del 7,6 percento corrisponde all'aliquota normale, dato che la legge si riferisce sovente a questo concetto.

Attualmente la formulazione di questo articolo è in generale insoddisfacente. La delimitazione tra prestazioni imponibili all'aliquota normale e prestazioni imponibili all'aliquota ridotta è in parte difficilmente praticabile o non lo è affatto. Il modulo «Aliquota unica» risolve questo problema applicando la medesima aliquota a tutte le prestazioni. I problemi di delimitazione a volte notevoli possono in tal modo essere risolti in modo duraturo e semplice⁹⁷. Il modulo «2 aliquote» contiene pur sempre un articolo 22 migliorato e più chiaro, anch'esso ideale per evitare i problemi di delimitazione⁹⁸. Non sono per contro possibili fondamentali modifiche e miglioramenti del catalogo di prestazioni imponibili all'aliquota ridotta senza ripercussioni sulle aliquote d'imposta.

Capitolo 4: Deduzione dell'imposta precedente

Art. 23 Imposte precedenti deducibili

Il *capoverso 1* corrisponde all'attuale articolo 38 capoverso 1 LIVA. Sono state unicamente effettuate correzioni redazionali in un intento di chiarificazione.

Il *capoverso 2* corrisponde all'attuale articolo 38 capoverso 2 LIVA. La lettera d menziona d'ora in poi esplicitamente i regali pubblicitari per i quali la prassi attuale dell'AFC ammette la deduzione dell'imposta precedente⁹⁹. Non sono pertanto imponibili come consumo proprio i campioni di merci e regali pubblicitari che servono alla realizzazione di operazioni imponibili o esenti dall'imposta. Per motivi semplificativi si rinuncia ad un valore limite a condizione tuttavia che i regali pubblicitari ed i campioni di merci siano utilizzati esclusivamente per scopi aziendali imponibili. Questa estensione è oggettivamente corretta perché contribuisce ad evitare la tassa occulta nelle aziende, sebbene comporti piccole perdite di gettito fiscale. Come sinora, le altre elargizioni a titolo gratuito di regali fino a 300 franchi per destinatario e

⁹⁷ Cfr. in merito il n. 1.2.

⁹⁸ Cfr. il Commento dell'articolo 22 nel modulo "2 aliquote".

⁹⁹ Cfr. Istruzioni 2001 sull'IVA, nm. 443.

per anno danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente, indipendentemente dal loro scopo di utilizzazione.

Art. 24 Esclusione dal diritto alla deduzione dell'imposta precedente

Il *capoverso 1* corrisponde all'attuale articolo 38 capoversi 4 e 5 LIVA con la designazione corretta di «utilizzazioni private» invece di attività, perché soprattutto nel caso delle ditte individuali non esistono attività private verso controprestazione. La definizione "in particolare" è stata cancellata poiché l'enumerazione è esaustiva.

Il *capoverso 2* corrisponde all'articolo 39 capoverso 1 LIVA.

Art. 25 Riduzione della deduzione dell'imposta precedente

Il *capoverso 1* corrisponde all'attuale articolo 41 capoverso 1 LIVA.

Il *capoverso 2* riprende il contenuto normativo dell'attuale articolo 38 capoverso 8 LIVA e lo estende nel senso che enumera in modo esaustivo gli importi che provocano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Questi importi possono costituire la controprestazione per una prestazione in senso largo, rispettivamente consentono al destinatario di eseguire una prestazione. Simili controprestazioni non sono imposte ma causano al beneficiario della controprestazione la riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

Lettere a e b: i sussidi ed i doni sono trattati nel medesimo modo che sotto il vigente diritto¹⁰⁰. L'ottenimento di simili importi causa al beneficiario una riduzione della deduzione dell'imposta precedente, come è parimenti il caso dei contributi di sostegno alla ricerca scientifica e allo sviluppo (*lettera c*) e degli importi incassati dagli uffici del turismo di diritto pubblico e provenienti esclusivamente dalle tasse turistiche. Questi ultimi rappresentano infatti anche dei sussidi¹⁰¹. La distinzione fra i doni non imponibili e lo sponsoring imponibile all'IVA sarà effettuato nel medesimo modo come sotto il diritto in vigore; il tenore dell'articolo 33a LIVA dovrebbe essere disciplinato a livello di ordinanza.

Capoverso 3: Le non controprestazioni (v. art. 3 lett. h D-LIVA) non devono più comportare una riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Stando all'interpretazione odierna del principio di connessione si presuppone che i costi d'acquisto delle prestazioni preliminari ottenute confluiscono nella remunerazione per una determinata cifra d'affari imponibile di uscita (connessione con l'operazione). Risultano pertanto sempre riduzioni dell'imposta precedente se i costi sono coperti con risorse diverse da quelle provenienti da una cifra d'affari imponibile, in particolare con mezzi finanziari provenienti dalle non operazioni (non controprestazioni). Secondo un'altra interpretazione di questo principio, è sufficiente che esista una relazione tra le prestazioni preliminari e l'attività aziendale del contribuente (connessione con l'utilizzazione). Nell'UE è predominante la connessione con l'utilizzazione. Anche la legislazione svizzera in materia di imposta sul valore aggiunto dovrebbe fondarsi maggiormente sulla connessione con l'utilizzazione, perché questa interpretazione porta a risultati più corretti dal profilo della sistematica

¹⁰⁰ Cfr. in ogni caso le possibilità di riforma in relazione con il trattamento dei doni e dei sussidi nei n. 6.1.3 a 6.1.5 così come 6.2.3 e 6.2.4.

¹⁰¹ Cfr. parimenti la DTF non pubblicata del 25 agosto 2000 (2A.233/1997).

fiscale. Per questi motivi la deduzione dell'imposta precedente deve essere integralmente accordata nei casi in cui le pertinenti prestazioni preliminari sono utilizzate ai fini di un'attività aziendale imponibile ed il loro costo è coperto da mezzi provenienti da quest'attività e/o da non controprestazioni. L'articolo 3 lettera h D-LIVA disciplina d'ora in poi esplicitamente il significato di non controprestazioni.

Il capoverso 4 corrisponde all'attuale articolo 40 LIVA.

Il capoverso 5 corrisponde ai vigenti articoli 41 capoverso 2 e 43 capoverso 5 LIVA.

Art. 26 Sgravio fiscale successivo

La nascita successiva del diritto alla deduzione dell'imposta precedente (cosiddetto sgravio fiscale successivo) garantisce che il contribuente potrà dedurre l'imposta precedente anche in un secondo tempo, se alla ricezione della prestazione o all'atto dell'importazione egli non ha potuto dedurla perché non erano adempite le condizioni per la deduzione dell'imposta precedente ai sensi dell'articolo 23 capoverso 1 D-LIVA.

Il capoverso 1 corrisponde all'attuale articolo 42 capoverso 1 LIVA.

Il capoverso 2 corrisponde per analogia all'articolo 42 capoverso 3 LIVA in vigore. D'ora in poi i beni e le prestazioni di servizi sono di principio trattati in modo identico. Le prestazioni di servizi possono essere sgravate successivamente dall'imposta precedente soltanto se sono state acquistate e se conservano ancora un valore al momento in cui si verificano i presupposti dello sgravio fiscale successivo. Si pensi in particolare alla cessione di valori e diritti immateriali (p. es. licenze). È deducibile l'imposta precedente corrispondente al valore attuale del bene o della prestazione di servizi. Per determinare il valore attuale l'importo dell'imposta precedente è ridotto linearmente di un quinto per ogni anno trascorso nel caso di beni mobili e di prestazioni di servizi e di un ventesimo nel caso di beni immobili. Il capoverso 2 stabilisce peraltro che il trattamento contabile dei beni e delle prestazioni di servizi è irrilevante. Le rigide disposizioni in materia di ammortamento assicurano l'uguaglianza di trattamento di tutti i contribuenti e permettono un'applicazione semplice ed efficace. Possono tuttavia avere come conseguenza che una ditta che utilizza nella sua contabilità altri tassi di ammortamento debba calcolare separatamente l'ammortamento determinante ai fini dell'IVA, ciò che origina un aumento di lavoro. Per questo motivo l'articolo 90 capoverso 2 lettera d D-LIVA prevede che il Consiglio federale può emanare disposizioni in deroga in materia d'ammortamento nel caso dello sgravio fiscale successivo e del consumo proprio.

Il capoverso 3 è nuovo. Esso costituisce il pendant dell'articolo 27 capoverso 4 D-LIVA (consumo proprio), corrispondente a sua volta all'attuale articolo 34 capoverso 3 LIVA. In questo senso, due normative corrispondenti sono d'ora in poi disciplinate esplicitamente in modo uniforme e simmetrico, ciò che semplifica e chiarisce l'applicazione del diritto.

Art. 27 Consumo proprio

Il concetto di «consumo proprio» descrive in quali circostanze la deduzione dell'imposta precedente deve essere ridotta, rispettivamente annullata. È il caso quando

non sono più adempite le condizioni dell'articolo 23 capoverso 1 D-LIVA che davano diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

In un intento di chiarificazione il *capoverso 1* definisce il concetto di consumo proprio. Dal profilo redazionale il presente capoverso si fonda peraltro nella misura del possibile sull'articolo 26 capoverso 1 D-LIVA. È in tal modo accentuato che il consumo proprio costituisce il pendant dello sgravio fiscale successivo. D'ora in poi queste due norme sono pertanto elencate in successione immediata.

Il *capoverso 2* corrisponde all'attuale articolo 9 capoverso 1 LIVA. Con la nuova legge non è più necessario stabilire se il contribuente aveva diritto a dedurre l'imposta precedente; è infatti unicamente determinante se il contribuente ha effettivamente dedotto l'imposta precedente. Se ciò è il caso i beni sono imposti nel senso del presente capoverso al consumo proprio. La lettera c è stata modificata nel senso che la consegna per scopi aziendali di regali pubblicitari e campioni di merci non è mai causa di imposizione a titolo di consumo proprio, indipendentemente dal suo valore. Questa disposizione forma pertanto il pendant dell'articolo 23 capoverso 2 lettera d D-LIVA.

Il *capoverso 3* riprende l'ambito normativo dell'attuale articolo 34 capoverso 1 lettera b e capoverso 2 LIVA. Come in precedenza i beni mobili e le prestazioni di servizi devono essere ammortizzati nella misura di un quinto per ogni anno, ed i beni immobili nella misura di un ventesimo per ogni anno. La formulazione si avvicina per quanto possibile a quella dello sgravio fiscale successivo (art. 26 cpv. 2 D-LIVA). Anche in questo caso i beni e le prestazioni di servizi sono d'ora in poi trattati in modo identico. Le prestazioni di servizi sono imposti a titolo di consumo proprio soltanto se sono state acquistate presso terzi. Le rigide disposizioni in materia di ammortamento assicurano l'uguaglianza di trattamento di tutti i contribuenti e permettono un'applicazione semplice ed efficace. Possono tuttavia avere come conseguenza che una ditta che utilizza nella sua contabilità altri tassi di ammortamento debba calcolare separatamente l'ammortamento determinante ai fini dell'IVA, ciò che origina un aumento di lavoro. Per questo motivo l'articolo 90 capoverso 2 lettera d D-LIVA prevede che il Consiglio federale può emanare disposizioni in deroga in materia d'ammortamento nel caso dello sgravio fiscale successivo e del consumo proprio.

Il *capoverso 4* corrisponde all'attuale articolo 34 capoverso 3 LIVA. La norma è stata rielaborata dal profilo redazionale in un intento di migliorarne la comprensibilità.

Il *capoverso 5* disciplina d'ora in poi in modo uniforme il luogo del consumo proprio, nel senso dell'attuale articolo 15 lettera c LIVA. A mente di questa disposizione è considerato luogo del consumo proprio quello in cui la prestazione esce dal settore imponibile dell'azienda. Questa uniformazione consente di raggiungere una soluzione più comprensibile e incisiva, che tiene conto di una maggiore certezza del diritto nel senso postulato dai contribuenti.

Il luogo del consumo proprio edilizio non deve essere disciplinato perché il disegno di legge rinuncia all'imposizione di questo consumo proprio. La fattispecie del consumo proprio edilizio (art. 9 cpv. 2 LIVA) è un meccanismo correttivo nell'ambito dell'attuale regolamentazione delle eccezioni. Grazie a questo correttivo la prestazione compiuta in proprio, ossia il lavoro effettuato dal proprietario fondiario stesso, è puntualmente imposta affinché la prestazione finale in uscita rimanga esclusa dall'imposta. Va tuttavia rilevato che in altri settori non vengono prese in considerazione le prestazioni effettuate in proprio (p.es. dal centro informatico di una banca o

di un'assicurazione) su beni mobili o immobili utilizzati a scopi esclusi dall'imposta. Per motivi di uguaglianza giuridica non può essere accettato che il solo settore edilizio sia gravato dal consumo proprio del produttore. Le distorsioni supplementari alla concorrenza che ne risultano per il settore edilizio sono originate dall'eccezione delle locazioni – anch'essa contraria al sistema – e devono pertanto essere accettate come tali. Per i contribuenti e per l'AFC l'eliminazione del consumo proprio edilizio costituisce una semplificazione e comporta prezzi più bassi e un minore onere fiscale per i consumatori. Neppure nella legislazione comunitaria dell'UE esiste una normativa (equivalente) ai sensi del diritto svizzero in materia di consumo proprio edilizio¹⁰². Per questi motivi l'imposizione del consumo proprio nel settore edilizio deve essere eliminata. Le entrate della Confederazione dall'imposizione del consumo proprio edilizio sono stimate in 50 milioni di franchi all'anno. Una parte di queste entrate è poi rimborsata nella procedura di sgravio fiscale successivo di modo che l'eliminazione di questa imposizione provocherebbe alla Confederazione minori entrate annue comprese tra 30–35 milioni di franchi. Il minor gettito fiscale è quindi limitato.

Capitolo 5: Nascita e prescrizione del credito fiscale e del diritto alla deduzione dell'imposta precedente

Art. 28 Nascita del credito fiscale

Il *capoverso 1* riprende quanto disciplinato in precedenza dall'articolo 43 capoverso 1 lettera a LIVA.

Il *capoverso 2* disciplina quanto figurava finora nell'articolo 43 capoverso 1 lettera b LIVA. Per motivi di comprensibilità la nascita del credito fiscale all'atto del rendiconto secondo le controprestazioni ricevute è oggetto di una nuova normativa in un apposito capoverso. L'ultima frase «questo vale anche per i pagamenti anticipati» dell'attuale lettera b è stata stralciata perché si tratta di un fatto ovvio, che risulta già dal tenore del resto del capoverso.

I *capoversi 3 e 4* corrispondono all'articolo 43 capoversi 2 e 4 LIVA.

Art. 29 Nascita del diritto alla deduzione dell'imposta precedente

Il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 38 capoverso 7 LIVA. Esso è stato leggermente modificato dal profilo redazionale e adeguato dal profilo terminologico alla nuova legge sulle dogane, che entrerà verosimilmente in vigore il 1° maggio 2007.

Art. 30 Prescrizione del credito fiscale

La prescrizione è attualmente disciplinata dall'articolo 49 LIVA. In virtù di questa disposizione il credito fiscale si prescrive in cinque anni dalla fine dell'anno civile in cui è sorto. Essa può in particolare essere interrotta da conti complementari, decisioni e decisioni su reclamo, per cui essa comincia nuovamente a decorrere. L'articolo 49 capoversi 2 e 3 LIVA disciplina l'interruzione e la sospensione della prescrizione.

¹⁰² In Austria le locazioni sono imponibili all'IVA, per cui non si pone la questione dell'imposizione a titolo di consumo proprio nel settore edilizio.

ne, mentre l'articolo 49 capoverso 4 LIVA stabilisce la prescrizione assoluta in 15 anni a contare dalla fine dell'anno civile in cui è sorto il credito fiscale.

I contribuenti, le associazioni economiche, il settore dei consulenti e i politici considerano la normativa attuale come una ripartizione unilaterale del rischio affetta da incertezze del diritto. La Camera fiduciaria e successivamente anche il rapporto Spori raccomandavano quindi invece l'introduzione della sospensione della prescrizione al posto dell'attuale interruzione¹⁰³. Ulteriori chiarimenti hanno tuttavia dimostrato che la sospensione della prescrizione è difficilmente applicabile e solleva un gran numero di nuove questioni. È per questo motivo che il disegno di legge attuale riprende una nuova proposta della Camera fiduciaria e introduce due termini differenti di prescrizione che possono però essere interrotti come è già attualmente il caso.

Di principio, il termine della prescrizione relativa è di cinque anni secondo il *capoverso 1*. Ciò corrisponde all'attuale articolo 49 capoverso 2 LIVA e vale per analogia anche alle altre imposte riscosse dalla Confederazione¹⁰⁴. Se l'AFC accerta un errore, per esempio durante il controllo dei rendiconti del contribuente e lo corregge per mezzo di un conto complementare o una nota di credito, la prescrizione è interrotta per i periodi corretti, con la conseguenza che un nuovo termine di prescrizione ricomincia a correre per cinque anni.

Se l'AFC annuncia al contribuente un controllo nel senso dell'articolo 74 capoverso 2 D-LIVA o se, eccezionalmente, l'AFC procede ad un controllo senza preavviso, la prescrizione sarà parimenti interrotta in conformità del *capoverso 3*. Tuttavia, dopo il controllo, il termine di prescrizione relativo non ricomincerà a correre su un periodo completo di cinque anni ma solo ancora per un periodo di due anni (*capoverso 2*). Se la prescrizione non è nuovamente interrotta nel corso di questi due anni (p. es. perché si esige il pagamento di un importo d'imposta o perché è emessa una decisione), il credito fiscale è prescritto. Il disegno di legge prevede inoltre, nell'articolo 74 capoverso 3, che l'AFC deve terminare il suo controllo in ogni caso entro i due anni seguenti il preavviso di controllo, e che deve entro il medesimo termine rendere se del caso una decisione in materia. Questo termine di prescrizione di due anni è applicabile a tutti gli altri provvedimenti adottati dopo il controllo, quindi anche alle eventuali procedure di reclamo o procedure di ricorso tenute davanti all'Amministrazione federale o al Tribunale federale. La nuova regola rende più rapida la procedura. D'altra parte, permette all'AFC di continuare come sinora ad esaminare simultaneamente cinque periodi fiscali durante il medesimo controllo. L'AFC dispone quindi di un mezzo di controllo razionale ed economico, vantaggioso anche per i contribuenti.

Il *capoverso 4* corrisponde all'articolo 49 LIVA capoverso 2 seconda parte del periodo.

Il *capoverso 5* corrisponde all'attuale articolo 49 capoverso 3 LIVA.

Il *capoverso 6* disciplina la materia regolata in precedenza dall'articolo 49 capoverso 4 LIVA. La prescrizione assoluta è d'ora in poi ridotta di un terzo, ossia da 15 a 10 anni. Grazie alla riduzione a 10 anni della prescrizione assoluta il contribuente beneficia di una procedura e certezza del diritto più rapide. La riduzione del termine di prescrizione consente di realizzare procedure più celeri nella misura in cui l'AFC deve segnatamente tenere conto del fatto che l'intera procedura, fino e compreso il

¹⁰³ Cfr. Rapporto Spori, pag. 43.

¹⁰⁴ P.es. art. 17 cpv. 1 LIP, art. 30 cpv. 1 LTB, art. 7 cpv. 1 LFR, art. 120 cpv. 1 LIFD.

Tribunale federale, deve essere conclusa sull'arco di dieci anni (procedura davanti il TF inclusa), perché altrimenti la tassazione non è più possibile. In tutti i casi il credito fiscale si prescrive in dieci anni dopo la sua nascita e non è più esigibile dall'AFC. L'AFC sarà pertanto costretta ad emanare il più celermente possibile le sue prime decisioni e decisione su reclamo.

Art. 31 Prescrizione della riscossione dell'imposta

La presente disposizione è nuova. La prescrizione della riscossione dell'imposta non era finora esplicitamente regolata nella legge, ma era integrata implicitamente nell'articolo 49 LIVA. Questa nuova articolazione autonoma contribuisce a maggior chiarezza e comprensibilità. Con la riduzione della prescrizione della riscossione dell'imposta a 10 anni (cfr. art. 30 D- LIVA), è accentuato il problema dell'impossibilità di reclamare il pagamento del credito fiscale fissato e cresciuto in giudicato, se nel frattempo la prescrizione è giunta a scadenza del termine. Ciò causerebbe risultati sfavorevoli con conseguenze discriminatorie per i contribuenti che pagano correttamente e puntualmente l'imposta all'AFC. La prescrizione della riscossione dell'imposta non contraddice inoltre il postulato del miglioramento della sicurezza giuridica, considerato che è unicamente per mezzo dell'avvenuto giudicato della tassazione che si ottiene chiarezza giuridica.

Capoverso 1: d'ora in poi la prescrizione della tassazione dovrà essere distinta dalla prescrizione della riscossione, ossia il termine entro il quale l'AFC può far valere i suoi crediti fiscali nei confronti del contribuente. Sebbene la durata della prescrizione della tassazione sia stata ridotta di un terzo, a 10 anni, la riscossione degli importi dovuti (ad avvenuto giudicato della loro tassazione nel quadro di una procedura) deve rimanere possibile e non deve essere impedita dal protrarsi nel tempo del pagamento. L'esecuzione coatta può protrarsi nel tempo, ad esempio nel caso della procedura di ricorso ai sensi degli articoli 17 segg. LEF¹⁰⁵ contro tutte le decisioni dell'ufficio di esecuzione, della procedura di rivendicazione ai sensi degli articoli 106 segg. LEF e della possibilità di differimento della realizzazione di cui all'articolo 123 LEF. D'altra parte occorre tenere conto del fatto che in casi motivati l'AFC può anche concedere agevolazioni di pagamento (piani di pagamento) ai contribuenti. La prescrizione della riscossione di crediti fiscali nell'ambito di una procedura di decisione comincia a correre dal momento in cui la determinazione di detti crediti fiscali è cresciuta in giudicato e dura cinque anni.

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

Capoversi 4 e 5: l'interruzione e la sospensione della prescrizione hanno effetto nei confronti di tutte le persone tenute al pagamento. Se per un credito fiscale è emesso un atto di carenza di beni, la prescrizione è disciplinata dalle relative disposizioni della LEF (art. 149a LEF), come nel caso di tutti gli altri crediti.

¹⁰⁵ Legge federale dell'11 aprile 1889 sulla esecuzione e sul fallimento (LEF), RS 281.1.

Art. 32 Prescrizione della pretesa alla deduzione dell'imposta precedente e alla restituzione dell'imposta

La normativa relativa alla prescrizione della pretesa alla deduzione dell'imposta precedente e alla restituzione dell'imposta pagata a torto è strutturata analogamente a oggi. Se la deduzione dell'imposta precedente, rispettivamente le imposte pagate a torto non risultano già da una decisione cresciuta in giudicato, il contribuente può far valere il suo credito nei confronti dell'AFC per una durata di cinque anni, ma al massimo di dieci anni, dalla nascita del credito. A differenza dell'AFC, la posizione del contribuente è migliorata visto che, per quanto lo concerne, il termine di prescrizione relativo non è stato ridotto ma rimane sempre ancora fissato a cinque anni.

Il *capoverso 1* corrisponde all'attuale articolo 50 capoverso 1 LIVA. Tuttavia, e ciò è una novità, d'ora in poi esso disciplina non soltanto la prescrizione della pretesa alla deduzione dell'imposta precedente, ma anche la prescrizione della pretesa alla restituzione delle imposte pagate a torto.

Anche il *capoverso 2* riprende il diritto attualmente applicabile (art. 50 cpv. 2 LIVA).

Il *capoverso 3* corrisponde all'attuale articolo 50 capoverso 3 LIVA.

Il *capoverso 4* corrisponde all'articolo 50 capoverso 4 LIVA. Tuttavia, la prescrizione assoluta è ridotta da 15 a 10 anni in modo analogo all'articolo 30 D-LIVA. La riduzione è motivata dai medesimi criteri dell'articolo 30 D-LIVA. È così possibile prendere in considerazione l'esigenza di maggiore celerità della procedura e di certezza più rapida del diritto postulata dai contribuenti.

Titolo terzo: Imposta sulle prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero (imposta a carico dell'acquirente)

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

Art. 33 Assoggettamento

Questo articolo 33 riprende sommariamente l'attuale normativa dell'articolo 24 LIVA (così come degli articoli 10 e 28 cpv. 4 LIVA). Si tratta in particolare di adeguamenti redazionali. Costituisce invece una novità il fatto che le prestazioni di servizi che sottostanno al principio del luogo del prestatore conformemente all'articolo 5 capoverso 2 lettera f D-LIVA non devono più essere imposte a titolo di ottenimento. Questa modifica concerne soltanto pochi contribuenti, perché già oggi questa disposizione concerne praticamente solo le prestazioni transfrontaliere di intermediari. La corrispondente diminuzione di gettito fiscale dovrebbe quindi essere minima. La presente modifica costituisce inoltre una semplificazione il cui campo di applicazione è chiaramente delimitato. Per coloro che sono già contribuenti, il limite di 10'000 franchi non è più applicabile. Di conseguenza, coloro che sono già contribuenti devono in linea di massima (novità) imporre tutti i loro ottenimenti di prestazioni di servizi dall'estero che soggiacciono al principio del luogo del destinatario in conformità dell'articolo 5 capoverso 1 D-LIVA. Anche questa soluzione rappresenta una notevole semplificazione che, di regola, non dovrebbe comportare conseguenze

visto che i contribuenti possono dedurre la corrispondente imposta a titolo di imposta precedente.

Il *capoverso 1 lettera b* dispone chiaramente che i supporti di dati senza valore di mercato in provenienza dall'estero che entrano in Svizzera non devono più essere imposti all'importazione, ma che il loro valore, comprese le prestazioni di servizi che contengono, devono essere dichiarati ed imposti dall'acquirente destinatario. Ciò è già in vigore attualmente ma è menzionato solo nell'articolo 73 capoverso 3 LIVA che tratta l'imposta sull'importazione. Non esistono valori di mercato per software importati in base ad un contratto che non specifica, per la sua durata, il numero e/o la frequenza di fornitura dei supporti di dati (p. es. contratto di manutenzione) e che comprende anche altre prestazioni (p. es. assistenza). Non esistono nemmeno valori di mercato per un supporto di dati importato, quando per un programma devono essere pagati dei diritti di licenza periodici o quando un programma non è disponibile sul mercato. Anche nell'ambito della fornitura di piani da parte di architetti ed ingegneri, così come nella cessione di diritti e di altri valori immateriali, non esistono valori di mercato se queste prestazioni sono fornite in esecuzione di contratti indipendenti. I medesimi criteri valgono per la consegna di atti giuridici da parte di avvocati, di rapporti su perizie e di traduzioni di testi. La forma del supporto (cartacea, su dischetti, DVD, CD, ecc.) è irrilevante.

Art. 34 Calcolo dell'imposta ed aliquote d'imposta

Questo articolo dispone che per il calcolo dell'imposta e per le aliquote d'imposta applicabili in materia d'imposta a carico dell'acquirente, sono applicabili le disposizioni valevoli per l'imposta in territorio svizzero (articoli 20 e 22 D-LIVA).

Art. 35 Nascita e prescrizione del credito fiscale

Il *capoverso 1* poggia sull'attuale articolo 43 capoverso 3 LIVA. In un intento di chiarificazione la norma in vigore è completata con un'aggiunta secondo la quale, in caso di rendiconto secondo le controprestazioni ricevute, il credito fiscale sorge al momento del pagamento.

Il *capoverso 2* riprende le intenzioni dell'attuale articolo 45 capoverso 1 LIVA (in particolare quelle della lettera c) e le traspone in una nuova veste redazionale. Dal profilo del contenuto il presente capoverso corrisponde alla legislazione in vigore.

Il *capoverso 3* è nuovo e disciplina d'ora in poi esplicitamente la prescrizione. Essa si fonda nondimeno sulle disposizioni applicabili sin d'ora in materia di imposta sul territorio svizzero (art. 30 fino 32 D-LIVA).

Titolo quarto: Imposta sull'importazione

Art. 36 Diritto applicabile e autorità competente

Il *capoverso 1* corrisponde all'attuale articolo 72 LIVA. La rubrica dell'articolo ha subito una modifica redazionale.

Dal profilo del contenuto i *capoversi 2 e 3* corrispondono all'attuale articolo 82 LIVA. Al capoverso 3 sono stati adeguati i rinvii ad altre disposizioni della LIVA. Per definire con precisione le riscossioni che possono essere delegate all'AFC non si

parla più di contribuenti, poiché sotto il titolo “imposta sull’importazione” potrebbero essere fraintese le persone che sono tenute al pagamento dell’imposta di importazione, bensì di contribuenti immatricolati sul territorio svizzero (presso l’AFC o l’Amministrazione delle contribuzioni del Principato del Liechtenstein).

Art. 37 Soggetto dell’imposta

L’articolo 37 D-LIVA corrisponde dal profilo del contenuto all’attuale articolo 75 LIVA. Sono state apportate unicamente modifiche redazionali, soprattutto relative alla nuova legge sulle dogane (nLD), che entrerà in vigore il 1° maggio 2007. È stata inoltre modificata la rubrica dell’articolo.

Art. 38 Oggetto dell’imposta

L’articolo 38 D-LIVA corrisponde all’attuale articolo 73 capoversi 1 e 3 LIVA.

Il *capoverso 3* è nuovo e stabilisce che più prestazioni combinate nell’ambito dell’imposta sull’importazione devono essere trattate come quelle quadro nell’ambito dell’imposta in territorio svizzero (art. 16 D-LIVA).

Art. 39 Importazioni esenti d’imposta

Il *capoverso 1* omette l’attuale numero 2 dell’articolo 74 LIVA e introduce un nuovo numero 7. Si tratta nella fattispecie di adeguamenti alla nuova legge sulle dogane. Per il rimanente, al capoverso 1 sono stati effettuati solo adeguamenti redazionali nel senso di una chiarificazione. I numeri sono stati riordinati in vista di una migliore trasparenza. Sono menzionati segnatamente i beni esenti d’imposta ed in seguito i beni che sono esenti soltanto in caso di imposizione secondo una determinata procedura doganale.

Nel *numero 3* il termine “bearbeitet” lavorate è stato sostituito da “geschaffen” create. I testi di legge in francese risp. in italiano traducono con “créés” e “create”. In ambedue le leggi la terminologia fa capo alla legge sui diritti di autore. Questa correzione è effettuata unicamente per analogia alla redazione francese e italiana. Sostanzialmente non ci sono cambiamenti.

Il *numero 5* ha spesso dato adito a malintesi. Inoltre, dev’essere prevista un’esenzione d’imposta che non è contenuta nel tenore attuale ma che già attualmente viene concessa dall’AFD. Questo numero corrisponde all’odierna prassi dell’AFD. In sostanza non si verificano quindi cambiamenti. Le conseguenze dell’importazione in territorio svizzero in esenzione d’imposta, da parte di un’impresa di navigazione aerea, di un velivolo preso in locazione all’estero, dopo la scadenza del contratto di locazione dev’essere regolato nell’ordinanza.

Il *capoverso 2* è nuovo. Si tratta di un adeguamento alla nuova legge sulle dogane.

Art. 40 Calcolo dell’imposta

Al *capoverso 1* sono state apportate prevalentemente modifiche redazionali all’attuale articolo 76 capoverso 1 LIVA. La rubrica dell’articolo è stata modificata.

La lettera c è stata riformulata. In passato è già accaduto che i debitori dell'imposta hanno supposto che l'assoggettamento all'importazione era dato anche quando un'impresa estera non faceva che importare materiali di montaggio non incorporati nei lavori, ma che, di conseguenza, erano utilizzati in vista di eseguire in territorio svizzero prestazioni nel quadro di contratti d'appalto risp. in vista di eseguire lavori. Per eliminare questo malinteso il tenore dev'essere espresso in termini più precisi.

Il capoverso 3 lettera b ha pure subito una precisazione: quando dei beni vengono dichiarati ad un ufficio doganale di valico di confine per il transito e successivamente ad un ufficio doganale per essere introdotti nella libera pratica doganale in territorio svizzero, sorge un credito d'imposta condizionato al momento dell'annuncio per il transito, e un credito d'imposta incondizionato al momento dell'introduzione nella libera pratica doganale. Come già menzionato nell'articolo 19 capoverso 1 numero 5 D-LIVA, all'importazione di beni è auspicabile un'imposizione uniforme delle spese di trasporto, spedizione e tutte le altre prestazioni accessorie direttamente connesse. Per questo motivo ed a causa della sistematica della nuova legge sulle dogane, non è più possibile attenersi al primo luogo di destinazione sul territorio svizzero. Anzi, è determinante solo il luogo di destinazione dei beni. La sua descrizione è identica a quella contenuta nell'articolo 76 capoverso 3 lettera b LIVA, ovvero per primo luogo di destinazione s'intende quello dove i beni devono essere trasportati al momento della nascita del credito fiscale in conformità dell'articolo 42 D-LIVA. Le modifiche hanno per obiettivo di chiarire la situazione e sono la conseguenza della nuova legge sulle dogane. Esse sono in armonia con l'articolo 19 capoverso 1 numero 5 D-LIVA.

Art. 41 Aliquote d'imposta

Quest'articolo corrisponde all'attuale articolo 77 LIVA.

Art. 42 Nascita e prescrizione del credito fiscale

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

Il capoversi 1–3 corrispondono all'attuale articolo 78 LIVA. Sono stati apportati solo cambiamenti redazionali nel significato di chiarimenti ed in considerazione della nuova legge sulle dogane.

Il contenuto del *capoverso 4* è attualmente disciplinato dall'articolo 79 LIVA. Il suo contenuto è nuovo. La prescrizione del debito di imposta di importazione deve attenersi alla legge sulle dogane. Viene quindi introdotto un rinvio in questo senso. Per il debitore doganale è irrilevante e non deve fare differenza se egli deve pagare l'imposta sull'importazione o il dazio doganale. Per l'AFD viene in tal modo migliorata la redditività di riscossione. A causa della modifica e dell'accorciamento dei termini di prescrizione dell'imposta sul territorio svizzero e dell'imposta a carico dell'acquirente, i termini in materia di imposta sull'importazione sono ora diversi (cfr. art. 30 segg. D-LIVA). La prescrizione assoluta è di 15 anni in ambito di imposta sull'importazione e di 10 anni nell'ambito dell'imposta sul territorio svizzero e dell'imposta a carico dell'acquirente. Occorre dare più importanza all'analogia con l'articolo 75 nLD rispetto all'analogia con l'imposta sul territorio svizzero. La differenza a livello di durata del termine di prescrizione è parimenti giustificata dalla diversità delle procedure e delle competenze.

Art. 43 Interesse di mora

L'articolo 43 è nuovo. L'attuale LIVA disciplina esplicitamente l'interesse moratorio e l'interesse remuneratorio per la sola imposta sul territorio svizzero. Mancano invece norme corrispondenti per quanto concerne l'imposta sulle importazioni. La nuova legge sulle dogane, che entra in vigore il 1° maggio 2007, disciplina tra l'altro anche l'interesse moratorio e l'interesse remuneratorio. Le disposizioni corrispondenti si scostano da quelle dell'imposta sul territorio svizzero. Per questo motivo gli articoli 19d–19f OLIVA prevedono disposizioni corrispondenti sull'interesse di mora e sull'interesse remuneratorio, che entreranno in vigore contemporaneamente alla nuova legge sulle dogane. Nel quadro della revisione totale della LIVA le modifiche dell'OLIVA dovranno essere integrate nella nuova legge, poiché è questo il luogo giusto dal profilo sistematico. Contrariamente agli altri tributi che deve riscuotere l'AFD, l'imposta sul valore aggiunto è un'imposta onnifase. Inoltre, questo sistema prevede il diritto al rimborso per le imposte riscosse in eccedenza o non dovute, durante il termine di cinque anni dalla fine dell'anno civile in cui l'imposta è stata riscossa (art. 45 cpv. 1 D-LIVA). Oltre alla differenza rispetto alle disposizioni applicabili all'imposta sul territorio svizzero, sono questi i motivi che giustificano in sostanza una deroga alla regola della legge doganale sull'obbligo dell'interesse moratorio. Infatti, per le aziende assoggettate come contribuenti sul territorio svizzero sarebbe difficilmente comprensibile la riscossione di un interesse moratorio in relazione alla trasformazione in una tassazione definitiva di una tassazione provvisoria di diritto doganale.

Art. 44 Eccezioni dall'obbligo di pagare gli interessi

Il presente articolo è nuovo. Il suo contenuto è attualmente contenuto nell'ordinanza relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (OLIVA). Per quanto concerne la motivazione si rinvia alle spiegazioni dell'articolo 43 D-LIVA.

Art. 45 Prescrizione della pretesa alla restituzione dell'imposta

I *capoversi 1 così come 3–5* corrispondono alla legislazione in vigore (art. 80 LIVA).

Il *capoverso 2* è stato completato e corrisponde all'articolo 80 capoverso 2 LIVA dopo l'entrata in vigore della nuova legge sulle dogane.

Art. 46 Restituzione per riesportazione

Dal profilo del contenuto il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 81 LIVA. Sono state effettuate modifiche redazionali con intenti di chiarificazione.

L'articolo 11 nLD in relazione con l'articolo 38 della nuova ordinanza della legge sulle dogane (nOLD) non stabilisce presso quale servizio dell'AFD devono essere presentate le richieste successive di restituzione per riesportazione. Per questo motivo anche la LIVA non deve contenere disposizioni in merito, perché altrimenti diversi servizi dell'AFD potrebbero avere la competenza per il disbrigo, ciò che non avrebbe senso dal profilo di economia amministrativa. Inoltre l'inizio del termine entro il quale deve essere presentata la richiesta successiva di restituzione è adeguato

a favore dei contribuenti. Non è più determinante la data della dichiarazione doganale, bensì quella del rilascio del documento di esportazione.

Art. 47 Interesse remuneratorio

Il presente articolo è nuovo. Il suo tenore è attualmente contenuto nell'ordinanza relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (OLIVA). Per la motivazione è fatto riferimento alle spiegazioni dell'articolo 43 D-LIVA.

Art. 48 Riporto del pagamento dell'imposta

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

Art. 49 Condono

Dal profilo del contenuto quest'articolo corrisponde all'attuale articolo 84 LIVA. Sono stati apportati unicamente adeguamenti linguistici e redazionali al nuovo diritto doganale.

Titolo quinto: Procedura relativa all'imposta sul territorio svizzero e dell'imposta a carico dell'acquirente

Il disegno di legge tenta di operare una separazione più chiara rispetto alla legislazione attuale tra diritto materiale e diritto procedurale. Per questo motivo la procedura è disciplinata nell'ambito di un unico titolo e delimitata anche nello spazio rispetto alle disposizioni materiali. La prima parte della legge reca le disposizioni materiali, mentre la seconda parte contiene le disposizioni di procedura.

Il titolo quinto disciplina la procedura in ambito d'imposta sul territorio svizzero e d'imposta a carico dell'acquirente. Di per sé esso dovrebbe anche contenere la procedura in ambito di imposta sull'importazione. Tale procedura si orienta però sulle disposizioni della legge sulle dogane ed è disciplinata da quest'ultima. Le poche disposizioni procedurali che si scostano dalla legge sulle dogane o che la completano sono direttamente integrate nelle disposizioni materiali concernenti l'imposta sull'importazione del titolo quarto.

Art. 50 Principi

Dal profilo del contenuto il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 52 LIVA. La novità consiste nella sua suddivisione in due capoversi per migliore comprensione. Inoltre l'espressione «imposta sulle operazioni eseguite sul territorio svizzero» è sostituita con «imposta sul territorio svizzero» e «imposta a carico dell'acquirente».

Il capoverso 3 introduce come nuova disposizione che l'AFC è tenuta a pubblicare immediatamente tutte le fissazioni e modifiche della prassi. Ciò è sottinteso ed è già attualmente posto in atto dall'AFC. L'immediata pubblicazione degli sviluppi della

corrente prassi è di essenziale importanza in un sistema d'imposizione imperniato sul principio dell'autotassazione.

Il capoverso 4 statuisce il principio del garbato trattamento del contribuente. Gli oneri finanziari ed amministrativi dei contribuenti devono poter essere ridotti al minimo; questa massima deve servire all'Amministrazione da direttiva nell'esecuzione nel caso concreto come anche nelle fissazioni generali della prassi.

Capitolo 1: Diritti e obblighi procedurali

Sezione 1: Diritti e obblighi dei contribuenti

Art. 51 Annuncio di inizio e di fine dell'assoggettamento

Il capoverso 1 corrisponde all'attuale articolo 56 capoverso 1 LIVA.

Il capoverso 2 è stato oggetto di adeguamenti redazionali. È inoltre stato stralciato l'ultimo periodo dell'attuale capoverso 2 dell'articolo 56 LIVA. Ciò va visto nel contesto dell'articolo 13 D-LIVA. In virtù di questa disposizione l'assoggettamento termina automaticamente soltanto in caso di liquidazione di un'impresa; altrimenti esso sussiste finché viene svolta un'attività aziendale. Pertanto (tranne in caso di liquidazione) l'annuncio della fine dell'assoggettamento deve d'ora in poi essere effettuato dal contribuente. Questa concezione rende superfluo l'attuale articolo 29^{bis} LIVA. Il suo contenuto normativo è stato integrato nel nuovo ordinamento. La modifica in parola migliora sensibilmente lo statuto del contribuente. Finora l'assoggettamento dei contribuenti che non realizzavano più cifre d'affari terminava per legge (art. 29 lett. b LIVA). Ne consegue che le imprese che avevano terminato l'esercizio ed avevano incaricato terzi di effettuare i lavori di chiusura o di smaltimento rimanevano gravati dell'imposta sul valore aggiunto perché non potevano più dedurla come imposta precedente. Nel caso dello spegnimento di impianti nucleari, l'imposta precedente non più deducibile può raggiungere dimensioni considerevoli. Per questo motivo, nella legge concernente l'imposta sul valore aggiunto è stato introdotto l'articolo 29^{bis}, entrato in vigore il 1° febbraio 2005. Secondo la proposta normativa le imprese contribuenti sono assoggettate finché annunciano la fine del loro assoggettamento. Diventano in tal modo caduchi i problemi menzionati poc'anzi. Questa normativa non si applica inoltre ai soli impianti nucleari, bensì a tutti le aziende, in particolare anche alle discariche di rifiuti che devono essere risanate in conformità delle leggi sulla protezione dell'ambiente.

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

Art. 52 Autotassazione

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

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

Art. 53 Correzione delle lacune nel rendiconto

Questo articolo è nuovo. I rendiconti d'imposta devono rispecchiare di regola le situazioni effettive. Tuttavia già attualmente esiste una certa tolleranza nel senso che l'AFC prescrive che i contribuenti devono riconciliare con la contabilità periodicamente (almeno una volta all'anno) le cifre d'affari e le imposte precedenti e comunicare all'AFC le eventuali correzioni. La questione è attualmente fissata nel numero marginale 968 delle Istruzioni 2001 sull'IVA.

Secondo l'attuale prassi dell'AFC le riconciliazioni ed i controlli della plausibilità dell'imposta precedente vengono effettuati per un intero anno commerciale. Se non risultano differenze non si verifica se le cifre d'affari sono state conteggiate in modo esatto anche nel trimestre. Lo stesso vale per la comunicazione posticipata di differenze di cifre d'affari. Se queste ultime vengono annunciate per scritto l'AFC corregge la situazione nel 4° trimestre. Il contribuente può anche correggerle lui stesso nel 1° trimestre dell'anno successivo, senza subire conseguenze. Questa prassi dev'essere ancorata per legge tramite questo articolo.

Il capoverso 1 stabilisce che il contribuente deve riconciliare con il conto annuo le cifre d'affari dichiarate e le imposte precedenti fatte valere.

Il capoverso 2 prevede che il contribuente, al termine di un periodo fiscale dispone di sei mesi di tempo per correggere a posteriori i suoi rendiconti concernenti questi periodi fiscali quando accerta lacune durante la riconciliazione delle cifre d'affari con la contabilità.

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

Nonostante questa possibilità di correzione, i contribuenti continuano a sottostare all'obbligo, come sinora, di adempiere perfettamente le condizioni di tenuta della contabilità. I contribuenti devono compilare ed inoltrare all'AFC i loro rendiconti IVA allestiti consapevolmente in conformità delle prescrizioni applicabili in base al principio dell'autotassazione. La possibilità della correzione a posteriori rappresenta comunque per il contribuente una maggiore sicurezza giuridica.

Come ulteriore facilitazione *il capoverso 4* prevede che l'AFC deve autorizzare semplificazioni quando il contribuente, a causa di errori sistematici difficilmente individuabili, non è in grado di allestire correttamente il suo rendiconto. Questa esigenza è stata espressa a più riprese dai contribuenti e dai loro rappresentanti. Le possibilità di semplificazione sono enumerate nell'articolo 58 capoverso 4 D-LIVA. Innanzitutto si tratta della possibilità di calcolare in modo approssimativo le imposte e imposte precedenti nella misura in cui non risultino notevoli vantaggi o svantaggi fiscali e nessun'importante distorsione dei rapporti concorrenziale.

Art. 54 Metodo di rendiconto

I capoversi 1 e 2 stabiliscono che di norma i rendiconti sono allestiti col metodo effettivo. Vengono in tal modo ancorate esplicitamente e autonomamente il diritto e la prassi esistenti, ciò che agevola la lettura della legge, rendendola più comprensibile. Le modifiche apportate sono di tipo redazionale.

Il capoverso 3 corrisponde all'attuale articolo 59 capoverso 1 LIVA e disciplina il rendiconto col metodo dell'aliquota saldo, molto apprezzato dai contribuenti. Un terzo circa degli attuali 310'000 contribuenti hanno scelto questo metodo di rendi-

conto. Occorre ampliare il raggio di azione di questo metodo per consentire a un maggior numero di contribuenti di applicarlo. Il limite di cifra d'affari annua imponibile entro il quale può essere applicato il metodo dell'aliquota del saldo è aumentato dagli attuali 3 milioni di franchi a 5 milioni di franchi, mentre il limite del debito fiscale netto passa dagli attuali 60'000 franchi a 100'000 franchi. Questa estensione è opportuna perché costituisce una notevole semplificazione per i contribuenti. Il metodo dell'aliquota saldo è uno strumento fiscale che semplifica notevolmente i lavori amministrativi che incombono ai contribuenti, sia in ambito di contabilità che di rendiconto dell'imposta. L'imposta precedente deducibile dall'imposta sul valore aggiunto non deve più essere determinata e allibrata. I contribuenti devono semplicemente dichiarare la cifra d'affari imponibile complessiva realizzata (compresa l'imposta) e moltiplicarla per l'aliquota saldo applicabile ai singoli rami settoriali. Le aliquote saldo sono aliquote medie, e quindi forfetarie, che tengono conto della media della totalità delle imposte precedenti afferenti alle imprese di un determinato ramo settoriale. Le aliquote saldo fungono da moltiplicatori e questo metodo è ampiamente agevolato dal fatto che il rendiconto deve essere effettuato soltanto semestralmente (cfr. art. 56 cpv. 2 D-LIVA).

L'estensione del campo di applicazione del metodo dell'aliquota saldo offre a ulteriori 16'000 contribuenti la possibilità di conteggiare l'imposta con questo metodo semplificato.

Anche le direttive della CE concernenti l'armonizzazione delle imposte sulle cifre d'affari consentono l'introduzione di misure di semplificazione sotto forma di forfait. Secondo l'articolo 24 capoverso 1 della Sesta Direttiva della CE, gli Stati membri nei quali l'imposizione normale delle piccole imprese potrebbe suscitare difficoltà a causa della loro attività o struttura, possono prevedere agevolazioni, in particolare normative forfetarie. Tali normative non devono però generare riduzioni di imposta. Come stabilito dall'articolo 27 della Sesta Direttiva della CE, su proposta della Commissione il Consiglio può autorizzare con decisione unanime ogni Stato membro a introdurre speciali misure in deroga alla direttiva, segnatamente per agevolare la riscossione dell'imposta.

Il *capoverso 4* corrisponde dal profilo del contenuto all'attuale articolo 59 capoverso 2 LIVA. È stato sottoposto unicamente a modifiche redazionali. Attualmente l'AFC calcola l'aliquota saldo media per ciascun settore d'attività sulla base dei dati raccolti in occasione dei controlli. In seguito attribuisce a un settore d'attività l'aliquota saldo il cui valore medio si avvicina di più. Soltanto in questo modo è possibile garantire ai contribuenti che conteggiano l'imposta con l'aliquota saldo che non sono né svantaggiati né avvantaggiati rispetto a coloro che conteggiano l'imposta con il metodo effettivo. I contribuenti sono liberi di scegliere se applicare o non il metodo dell'aliquota saldo. I contribuenti che ritengono il metodo effettivo più appropriato possono passare a questo metodo di rendiconto. La pubblicazione, da parte dell'AFC, delle basi di calcolo non è possibile a causa del segreto fiscale. La legge prevede per questa ragione che il Controllo federale delle finanze (CDF), in quanto autorità indipendente, verifichi regolarmente l'adeguatezza delle aliquote saldo fissate dall'AFC.

Il *capoverso 5* è nuovo. Esso disciplina però unicamente ciò che formava finora la prassi dell'AFC fondata sull'articolo 58 capoverso 2 LIVA, in particolare per quanto concerne le collettività pubbliche. A mente di quanto precede esso stabilisce esplici-

tamente che le collettività pubbliche e i settori affini¹⁰⁶, le associazioni e le fondazioni non possono utilizzare il metodo dell'aliquota del saldo. L'AFC mette nondimeno a loro disposizione un'agevolazione analoga sottoforma di metodo dell'aliquota forfettaria¹⁰⁷.

Il *capoverso 6* corrisponde dal profilo del contenuto all'attuale articolo 59 capoverso 3 LIVA. Secondo la legislazione in vigore il passaggio dal metodo di rendiconto con aliquota saldo al metodo di rendiconto effettivo e viceversa è possibile al più presto dopo cinque anni. Segnatamente l'obbligo legale di applicare durante almeno cinque anni il metodo dell'aliquota saldo costringe numerose imprese a rinunciare a questa modalità semplificata di rendiconto. Il motivo principale di questo atteggiamento sta nel fatto che lo sviluppo economico dell'impresa non è generalmente prevedibile sull'arco dei cinque anni. Negli anni di grandi investimenti le imposte precedenti superano agevolmente l'imposta calcolata forfetariamente con il metodo dell'aliquota saldo. Una forte maggioranza di contribuenti sceglie pertanto il metodo effettivo che garantisce in ogni circostanza la deduzione integrale dell'imposta precedente. Il termine di mantenimento del metodo dell'aliquota saldo deve quindi essere ridotto a un anno. Con l'introduzione di questa riduzione del termine, dai 10'000 ai 15'000 contribuenti dovrebbero passare dal metodo effettivo a quello dell'aliquota saldo.

Per rendere ancora più attrattivo il metodo dell'aliquota saldo, il termine obbligatorio di cinque anni per effettuare il rendiconto effettivo prima di poter passare al metodo dell'aliquota saldo dovrebbe essere ridotto a tre anni. Ciò consente ai contribuenti la maggior flessibilità possibile in relazione alla scelta del metodo di rendiconto. Non è invece possibile la riduzione del termine a un anno come nel caso del passaggio dal metodo dell'aliquota saldo al metodo effettivo. Le aliquote saldo sono aliquote medie dei rami settoriali, che tengono conto della totalità delle imposte precedenti comprese nelle prestazioni ottenute. A lungo termine il debito fiscale netto si scosta solo leggermente o per nulla da quello risultante dal metodo di rendiconto effettivo. Ammettere il passaggio annuale in entrambe le direzioni significa tollerare che nel corso degli anni in cui si effettuano investimenti e in cui le imposte precedenti sono maggiori venga applicato il metodo effettivo, e negli altri anni il metodo dell'aliquota del saldo. In tal modo, il metodo dell'aliquota saldo diverrebbe uno strumento per risparmiare imposte, ciò che è contrario al suo scopo principale che consiste nel semplificare i lavori amministrativi. I continui cambiamenti comprometterebbero inoltre la redditività di pagamento dell'imposta per i contribuenti e peggiorerebbero notevolmente la redditività di riscossione dell'AFC.

Art. 55 Sistema di rendiconto

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

¹⁰⁶ Si considerano ad esempio settori affini scuole private o ospedali privati, imprese di trasporto concessionarie così come organizzatori di manifestazioni non ricorrenti nei settori della cultura e dello sport.

¹⁰⁷ Cfr. in merito l'opuscolo n. 18 "Collettività pubbliche", n. 9, pag. 41 segg.

Il *capoverso 2* disciplina il rendiconto secondo le controprestazioni ricevute, finora disciplinato dall'articolo 44 capoverso 4 LIVA. Nel caso del rendiconto secondo le controprestazioni ricevute l'obbligo fiscale sorge nel momento in cui il contribuente riceve effettivamente la controprestazione. D'ora innanzi l'applicazione di questo metodo di rendiconto sancito dalla legge non dipenderà più da ulteriori condizioni, perché esse non sono di grande rilievo e perché si deve offrire la massima flessibilità possibile al contribuente.

Il *capoverso 3* prevede d'ora in poi che il sistema di rendiconto deve essere mantenuto per almeno un periodo fiscale. Questa normativa è di per sé ovvia, ma deve nondimeno essere inserita espressamente nella legge in considerazione della chiarezza e della semplicità di applicazione della legge perseguite. Essa è ovvia perché il periodo fiscale comprende e circoscrive un «anno fiscale» (cfr. in merito anche l'art. 56 D-LIVA). Durante questo periodo di tempo devono pertanto essere applicati le medesime norme e i medesimi principi per garantire un'applicazione uniforme delle norme, che sia chiara e affidabile per tutti.

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

Art. 56 Periodo fiscale e di rendiconto

Il *capoverso 1* è nuovo. La legge in vigore parla invero di periodo fiscale (art. 42 cpv. 1 LIVA), ma non definisce cosa intende per esso. L'articolo 45 LIVA definisce unicamente il periodo di rendiconto. Il disegno di legge opera una distinzione tra periodo fiscale e periodo di rendiconto. Il periodo di rendiconto corrisponde come sinora al lasso di tempo durante il quale il contribuente deve conteggiare l'imposta sul valore aggiunto con l'AFC. Il periodo fiscale è il periodo durante il quale l'imposta è riscossa. Rispetto alla situazione giuridica attuale non ne derivano mutamenti nella prassi, perché già oggi l'AFC prescrive ai contribuenti di riconciliare almeno una volta all'anno la contabilità e le cifre d'affari dichiarate e le imposte precedenti che hanno fatto valere e di comunicare all'AFC le eventuali differenze¹⁰⁸.

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

Il *capoverso 2* corrisponde dal profilo del contenuto all'attuale articolo 45 capoverso 1 LIVA. Esso è stato unicamente oggetto di modifiche redazionali. Il pagamento tempestivo e conforme ai periodi dell'imposta è garantito come in precedenza. La durata del periodo di rendiconto dipende dal metodo di rendiconto prescelto.

¹⁰⁸ Istruzioni 2001 sull'IVA, nm. 968.

Il *capoverso 3* corrisponde dal profilo del contenuto all'attuale articolo 45 *capoverso 2* LIVA. Esso ha subito soltanto lievi modifiche redazionali.

Art. 57 Procedura di notifica

Questo articolo regola la procedura di notifica come fa sinora l'articolo 47 *capoverso 3* LIVA. La norma è stata tuttavia rielaborata dal profilo linguistico per maggior comprensione. Inoltre, la normativa è stata aggiornata in sintonia con la legge sulla fusione¹⁰⁹. Come sinora, la procedura di notifica è obbligatoria quando esistono le condizioni menzionate.

Capoverso 1: La regola della procedura di notifica sancito dall'articolo 47 *capoverso 3* LIVA è attualmente fonte di notevoli difficoltà originate soprattutto da tutta una serie di concetti giuridici non meglio precisati (patrimonio parziale, patrimonio totale, ristrutturazione). Il rapporto Spori propone un'estensione della procedura di notifica¹¹⁰. Il disegno di legge tenta di conciliare gli obiettivi dell'AFC (procedura di notifica intesa come strumento cautelativo per premunirsi da perdite fiscali) con quelli dei contribuenti (chiarezza, semplicità amministrativa).

Poiché i puri flussi di denaro non sono imponibili, nel caso dei valori patrimoniali da trasferire con la procedura di notifica si tratta sempre del trasferimento di attivi, con o senza passivi, e non del solo trasferimento di denaro o di crediti in denaro. La fondazione con apporti in contanti o l'aumento di capitale in contanti non sottostanno pertanto alla procedura di notifica. A differenza della normativa attuale, è irrilevante se gli attivi da trasferire costituiscono un «patrimonio totale o parziale». Anche il trasferimento di un unico attivo, ad esempio di un diritto o di un brevetto o di un immobile nell'ambito fiscale, è sufficiente per poter applicare la procedura di notifica. È però applicabile anche in caso di trasferimento di insiemi raggruppamenti di attivi. In questo senso la procedura obbligatoria di notifica è stata estesa rispetto all'ordinamento odierno; nel contempo è però possibile evitare dispendiose definizioni dei concetti di patrimonio parziale e di patrimonio totale.

Ammesso che siano adempite le rimanenti condizioni, la procedura di notifica è obbligatoria in tutte le forme ipotizzabili di ristrutturazione. In questo contesto non viene utilizzato questo concetto perché di diverso contenuto nella legge sulle fusioni. Oltre alla fattispecie del trasferimento patrimoniale fiscalmente neutro (in ambito di imposte dirette) si tratta qui della fondazione, dell'aumento di capitale e della liquidazione, fattispecie che per l'appunto non sono sovente parte di un trasferimento patrimoniale fiscalmente neutro ai sensi della legge sulle fusioni.

Il capoverso 2 è nuovo e prevede una facilitazione per i contribuenti nel senso che l'AFC dovrà rinunciare in futuro all'attuazione della procedura di notifica se il credito fiscale è garantito. Può accadere che contribuenti non applichino la procedura di notifica nei casi poco chiari o perché la ignorano, e che al trasferimento di un patrimonio contengino l'imposta, versandola all'AFC, e che il destinatario della prestazione faccia valere la deduzione dell'imposta precedente. In simili casi si deve rinunciare ad una procedura (a posteriori) di notifica, senza che i diritti del fisco siano

¹⁰⁹ Legge federale del 3 ottobre 2003 sulla fusione, la scissione, la trasformazione e il trasferimento di patrimonio (Legge sulla fusione, LFus), RS 221.301.

¹¹⁰ Rapporto Spori, pag. 41 segg. Per un'ampia estensione della procedura di notifica cfr. il n. 7.3 qui appresso.

pregiudicati. Il nuovo capoverso 2 rende quindi più flessibile l'interpretazione della procedura di notifica.

A questo punto, infine, occorre anche fare riferimento alla nuova disposizione nell'articolo 90 capoverso 2 lettera k D-LIVA, la quale attribuisce al Consiglio federale la competenza di decidere in quali altri casi deve o può essere applicata la procedura di notifica.

Art. 58 Contabilità

Il *capoverso 1* corrisponde dal profilo del contenuto all'attuale articolo 58 capoverso 1 LIVA. Esso è però stato modificato e in particolare raccorciato. In materia di IVA dovrebbe di massima bastare che il contribuente tenga i suoi libri contabili e altre registrazioni secondo i principi del diritto commerciale (art. 957 segg. CO¹¹¹). L'AFC può emanare obblighi di registrazione più estesi in casi eccezionali, se ciò è indispensabile alla riscossione dell'imposta sul valore aggiunto. Sono in particolare indispensabili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto le registrazioni che servono a constatare l'assoggettamento nonché al calcolo dell'imposta e delle imposte precedenti deducibili.

I *capoversi 2 e 3* riprendono il contenuto dell'attuale articolo 58 capoverso 2 LIVA. Essi sono stati rielaborati dal profilo redazionale in un intento di chiarificazione e adeguati alle disposizioni in materia di prescrizione. La durata dell'obbligo di conservazione è stata pertanto ridotta nell'ambito dell'applicazione del capoverso 2, ciò che costituisce un'agevolazione per il contribuente. Per quanto concerne il campo d'applicazione del capoverso 3, ossia il contesto degli immobili e del loro ammortamento, è nondimeno necessaria una durata di conservazione più lunga affinché lo sgravio fiscale successivo e il consumo proprio possano essere correttamente determinati. Secondo gli articoli 27 capoverso 2 e 28 capoverso 3 D-LIVA i beni immobili devono segnatamente essere ammortizzati su più di 20 anni ai fini dell'IVA.

È stata inoltre rettificata la riserva dell'articolo nel contesto dell'obbligo di conservazione. Nella sua vecchia versione l'articolo 962 CO disciplinava l'inizio e la durata della conservazione dei documenti commerciali. La riserva è necessaria perché esistono anche contribuenti che non sono tenuti all'iscrizione della loro ditta nel registro di commercio e non hanno quindi l'obbligo di tenere una contabilità. La disposizione del CO menzionata in questa sede non sarebbe pertanto applicabile a questi contribuenti, ragione per la quale essi sarebbero costretti a conservare non soltanto il conto d'esercizio e il bilancio, ma anche l'originale di tutti i loro altri libri commerciali. Nel frattempo la tenuta obbligatoria dei libri commerciali è stata rielaborata a livello di CO. La nuova sistemática nella versione del 22 dicembre 1996¹¹² ha per effetto che l'articolo 962 disciplina soltanto la durata e l'inizio dell'obbligo di conservazione, mentre le modalità di conservazione sono d'ora in poi disciplinate dall'articolo 957 CO. Per questo motivo si rinvia d'ora in poi agli articoli 957 e 962 CO.

Il *capoverso 4* corrisponde all'attuale articolo 58 capoverso 3 LIVA. A titolo di precisazione viene evidenziato che oltre all'imposta dovuta può essere valutata approssimativamente anche l'imposta precedente.

¹¹¹ Legge federale del 30 marzo 1991 di complemento del Codice civile svizzero (Libro quinto: Diritto delle obbligazioni), RS 220.

¹¹² In vigore dal 1° giugno 2002.

Art. 59 Forma della fattura

Il capoverso 1 corrisponde dal profilo del contenuto all'attuale articolo 37 capoverso 1 LIVA. Esso è migliorato nella logica di presentazione ed è stato modificato linguisticamente nel senso che d'ora in poi sarà utilizzato solo il termine destinatario della prestazione e non più destinatario contribuente della prestazione. Anche un destinatario di prestazione che al momento della ricezione della prestazione non è contribuente, può diventare contribuente più tardi e necessitare quindi dei corrispondenti documenti, per esempio per comprovare il suo diritto allo sgravio fiscale successivo (cfr. art. 26 D-LIVA). Sono state integrate le facilitazioni della prassi introdotte nel frattempo dall'AFC¹¹³.

Il capoverso 2 corrisponde all'articolo 37 capoverso 2 LIVA con adattamenti linguistici di minima portata.

Il capoverso 3 è nuovo. Esso introduce nella legge una prassi¹¹⁴ consolidata e incontestata. In modo corrispondente alle spiegazioni fornite dall'AFC nella sua comunicazione relativa alla prassi (in particolare il rinvio alla sentenza del Tribunale federale del 2 giugno 2003 [2A.326/2002]) sono modificati anche la rubrica, nonché l'attuale articolo 37 capoverso 6 LIVA. Se risulta successivamente che l'IVA fatturata al destinatario della prestazione è troppo alta o troppo bassa (errore di calcolo, utilizzo di un'errata aliquota d'imposta, errata base di calcolo, ecc.) è possibile correggere la situazione mediante un addebito o accredito formalmente corretti. Nell'addebito o accredito dev'essere fatto riferimento al documento originario errato e l'ulteriore documento emesso dev'essere contabilizzato e consegnato al destinatario della prestazione. Se la correzione viene omessa, le imposte eventualmente calcolate a torto o in troppo restano totalmente dovute. Il destinatario contribuente deve provvedere a correggere corrispondentemente la sua deduzione dell'imposta precedente. Il trasferimento dell'imposta rientra nell'autonomia privata e non è più disciplinato nel contesto della fatturazione. Questo principio è d'ora in poi sancito dall'articolo 71 capoverso 1 D-LIVA.

L'attuale articolo 37 capoverso 3 LIVA in virtù del quale le note di credito e gli altri documenti sono equiparati alle fatture non deve più essere esplicitamente menzionato. La definizione di fatture recata dall'articolo 3 lettera i D-LIVA comprende chiaramente anche le note di credito perché esse pure costituiscono documenti per il cui tramite è conteggiata una prestazione nei confronti di un terzo. Poco importa la designazione utilizzata nelle relazioni commerciali.

Il capoverso 4 corrisponde all'articolo 37 capoverso 5 LIVA.

Art. 60 Indicazione dell'imposta

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

Il capoverso 2 è nuovo. Esso corrisponde in particolare anche alla necessità dei contribuenti di disciplinare esplicitamente nella legge le conseguenze di una fatturazione errata dell'imposta. La norma stabilisce dapprima il principio generale in materia di legislazione concernente l'imposta sul valore aggiunto secondo cui l'imposta fatturata è dovuta (impôt facturé = impôt dû). Questo principio è importantissimo per

¹¹³ Cfr. Comunicazione della prassi dell'AFC, del 1° gennaio 2005, cifra 2.1.

¹¹⁴ Cfr. Comunicazione della prassi dell'AFC, del 30 gennaio 2004.

garantire che la Confederazione non subisca perdite d'imposta, ad esempio quando il destinatario contribuente di una prestazione deduce l'imposta precedente in base ad un giustificativo senza che la corrispondente IVA sia stata riversata all'AFC, perché chi allestisce il giustificativo non è ad esempio contribuente. Il *capoverso 2* disciplina il caso di chi fattura un'imposta senza essere autorizzato e si rende in tal modo responsabile delle conseguenze giuridiche dovute al divieto sancito dal capoverso 1. Chiunque – e quindi non soltanto i contribuenti – può essere interessato dal capoverso 2. Di principio, in questi casi l'imposta fatturata è dovuta. La legge prevede tuttavia la possibilità di rettificare nel senso che concede esplicitamente il diritto di correggere anche retroattivamente una fattura errata. Il principio dell'imposta dovuta ammette inoltre un'eccezione quando chi ha emesso la fattura fornisce la prova che la Confederazione non ha subito una perdita fiscale a causa della fattura errata, segnatamente se fornisce la prova che il destinatario della fattura non ha dedotto l'imposta precedente in base al giustificativo errato. In questo modo il *capoverso 2* regola il caso del contribuente che fattura un'aliquota d'imposta troppo alta. Come contribuente egli è di principio legittimato a fatturare l'imposta. L'aliquota d'imposta fatturata non corrisponde tuttavia a quella fissata nell'articolo 22 D-LIVA, sia perché la prestazione imponibile all'aliquota ridotta è stata fatturata all'aliquota normale, sia perché è fatturata un'aliquota fantasia. Le conseguenze giuridiche sono identiche a quelle in caso di attestazione non autorizzata dell'imposta.

Il caso della fatturazione di un'aliquota troppo bassa non deve essere necessariamente disciplinato nella legge perché l'aliquota d'imposta applicabile in conformità dell'articolo 22 D-LIVA è in ogni caso dovuta per legge.

Art. 61 Pagamento dell'imposta

I *capoversi 1 e 2* corrispondono all'attuale articolo 47 capoverso 1 e 2 LIVA. Il *capoverso 2* integra la modifica della prassi dell'AFC introdotta il 1° gennaio 2005, secondo cui nei casi di lacune formali correggibili a posteriori, non viene riscosso un interesse moratorio; questa disposizione intende significare che in generale non viene addebitato un interesse moratorio per errori commessi dai contribuenti se la Confederazione non subisce perdite d'imposta. Questo fatto rappresenta uno sgravio per il contribuente perché evita un onere finanziario alla sua azienda – sostanzialmente non giustificato – ed riduce solo minimamente le entrate della Confederazione. Il termine di 60 giorni per l'inoltro del modulo di rendiconto e per il versamento dell'imposta all'AFC corrisponde esattamente al termine che anche l'AFC deve rispettare nel pagamento delle eccedenze d'imposta precedente al contribuente senza dovergli pagare un interesse remuneratorio.

Il *capoverso 3* è nuovo. Nell'ambito della procedura di esecuzione forzata secondo le disposizioni della LEF sono realizzati beni appartenenti a debitori contribuenti e sono eseguite prestazioni di servizi. Secondo l'attuale articolo 8 capoverso 1 LIVA, queste forniture e prestazioni di servizi – effettuate in virtù della LEF anche dagli uffici di esecuzione e di fallimento – costituiscono prestazioni imponibili del contribuente. Nella prassi questa disposizione ha nondimeno suscitato confusione. Per lungo tempo infatti non è stato chiaro chi dovesse versare l'imposta sul valore aggiunto originata dalla realizzazione. Poiché l'IVA è stabilita soltanto al momento dell'aggiudicazione (asta pubblica), ossia al momento della liquidazione, e dato che l'ufficio di esecuzione incassa le imposte unitamente al ricavo della vendita all'asta, nel caso dell'IVA sorta nel contesto della realizzazione si tratta di cosiddetti costi di

realizzazione che l'ufficio di esecuzione o di fallimento competente deve versare all'AFC prima della ripartizione del ricavato della realizzazione. Il Tribunale federale ha confermato, nella sua sentenza del 10 gennaio 2003¹¹⁵, questa interpretazione relativa alla realizzazione di un immobile in caso di fallimento. La giurisprudenza del Tribunale federale ha apportato chiarezza su alcuni punti, sollevando però ulteriori questioni. La nuova formulazione del capoverso 4 corrisponde alla giurisprudenza del Tribunale federale ed è destinata a disciplinare in un modo più comprensibile e chiaro per gli interessati lo statuto dell'imposta sul valore aggiunto nella procedura di esecuzione forzata. Sono imposti unicamente la fornitura, la prestazione di servizi o il consumo proprio del contribuente che agisce per il tramite dell'ufficio di esecuzione o di fallimento. Non sono per contro imposte le prestazioni sovrane, poiché l'ufficio esecuzione non diventa contribuente. Data l'assenza di chiarezza delle disposizioni di legge, finora gli uffici svizzeri di esecuzione e fallimento hanno conteggiato solo sporadicamente l'IVA. All'AFC è stata in genere versata soltanto la sua «quota di creditore», ma non l'IVA riferita alla realizzazione dei beni del debitore contribuente. Un chiaro disciplinamento legale di questa fattispecie è molto importante, viste le circa 52'000 procedure di esecuzione avviate annualmente dall'AFC.

Art. 62 Agevolazioni di pagamento

Questo articolo è nuovo. Esso attribuisce all'AFC la base giuridica per accordare facilitazioni di pagamento. Ciò corrisponde ad un bisogno del contribuente ed è stato richiesto da diversi ambienti. L'articolo corrisponde in ampi termini all'articolo 166 LIFD. Già attualmente l'AFC accorda, per quanto possibile, facilitazioni di pagamento anche senza esplicite disposizioni di legge.

Il capoverso 1: il contribuente non ha diritto ad un pagamento rateale dell'imposta. Per contro, dev'essergli concessa questa possibilità quando dimostra volontà di pagarla, ma il suo pagamento, entro il termine stabilito, lo metterebbe in serie difficoltà finanziarie (o costituirebbe un grave rigore). Le facilitazioni devono essere stabilite in modo tale da poter ridurre i ritardi in tempi ragionevoli, senza accumulare nuovi debiti d'imposta. Nell'ambito dell'IVA, la proroga dei termini di pagamento o il pagamento rateale dei debiti d'imposta deve rimanere l'eccezione alla regola, poiché il contribuente riversa alla Confederazione solo l'imposta che il consumatore gli ha già pagato e che al momento della sua scadenza spetta quindi alla Confederazione. Se il destinatario della prestazione non paga la controprestazione (rispettivamente l'importo d'imposta), il contribuente non deve versarla alla Confederazione. Ne consegue che il contribuente non si trova di principio gravato finanziariamente a causa dell'IVA¹¹⁶. Le agevolazioni di pagamento devono essere accordate in particolare anche laddove sono eventualmente date le condizioni per un condono dell'imposta (cfr. art. 64 D- LIVA). La rinuncia alla riscossione di interessi moratori è un atto di condono dell'imposta e pertanto può entrare in considerazione solo per importi di piccola entità. Per importi più importanti devono essere invece adempite le condizioni per il condono dell'imposta.

¹¹⁵ DTF 129 III 200.

¹¹⁶ Fatta astrazione per l'onere amministrativo che incombe al contribuente per la riscossione dell'imposta.

Il capoverso 2 prevede che le facilitazioni di pagamento possono essere condizionate al fatto che il contribuente presti garanzie. Entrano in considerazione come tali quelle menzionate nell'articolo 81 capoverso 6 D- LIVA.

Il capoverso 3 statuisce le conseguenze giuridiche che subentrano quando il contribuente non adempie i presupposti per ottenere le agevolazioni di pagamento o quando vengono a cadere i presupposti per tali agevolazioni.

Art. 63 Restituzione dell'imposta

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

Il capoverso 2 corrisponde all'attuale articolo 48 capoversi 2 e 3 LIVA. La norma è stata rielaborata dal profilo redazionale. In particolare viene chiarito nella lettera d il fondamento giuridico attualmente non scritto che la Confederazione può compensare con crediti di diritto privato o pubblico, un'eccedenza d'imposta precedente – come altri impegni assunti verso una persona fisica o giuridica di diritto pubblico o un privato - che vanta rispetto a questa persona, nella misura in cui le condizioni generali di compensazione (p. es. affinità dei crediti) sono adempite e la compensazione non è esclusa in base a particolari disposizioni del diritto pubblico¹¹⁷.

Il capoverso 3 è nuovo. La norma abroga il principio attualmente in vigore secondo cui un contribuente non può rivendicare a posteriori un'imposta che ha pagato senza riserve. Fintanto che una decisione non è passata in giudicato, sia il contribuente sia l'AFC possono ritornare sui rendiconti inoltrati e rettificarli o correggerli, qualora risulti che non corrispondono alla realtà. Se in base ad un rendiconto sbagliato sono state pagate erroneamente imposte che in realtà non avrebbero dovuto essere pagate, le stesse possono essere domandate in restituzione. Questa nuova disposizione serve a salvaguardare i giusti rapporti oggettivi e chiarisce il principio generale del diritto amministrativo svizzero che stabilisce la restituzione di una prestazione senza basi giuridiche. I contribuenti non possono appellarsi a questa disposizione in caso di successiva modifica della legge, dell'ordinanza o di prassi. Le modifiche di legge e ordinanza si riferiscono di regola solo a future fattispecie e non possono quindi modificare le situazioni passate.

Il capoverso 4 corrisponde all'attuale articolo 48 capoverso 4 LIVA.

¹¹⁷ Cfr. Anche DTF 111 Ib 158 consid. 3.

Art. 64 Condono dell'imposta

Conformemente all'articolo 51 LIVA, l'AFC può accordare il condono dell'imposta nell'ambito di una procedura di concordato giudiziale. Inoltre, secondo l'articolo 84 capoverso 1 lettera c LIVA, la Direzione generale delle dogane ha la competenza di condonare parzialmente o integralmente l'imposta sull'importazione di beni se a mente di determinate circostanze la riscossione posticipata gravasse in modo iniquo il contribuente. Già nell'ambito della procedura di consultazione sfociata nel rapporto «10 anni di IVA» è stata postulata un'estensione dell'attuale procedura di condono dell'imposta sull'importazione all'imposta sul territorio svizzero e all'imposta a carico dell'acquirente per evitare casi di rigore¹¹⁸. Il presente disegno di legge tenta di tener conto di questi postulati.

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

La situazione è diversa a livello di norme generali di condono, come quelle previste dalla maggior parte delle altre leggi tributarie. La differenza essenziale tra l'imposta sul valore aggiunto e le altre imposte sta nel fatto che nell'ambito dell'IVA il contribuente non è identico alle persone effettivamente gravate dell'imposta, bensì svolge una funzione fiduciaria, rispettivamente è un servizio di incasso. Quando il contribuente ottempera ai suoi obblighi di pagamento, esso trasferisce denaro che gli è già stato pagato dal consumatore e che spetta alla Confederazione alla scadenza del credito fiscale. Se il destinatario della fornitura o della prestazione di servizi non paga la controprestazione (e quindi neppure l'importo di imposta) l'imposta non è dovuta. Pertanto il contribuente non è finanziariamente gravato dell'imposta sul valore aggiunto¹¹⁹. Già per motivi inerenti al sistema non si dovrebbe verificare un caso di rigore che giustificerebbe un condono dell'imposta. Il Tribunale federale ha confermato questa interpretazione in materia di agevolazioni di pagamento nella sua sentenza del 23 dicembre 2002¹²⁰. In ambito di imposta sul valore aggiunto occorre inoltre considerare che a mente della bipartizione del sistema in imposta sulla cifra d'affari e imposta precedente l'AFC deve restituire al destinatario contribuente l'IVA fatturata anche quando l'imposta è condonata al prestatore. Il condono in materia di imposta sul valore aggiunto deve pertanto essere strutturato in modo tale che possano essere condonate unicamente le imposte dovute per legge dal contribuente ma da lui non rimosse dal contribuente per motivi scusabili e non versate quindi dal consumatore; le imposte non devono inoltre aver determinato interruzioni del sistema onnifase al netto. Queste condizioni devono essere adempite cumulativamente.

Per le medesime ragioni esposte qui sopra i motivi di condono devono essere limitati. L'enumerazione dei motivi di condono del capoverso 1 è esaustiva. L'AFC non deve intervenire d'ufficio; spetta invece al contribuente presentare una richiesta motivata di condono e fornire la prova dei fatti addotti. Secondo la *lettera a* si è ad e-

¹¹⁸ Cfr. il rapporto «10 anni di IVA», pag. 101.

¹¹⁹ A prescindere dall'onere amministrativo che insorge al contribuente per la riscossione dell'imposta.

¹²⁰ DTF non pubblicata 2A.344/2002 del 23 dicembre 2002.

sempio in presenza di un motivo comprensibile se il contribuente ha valutato in modo errato il suo assoggettamento e se un'altra persona avrebbe agito in modo identico nelle medesime condizioni. Tutti i criteri menzionati nella lettera a devono essere adempiti cumulativamente.

Il *capoverso 1 lettera b* regola il caso dove il contribuente deve l'imposta unicamente per il fatto che non ha rispettato prescrizioni formali. Ad avvenuta revisione della legge ciò dovrebbe comunque verificarsi solo ancora eccezionalmente visto che nella legge si rinuncia, per quanto possibile, a prescrizioni formali. In particolare, per le prove che devono produrre i contribuenti, non vengono più poste condizioni di forma (art. 7 D-LIVA). Per sicurezza, la legge prevede però anche per questi casi la possibilità del condono. Questo capoverso garantisce quindi che i contribuenti non siano gravati d'imposta per ragioni meramente formali se è comprovato che la Confederazione non subisce perdite d'imposta. La legge riprende quindi la modifica dell'ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto, entrata in vigore il 1° luglio 2006 (cfr. art. 45a OLIVA).

Il *capoverso 1 lettera c* si riferisce al caso in cui il contribuente non ha potuto ottemperare ai suoi obblighi di tassazione per motivi scusabili. In questi casi l'AFC procede a una tassazione d'ufficio (art. 75 D-LIVA). Se il contribuente prova successivamente che l'imposta valutata è eccessiva, l'imposta può essere condonata per l'importo stimato in troppo.

I crediti derivanti da multe sono fondati su disposizioni di diritto penale e non possono pertanto essere condonati nell'ambito del condono dei crediti disciplinato in questa sede.

Il *capoverso 2* corrisponde ampiamente al sinora vigente articolo 51 LIVA. La norma è stata tuttavia completata con la parte del periodo "o rinunciare alla garanzia del suo credito".

Capoverso 3: La possibilità del condono non è priva di problemi in ambito di IVA. L'attuale norma potestativa dell'articolo 51 LIVA consente all'AFC di accordare il condono nell'ambito di una procedura di concordato giudiziale. L'AFC dà di norma il suo accordo se il debitore contribuente non ha trattato i poteri pubblici diversamente dagli altri creditori privati, ossia se viene a trovarsi in difficoltà generali di pagamento, ma l'impresa è in grado di sopravvivere. Di massima l'AFC respinge la richiesta di concordato giudiziale se il contribuente ha svantaggiato i poteri pubblici rispetto ai creditori privati. Poiché in questi casi il credito dell'AFC raggiunge sovente un'entità che può essere rilevante ai fini del raggiungimento del quorum ai sensi dell'articolo 305 LEF, nella prassi vengono esercitate forti pressioni sull'AFC affinché aderisca al concordato. Con sempre maggiore frequenza viene quindi richiesta una decisione impugnabile. In merito, l'AFC si è finora appellata alla norma potestativa e alla LEF, secondo la quale nell'ambito di una procedura di concordato giudiziale essa non può essere trattata diversamente dagli altri creditori per quanto attiene all'accettazione o al rifiuto del concordato. Conformemente alla LEF il giudice del concordato non può pertanto esigere da alcun creditore il motivo del suo rifiuto, ragione per la quale non si vede perché l'AFC dovrebbe motivare il suo rifiuto di concordato.

Poiché i contribuenti non hanno di massima il diritto al condono dell'imposta, è giusto che l'AFC possa decidere definitivamente in merito allo stesso. Un rimedio giuridico non migliorerebbe affatto lo statuto del contribuente in questo ambito, poiché l'istanza superiore potrebbe solo esaminare se l'AFC ha abusato in modo evidente

del suo potere d'apprezzamento. Anche le altre leggi tributarie non prevedono in proposito una decisione impugnabile¹²¹. Se l'AFC non dovesse ottemperare ai suoi obblighi d'ufficio (p.es. parità di trattamento dei contribuenti), il contribuente avrebbe la possibilità di presentare una denuncia. In questo contesto va rammentato che nel quadro della riforma della giustizia è prevista una modifica costituzionale e l'introduzione di un nuovo articolo 29a Cost. secondo quale in ambito di controversie il cittadino ha il diritto di adire un tribunale indipendente (garanzia della via legale). Questo diritto comporta dei limiti. In questo senso l'articolo 83 lettera m della nuova legge sul Tribunale federale – entrata in vigore il 1° gennaio 2007¹²² – prevede che per le decisioni di dilazione e di condono dei tributi non è possibile ricorrere al Tribunale federale.

Un'estensione del condono dell'imposta avrebbe conseguenze dal profilo della redditività di riscossione perché comporterebbe un maggiore onere di personale e di tempo per l'AFC. L'onere amministrativo subirebbe inoltre un'ulteriore massiccia impennata perché l'AFC non potrebbe decidere definitivamente in merito ai condoni. In questo caso risulterebbe peraltro anche un maggiore onere per le istanze giudiziarie. L'articolo 90 capoverso 2 lettera l D-LIVA attribuisce al Consiglio federale la competenza di regolare in dettaglio le condizioni e la procedura relative al condono.

Art. 65 Obbligo di fornire informazioni

Il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 57 LIVA.

Al capoverso 2 la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (CRC) è stata sostituita dal 1° gennaio 2007 dal Tribunale amministrativo federale a mente dell'assetto giuridico futuro. Con l'entrata in vigore il 1° gennaio 2007 della nuova legge sul Tribunale amministrativo federale¹²³, il Tribunale amministrativo federale nuovamente istituito sostituirà l'attuale CRC. In un intento di chiarificazione il capoverso 2 stabilisce inoltre che il nome e l'indirizzo del cliente, ma non il luogo della sede o del domicilio, possono essere tenuti confidenziali. È importante per sapere se il cliente è residente in territorio svizzero o all'estero.

Art. 66 Diritto di informazione

Il presente articolo è nuovo. L'introduzione esplicita di un diritto di informazione del contribuente nei confronti dell'AFC corrisponde a una necessità sovente espressa dai contribuenti e dai consulenti. Già attualmente il contribuente ha invero il diritto di ottenere risposta alle domande orali o scritte rivolte all'AFC¹²⁴. Del pari già oggi le informazioni fornite senza riserva espressa sono vincolanti per l'AFC in virtù del principio della buona fede. Tale carattere vincolante è però abbinato all'esigenza che la fattispecie determinante sia stata sottoposta a valutazione in modo corretto e completo. Con l'introduzione di un articolo di legge che conforta la prassi pluriennale del carattere vincolante delle informazioni, tale prassi può ora essere chiaramente consacrata.

¹²¹ P.es. art. 167 cpv. 3 LIFD.

¹²² Legge sul Tribunale federale (LTF), RS 173.110.

¹²³ Legge federale sul Tribunale amministrativo federale (LTAF), RS 173.32.

¹²⁴ Nel 2005 il 60% circa delle richieste alla divisione giuridica dell'AFC ha ottenuto risposta nel giro di 10 giorni e il 95% nel giro di 30 giorni.

Si rinuncia altresì a fissare un termine fisso in giorni per il rilascio di informazioni. La fissazione di un termine espresso in giorni appare problematica quando le opinioni dell'AFC e del contribuente in merito alla completezza della fattispecie e alla relativa valutazione giuridica divergono. È inoltre difficile abbinare un effetto giuridico alla fornitura intempestiva di informazioni.

Sezione 2: Diritti e obblighi di terzi

Art. 67 Successione fiscale

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

Il *capoverso 2* corrisponde al primo periodo dell'attuale articolo 30 capoverso 2 LIVA ed è stato posto in sintonia con la legge sulla fusione. Il resto della norma attuale è stato stralciato. La responsabilità in caso di ripresa di un'impresa è d'ora in poi disciplinata dall'articolo 68 capoverso 1 lettera f D-LIVA. La disposizione in vigore disciplina la successione fiscale in caso di ripresa di un'impresa. Questa norma riproduce le disposizioni di diritto privato in materia di responsabilità dell'articolo 181 CO. Il 1° luglio 2004 è entrata in vigore la legge sulla fusione, che disciplina le esigenze legali in ambito di fusioni, scissioni, trasformazioni e trasferimenti patrimoniali di società di capitali, società in nome collettivo e in accomandita, società cooperative, associazioni, fondazioni e ditte individuali. Nel contesto della legge sulla fusione sono anche state modificate le disposizioni sulla responsabilità dell'articolo 181 CO. La fattispecie della ripresa di un'impresa deve essere valutata nel singolo caso. Conformemente alla legge sulle fusioni, perché sia data ripresa non devono in particolare essere ripresi tutti gli attivi e passivi o elementi essenziali degli stessi. È considerata in tutti i casi ripresa di un'impresa la fusione ai sensi degli articoli 3 seg. LFus. Non costituiscono invece ripresa di un'impresa le trasformazioni ai sensi della legge sulla fusione, perché in questo caso non ha luogo un trasferimento dei diritti. Il tipo di ripresa è irrilevante: essa può avvenire per successione singolare (p.es. la trasformazione di una ditta individuale in una società di capitali ai sensi del diritto delle obbligazioni) o tramite fusione, scissione o trasferimento patrimoniale conformemente alla legge sulla fusione.

Art. 68 Responsabilità solidale

Il *capoverso 1 lettere a–d* corrisponde all'attuale articolo 32 capoverso 1 lettere a–d LIVA.

Il *capoverso 1 lettera e* è stato modificato nella misura in cui la responsabilità è stata limitata in caso di uscita dall'imposizione di gruppo. In questa ipotesi esiste d'ora in poi responsabilità solidale per i debiti fiscali risultanti dalle proprie attività aziendali dell'impresa che esce dal gruppo. Ciò significa che l'impresa uscente è unicamente responsabile dei debiti fiscali del gruppo che sussisterebbero anche in caso di imposizione autonoma. Questa modifica figurava già nel rapporto «10 anni di IVA» e corrisponde a una necessità comprovata dei contribuenti¹²⁵. Essa è in particolare destinata ad agevolare la ripresa di una società da parte di un gruppo e quindi ad aumentare in genere l'attrattiva dell'imposizione di gruppo (cfr. art. 12 D-LIVA).

¹²⁵ Rapporto «10 anni di IVA», pag. 90 segg.

Il *capoversso 1 lettera f* è nuovo. Esso riprende l'ultimo periodo dell'articolo 30 capoversso 2 LIVA. Nel contesto dell'entrata in vigore della legge sulla fusione¹²⁶ e della modifica del diritto obbligazionario anche la durata della responsabilità è stata aumentata da due a tre anni. Tramite questa modifica le disposizioni della legge sulla fusione e del diritto obbligazionario sono traslate nella LIVA. Questa disposizione si applica pertanto senz'altro nel caso della ripresa di un esercizio da una massa fallimentare o concordataria.

I *capoversi 2, 3 e 4* corrispondono all'attuale articolo 32 capoversi 2, 3 e 4 LIVA.

Il *capoversso 5* è nuovo. I contribuenti non sono identici ai consumatori che devono sopportare l'imposta. A livello di IVA essi svolgono una funzione fiduciaria e trasferiscono denaro che al momento della scadenza spetta direttamente ed esclusivamente alla Confederazione¹²⁷. Attualmente il finanziamento delle PMI in particolare è sovente effettuato tramite cessione di crediti (cosiddetto factoring). Per garantire i loro crediti i contribuenti cedono a un terzo (di regola un istituto finanziario) la totalità dei crediti (cessione globale) detenuti nei confronti dei loro clienti per le forniture e prestazioni di servizi effettuate. Questi crediti sono parimenti comprensivi dell'IVA, che di per sé non è cedibile. Finché l'IVA è versata correttamente questa circostanza non ha ripercussioni. Nel caso però dell'esecuzione forzata la Confederazione subisce sovente perdite. Il cessionario (quindi p.es. la banca) riceve l'imposta contenuta nei crediti, ma non ha l'obbligo di trasferirla alla Confederazione. Pertanto il cessionario consegue un vantaggio finanziario che non gli spetta. L'AFC non soltanto non può incassare l'IVA, ma deve anche rimborsare l'imposta precedente al cliente contribuente del cedente. La nuova disposizione garantisce da un lato che per garantirsi un credito le PMI potranno continuare in futuro a cedere i loro crediti senza dovere operare complicate ripartizioni dell'IVA. Nel contempo occorre però anche garantire che l'IVA pagata dai consumatori pervenga alla Confederazione. Rispetto alla situazione attuale la nuova normativa non crea svantaggi al cessionario. Si tratta inoltre precipuamente di una responsabilità solidale. L'AFC deve pertanto tentare anzitutto di incassare l'IVA presso il contribuente (il cedente) e solo successivamente, quando è ormai subentrata la perdita, presso il cessionario. La responsabilità solidale interviene se il credito fiscale è stato fatto valere senza successo presso il contribuente. Ciò è per esempio il caso se:

- l'AFC ha avviato senza successo una procedura di esecuzione nei confronti del contribuente (art. 80 D-LIVA). In questo caso l'AFC riceve un attestato di carenza di beni per l'importo scoperto;
- l'AFC insinua il credito fiscale in una procedura di fallimento o di concordato nei confronti del contribuente e il credito fiscale non è coperto o non è interamente coperto nel quadro di tale procedura. In questo caso l'AFC riceve un attestato di carenza di beni soltanto se la procedura di fallimento è sospesa per mancanza di attivo; lo stesso dicasi in caso di procedura di concordato.

Anche nei Paesi europei esiste una disposizione simile in materia di responsabilità. In merito il § 13c LICA-D prevede addirittura una responsabilità solidale.

Attualmente, a causa dei crediti di IVA non recuperabili, la Confederazione registra perdite annue medie di 300 milioni di franchi che tendono ad aumentare. Queste perdite non includono la perdita causata dalla bipartizione del sistema onnifase al

¹²⁶ Cfr. il commento dell'art. 65 D-LIVA.

¹²⁷ Decisione del Tribunale federale del 23 dicembre 2002 (sentenza 2A.344/2002).

netto¹²⁸. In Svizzera non sono disponibili dati concernenti le imprese radiate in vista di crearne di nuove. In mancanza di dati significativi la possibile diminuzione delle perdite di imposta può soltanto essere stimata. Dovrebbe ammontare a decine di milioni di franchi.

La disposizione dell'articolo 31 LIVA è abrogata. L'articolo in questione stabilisce che l'adempimento degli obblighi fiscali delle imprese estere incombe anche ai loro soci. Dal profilo del diritto materiale, l'articolo 68 D-LIVA fissa il quadro di responsabilità di questi soci. Non è giustificabile un discriminazione dei soci di società estere rispetto ai soci svizzeri. Siccome per la Confederazione il pagamento del credito fiscale si situa in primo piano e che la responsabilità solidale sancita dall'articolo 68 D-LIVA offre sufficienti appigli, l'importanza pratica dell'articolo 31 LIVA è esigua, ragione per la quale vi si può rinunciare.

Art. 69 Obbligo di terzi di fornire informazioni

Il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 61 LIVA. Le modifiche sono puramente redazionali.

Sezione 3: Diritti e doveri delle autorità

Art. 70 Assistenza amministrativa

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

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

Il *capoverso 2* disciplina l'assistenza amministrativa necessaria per l'incasso dell'imposta, in particolare il diritto dell'AFC di ottenere informazioni. Secondo questa disposizione le informazioni sono richieste quando possono essere rilevanti per l'esecuzione della LIVA o per la riscossione dell'imposta. Queste informazioni assumono sempre maggiore importanza per l'incasso dell'imposta. La prassi ha evidenziato che soprattutto nei Comuni più piccoli l'AFC fatica ad ottenere le informazioni desiderate. A volte l'AFC riceve soltanto informazioni e giustificativi sul posto. Pertanto la legge deve stabilire chiaramente che le «informazioni» richieste devono essere notificate su domanda dell'AFC. Nella fattispecie si tratta di una chiarificazione. La norma non subisce alcuna modifica di contenuto.

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

Il *capoverso 5* è nuovo. Nella legge è previsto anche un obbligo di comunicazione dell'AFC nei confronti delle autorità del registro di commercio, affinché uno scambio di informazioni fra le parti interessate faciliti l'adempimento dei loro compiti

¹²⁸ Cfr. in merito il commento dell'art. 62 D-LIVA.

(come p. es. una comunicazione dell'AFC al competente ufficio del registro di commercio, con l'informazione che una impresa ha raggiunto la cifra d'affari di 100'000 franchi rilevante per l'iscrizione). Un obbligo reciproco di collaborazione ed informazione costituisce indubbiamente un contributo a migliorare il coordinamento delle banche dati amministrate dall'AFC e dalle autorità del registro di commercio. Per questo motivo è opportuno rafforzare la coordinazione nella collaborazione fra autorità fiscali e autorità del registro di commercio in previsione di un adempimento dei compiti più efficiente ed ottimizzato.

L'articolo 54 capoverso 5 LIVA non è ripreso nel disegno di legge. La disposizione in questione manca di chiarezza e non ha acquistato alcuna importanza nella prassi.

Art. 71 Tribunali civili e trasferimento dell'imposta

Il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 37 capoverso 6 LIVA.

Il *capoverso 1* è nuovo. La modifica è stata introdotta riprendendo la giurisprudenza del Tribunale federale e la prassi e rispecchia pertanto le vigenti prassi e giurisprudenza¹²⁹.

Art. 72 Trattamento e conservazione automatizzati

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

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

Capoverso 2: Per tenere conto dell'esigenza di una base legale formale imposta dalla protezione dei dati, una base legale corrispondente è stata istituita all'articolo 53 capoverso 2 LIVA. Tale base legale è mantenuta. La modifica di contenuto introdotta al capoverso 2 istituisce il nesso con l'articolo 3 (integrità – autenticità e impossibilità di falsificazione) dell'ordinanza del 24 aprile 2002 sulla tenuta e la conservazione dei libri di commercio¹³⁰.

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

¹²⁹ Cfr. DTF del 2 giugno 2003 (2A.326/2002) e Comunicazione della prassi dell'AFC del 30 gennaio 2004.

¹³⁰ Ordinanza sui libri di commercio (Olc), RS 221.431.

Capoverso 4: l'AFC registra elettronicamente i suoi dati, ossia non dispone di massima dei giustificativi originali per la sua attività quotidiana. Nel quadro delle procedure penali e delle procedura di esecuzione forzata può capitare che l'AFC debba produrre i documenti originali. Dato che i documenti registrati conformemente all'attuale articolo 53 LIVA non possono più essere modificati (art. 16 cpv. 3 OLIVA) essi devono essere equiparati ai documenti originali. Una falsificazione di questi documenti equivarrebbe inoltre a una falsità in atti formati da pubblici ufficiali e funzionari (art. 317 CP). Se i documenti registrati in virtù dell'attuale articolo 53 non sono riconosciuti come documenti originali nel quadro di una procedura diversa da quella secondo la LIVA, l'AFC non potrebbe eventualmente fare valere i suoi diritti o potrebbe farli valere solo difficilmente. Per questo motivo è prevista una chiarificazione in merito a livello di legge.

Art. 73 Segreto

Il presente articolo corrisponde in ampia misura all'attuale articolo 55 LIVA.

Il *capoverso 2 lettera b* è oggetto di una formulazione redazionale più chiara. Nella prassi l'organo giudiziario chiede informazioni all'AFC (p.es. la consultazione degli atti fiscali). L'organo giudiziario deve presentare una richiesta (succinta). L'AFC esamina la richiesta e procede a una ponderazione degli interessi. La richiesta è trasmessa al DFF con una corrispondente proposta in base alla quale il DFF decide in merito all'autorizzazione di fornire le informazioni. Da quanto precede risulta che l'AFC viene autorizzata a fornire le informazioni e non che l'organo giudiziario è autorizzato ad ottenere le informazioni.

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

Il *capoverso 2 lettera d* è stato completato. All'AFC viene sovente chiesto se qualcuno era iscritto nel registro dei contribuenti. Questa informazione corrisponde a una necessità dei contribuenti. La formulazione attuale è riferita unicamente al presente («è iscritto nel registro»). Per l'AFC e suoi collaboratori – tenuti alla tutela del se-

greto – è importante che venga chiaramente disciplinata la possibilità di fornire informazioni anche su iscrizioni concernenti il passato. Per il rimanente, alla domanda si risponde affermativamente o negativamente (con sì o con no). Con ciò, la domanda se qualcuno non è iscritto nel registro diventa superflua e non deve essere disciplinata nella legge.

Capitolo 2: Procedura di decisione e procedura di reclamo

Sezione 1: Verifica e tassazione d'ufficio

Art. 74 Verifica

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

Il capoverso 3 è nuovo. Una delle grandi esigenze espresse dai contribuenti è quella di ottenere una maggiore sicurezza giuridica. Ciò è stato ripetutamente sottolineato dalle associazioni del settore economico, dai settori della consulenza e politica¹³¹. Oggi, per l'esecuzione di un controllo sul posto vengono di regola verificati i rendiconti IVA degli ultimi cinque anni (compresi nel termine di prescrizione). Se vengono scoperti errori, l'ispettore li corregge ed emette un conto complementare (CC) e/o una nota di credito (NC). Il conto complementare rispettivamente la nota di credito non comprende quindi l'intero debito d'imposta per un determinato periodo fiscale. In un controllo viene unicamente determinata la differenza fra l'autodichiarazione del contribuente e gli accertamenti dell'AFC. Alla conclusione del controllo, questa differenza viene confermata a favore o sfavore del contribuente nella NC o nel CC. Quando l'AFC verifica determinati aspetti (p. es. la deduzione dell'imposta precedente) nel quadro di un puntuale controllo interno di uno o più rendiconti del contribuente, l'esito del controllo è parimenti fissato in un CC e/o in una NC.

¹³¹ Cfr. anche il rapporto Spori, pag. 46 segg.

Se il contribuente contesta il CC, l'AFC emette una decisione che può essere impugnata con reclamo. Non appena la decisione è cresciuta in giudicato, il periodo controllato è considerato tassato definitivamente. Tuttavia, se il CC non viene contestato, bensì pagato tacitamente, l'AFC può ritornare sullo stesso in qualsiasi momento, entro il termine di prescrizione che inizia a decorrere di nuovo a partire dalla data di emanazione del conto complementare, nella misura in cui non esiste una modifica della prassi. Un cambiamento retroattivo è escluso se esiste una modifica della prassi.

Attualmente vengono effettuati circa 10'000 controlli annui sul posto, ossia nella sede delle ditte o dei loro rappresentanti fiscali. Solo per circa il 5 per cento di questi controlli viene introdotta una procedura legale, e quindi circa il 95 per cento dei contribuenti accettano il risultato del controllo. Se l'AFC accerta in uno di questi casi non impugnati che durante un controllo essa non ha corretto un errore, l'AFC può correggerlo ancora posteriormente. Altrimenti, l'AFC già attualmente non ritorna più sui periodi controllati, sebbene formalmente non esista una decisione cresciuta in giudicato.

L'introduzione del nuovo *capoverso 3* ha lo scopo di garantire al contribuente una sicurezza giuridica ancora maggiore, poiché al termine di un controllo il suo risultato viene confermato in una decisione impugnabile. Dopo la crescita in giudicato di questa decisione, sia l'AFC che il contribuente non sono più legittimati a ritornare sui periodi fiscali e settori controllati, oggetto della decisione. L'imposta per queste posizioni è considerata giuridicamente vincolante.

Affinché il contribuente non sia confrontato subito con una procedura giuridica, la legge prevede che l'ispettore al termine del suo controllo consegni al contribuente una comunicazione di tassazione confermando il risultato del controllo e quindi la quantificazione del possibile addebito o accredito d'imposta. Il contribuente può esprimersi in merito a questa comunicazione di tassazione entro 60 giorni e può discuterla con l'ispettore. Trascorso questo termine l'AFC emette una decisione riferita al periodo esaminato, ai settori controllati ed al risultato del controllo in conformità della comunicazione di tassazione. Questa decisione comprende per l'essenziale la comunicazione di tassazione con una breve motivazione. Poiché la comunicazione di tassazione di principio viene discussa in precedenza col contribuente, la decisione non contiene novità essenziali rispetto a tale comunicazione. Se il contribuente non fosse d'accordo con tale comunicazione di tassazione, ha 30 giorni di tempo dopo notifica della decisione per presentare reclamo ed iniziare di conseguenza una procedura giuridica. Senza questo reclamo la decisione cresce in giudicato sia per l'AFC che per il contribuente.

Parimenti il nuovo *capoverso 3* stabilisce che un controllo dev'essere concluso entro due anni con una decisione. Anche qui vengono resi chiari i rapporti. Ambidue i termini, sia i 60 giorni che i due anni sono termini in favore dei contribuenti ed ai quali l'AFC deve attenersi. Il non rispetto dei termini non ha conseguenze giuridiche dirette. È in tal senso che il termine di due anni non può per esempio essere rispettato quando la comunicazione di tassazione avviene poco prima della scadenza dei due anni ed al contribuente devono essere impartiti ancora 60 giorni di tempo per la verifica della comunicazione. In questo caso il termine di due anni dev'essere prolungato del termine di 60 giorni per la verifica.

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

merito al periodo controllato. Anche questo aspetto aumenta notevolmente la sicurezza giuridica per il contribuente. Il contribuente deve spiegare i motivi del perché ed in quale dimensione egli desidera un controllo, affinché l'AFC possa pianificare i controlli che deve eseguire e possa mettere a disposizione le risorse necessarie.

L'introduzione della prevista conclusione di un controllo mediante decisione significa che l'AFC deve redigere un notevole maggior numero di decisioni. Questo cambiamento causa quindi all'AFC un maggior onere. Oltracciò va tenuto conto che aumenteranno le richieste di eseguire un controllo nel senso che un numero maggiore di contribuenti chiederà un controllo nella propria azienda per beneficiare della sicurezza giuridica di una decisione. È per questo motivo che c'è da aspettarsi un notevole aumento dei controlli, con un ancora più notevole aumento delle decisioni. Il cambiamento inciderà quindi sulla redditività di riscossione. Le risorse personali nell'AFC dovranno pertanto essere tendenzialmente aumentate. Al presente non è tuttavia possibile anticipare una previsione.

Il *capoverso 5* stabilisce in questo articolo, in relazione alla verifica dei rendiconti da parte dell'AFC, che l'AFC non compie riprese fiscali sulla base di semplici lacune formali se emerge o il contribuente dimostra che la Confederazione non ha subito perdite d'imposta per l'inosservanza di una prescrizione di forma in materia di allestimento dei giustificativi. Dopo la revisione della legge ciò dovrebbe comunque accadere solo eccezionalmente in quanto nella legge – per quanto possibile – si rinuncia a prescrizioni formali. In particolare non vengono più poste condizioni di forma alle prove che i contribuenti devono fornire (art. 7 D-LIVA). Con questa disposizione i contribuenti non vengono gravati d'imposta per semplici motivi formali e viene in tal modo ripresa la modifica dell'ordinanza relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto, entrata in vigore il 1° luglio 2006 (cfr. art. 45a OLIVA).

Il *capoverso 6* è stato completato con l'introduzione del segreto professionale dei negozianti di valori mobiliari, con la conseguenza che questo settore è ora legalmente equiparato alle banche e agli uffici di revisione riconosciuti dalla legge. Con l'introduzione della legge sulle borse del 1° febbraio 1997, risp. con la tutela del segreto professionale delle negoziazioni di valori mobiliari corrispondente a quella del segreto delle banche e delle casse di risparmio, non è infatti più giustificabile una disparità di trattamento di questi due gruppi di agenti finanziari in materia d'imposta sul valore aggiunto. Con questo complemento può anche essere considerata adempita la mozione 03.3481 (Merz) Büttiker del 29 settembre 2003, approvata dal Consiglio federale il 26 novembre 2003 e trasmessa dal Consiglio degli Stati il 2 marzo 2004¹³².

Art. 75 Tassazione d'ufficio

La tassazione d'ufficio era finora disciplinata dall'articolo 60 LIVA. Ai sensi di questa disposizione l'AFC procede a una tassazione d'ufficio in caso di mancanza di documenti contabili e registrazioni del contribuente o se le indicazioni presentate sono incomplete oppure non corrispondono manifestamente alla realtà.

Questa disposizione è stata completata con un nuovo *capoverso 2*. Nel caso di contribuenti che allibrano in modo conforme le spese d'esercizio ma non possono fornir-

¹³² La trasmissione da parte del Consiglio nazionale non è ancora avvenuta.

re documenti giustificativi completi (fatture, ecc.), l'AFC dovrà d'ora in poi stabilire l'entità della deduzione dell'imposta precedente con una stima d'ufficio. Sebbene il diritto alla deduzione dell'imposta precedente debba essere di principio comprovato dal contribuente (cfr. art. 7 cpv. 1 D-LIVA), il contribuente deve avere un diritto alla valutazione dell'imposta precedente. In ogni modo la stima delle imposte precedenti è effettuata solo quando non risulta in modo chiaro dalla contabilità del contribuente. Se a causa del mancato allibramento di entrate viene ad esempio effettuata una stima della cifra d'affari realizzata fondata sulle spese materiali integralmente allibrate, le imposte precedenti deducibili risultano dal costo contabilizzato e non è pertanto legittimata una loro valutazione. La stima è segnatamente prevista durante i controlli o nei casi di iscrizione retroattiva di un'impresa che non desidera allestire il rendiconto col metodo dell'aliquota saldo (AS) o dell'aliquota forfetaria (AF). Il computo delle imposte precedenti sotto forma di stima d'ufficio potrebbe al massimo essere ammesso fino a concorrenza dell'importo dell'imposta dichiarata o stimata durante il corrispondente periodo di rendiconto. In conformità del principio valido in generale che i fatti che riducono l'imposta (quindi anche il diritto all'imposta precedente) devono essere comprovati dal contribuente¹³³, non dovrebbe essere effettuata alcuna valutazione delle imposte precedenti poiché non possono essere comprovate. Nel senso di una facilitazione per i contribuenti, questo principio viene qui limitato. Una valutazione dell'imposta precedente che va oltre all'imposta dovuta sarebbe troppo azzardata e non corrisponderebbe all'obiettivo. Ciò formerebbe da spunto per non calcolare esattamente l'imposta e l'imposta precedente, visto che tali importi possono essere stimati. Una disposizione di questo tipo eliminerebbe il principio dell'autotassazione che forma un pilastro essenziale nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Nel caso di omissione di inoltro del rendiconto, già attualmente l'imposta dovuta (imposta sulle operazioni meno imposta precedente) viene stimata d'ufficio per mezzo di aliquote saldo, ma l'imposta precedente computata non è esplicitamente dettagliata.

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

Il *capoverso 3* stabilisce che il risultato della valutazione dev'essere notificato al contribuente in una comunicazione di tassazione. Ciò avviene peraltro già oggi per mezzo di un CC o una NC.

Sezione 2: Procedura amministrativa

Art. 76 Decisioni dell'Amministrazione federale delle contribuzioni

L'articolo corrisponde per l'essenziale all'attuale articolo 63 LIVA.

Il *capoverso 1* è l'attribuzione di una competenza generale, la cui necessità risulta dal carattere dell'IVA intesa come imposta di autotassazione. Sintanto che un contribuente adempie i suoi obblighi senza dar adito a contestazioni, l'AFC non ha particolari bisogni di intervento. Solamente quando la riscossione d'imposta è messa in

¹³³ Questo principio è ora anche esplicitamente ancorato nella legge; cfr. art. 7 cpv. 1 D-LIVA.

pericolo o quando un contribuente lo richiede, l'Amministrazione emette una decisione formale in cui si esprime su una fattispecie concreta in modo giuridicamente vincolante per la parte in causa. Il possibile contenuto di questa decisione risulta dall'enumerazione esemplificativa delle lettere a – f. La formulazione “in particolare” significa che questo catalogo dei temi non è esaustivo. L'AFC è quindi tenuta, su segnalazione o quando un contribuente non condivide il suo parere, ad emettere innanzitutto una decisione formale, prima di poter continuare la sua attività amministrativa riferita alla parte in causa. Ciò è particolarmente significativo quando il contribuente o corresponsabile non paga l'imposta (lett. d). Solo dopo la pronuncia di una decisione cresciuta in giudicato, in cui è fissato l'importo dovuto, l'Amministrazione può iniziare o continuare un'esecuzione (cfr. art. 80 D-LIVA).

Il *capoverso 2* è nuovo nella misura in cui nella procedura dell'imposta sul valore aggiunto sarà applicabile l'intera legge sulla procedura amministrativa¹³⁴. Per l'IVA, come per ogni altra procedura fiscale della Confederazione ciò vale sinora solo con l'eccezione degli articoli 12-19 e 30-33 (art. 2 cpv. 1 PA). Queste eccezioni concernono l'accertamento della fattispecie così come le modalità di accordare il diritto ad essere sentiti giuridicamente. È sottinteso che il criterio del diritto ad essere sentiti vale anche per la procedura d'imposta sul valore aggiunto (art. 29 PA). Per i dettagli sul diritto di far valere il diritto ad essere sentiti e per i rimproveri di eventuali violazioni, la parte in parola non può tuttavia appellarsi oggi agli articoli 30-33 PA, bensì può invocare solo le disposizioni determinanti di questa legge e far capo alla Costituzione. Proprio queste disposizioni eccettuate hanno in pratica un significato fondamentale in quanto concretizzano i principi procedurali dello stato di diritto vigenti e riconosciuti da tempo. Anche già attualmente l'AFC ascolta le parti in causa prima di emettere la sua decisione; l'AFC tiene in considerazione specialmente gli argomenti e le prove prodotte, per quanto appaiono adatte a determinare la fattispecie. L'accertamento completo dei fatti spetta d'obbligo all'AFC, ciò che corrisponde parimenti ad un principio valido in generale nel diritto fiscale (art. 12 PA). In questo contesto il contribuente, il potenziale contribuente ed i terzi sono tenuti a cooperare all'accertamento dei fatti (art. 13 PA). Con l'esplicita esclusione dell'articolo 2 capoverso 1 PA per la procedura d'imposta sul valore aggiunto sono ora fissati per legge tutti questi diritti di procedura ma anche gli obblighi di procedura del contribuente. La limitazione dell'apporto di prove costituisce, secondo il rapporto “Spori”, in un sistema di autotassazione, una contraddizione di valutazione. Da un lato, viene attribuita al contribuente la totale ed unica responsabilità, dall'altro lato, il contribuente viene limitato nella determinazione dei fatti. Questa limitazione delle possibilità di comprovare i fatti non è pertinente – anche in considerazione della regolare grande importanza finanziaria¹³⁵. L'annullamento di queste limitazioni è un mezzo per contenere il formalismo spesso rimproverato in materia di imposta sul valore aggiunto ed ha ripercussioni differenti – anche negative –. È in tal senso che in futuro sarà possibile p. es. apportare la prova anche mediante la citazione di un testimone. Il futuro ci dirà se questa misura è appropriata. Prestatori e destinatari della prestazione sono spesso toccati allo stesso dalle conseguenze di una qualificazione dal profilo IVA, cosicché la loro obiettività e indipendenza non è data se agiscono come testimoni nelle procedure in questione. In molti casi la testimonianza non è di grande utilità. L'AFC ha comunque la possibilità di non autorizzare prove nel quadro dell'anticipo della produzione della prova, quando è prevedibile che la fattispecie

¹³⁴ Legge federale sulla procedura amministrativa del 20 dicembre 1968 (PA; RS 772.021).

¹³⁵ Rapporto “Spori”, pag. 45 seg.

non può essere ulteriormente chiarita. In caso di rifiuto da parte dell'AFC della prova richiesta dal contribuente, si deve dapprima chiarire in una procedura separata se il rifiuto era giustificato, nella misura in cui l'istanza di prova rifiutata potrebbe avere uno svantaggio irreversibile¹³⁶. Da ciò non risulta quindi solo un costo amministrativo supplementare ma anche un prolungarsi della durata della procedura. Nell'apporto delle prove mediante deposizione testimoniale può quindi diventare problematica la salvaguardia del segreto fiscale. C'è da chiedersi sino a quale portata un testimone può rispondere alle domande dell'Amministrazione senza che quest'ultima esegua dapprima descrizioni della fattispecie in grandi linee, tenendo in considerazione i dettagli. Anche quando il testimone viene proposto dal contribuente, l'AFC dev'essere prima liberata dall'obbligo del segreto fiscale ciò che viene fatto dal Dipartimento federale delle finanze sulla base di una presa di posizione del contribuente. Anche per il contribuente risulta in questo caso un maggior costo amministrativo.

Il *capoverso 3* stabilisce che le prove presentate devono essere giudicate liberamente (principio del libero apprezzamento delle prove) e che non è ammissibile far dipendere la riuscita di una prova esclusivamente dall'esistenza di determinati mezzi probatori. Anche questa disposizione, secondo esplicito desiderio dei contribuenti risp. dei loro rappresentanti, dev'essere chiaramente ancorata nella legge. Questa disposizione consente di mettere da parte il formalismo nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto.

Il *capoverso 4* impone alle autorità di emanare rapidamente le loro decisioni.

Art. 77 Reclamo

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

Il *capoverso 2* tiene conto del fatto che in futuro la competenza spetterà al Tribunale amministrativo federale e non più alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni. L'intera procedura giudiziaria esterna all'amministrazione (la presentazione dei ricorsi alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni, rispettivamente al Tribunale amministrativo federale) non è più contenuta nella legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto. Con l'entrata in vigore della legge sul Tribunale federale e della legge sul Tribunale amministrativo federale la procedura giudiziaria è disciplinata nel senso di un'uniformazione del diritto in entrambe queste due nuove leggi¹³⁷. Questa situazione non influisce sulla procedura rispetto a quella oggi applicata. Come in precedenza il contribuente può impugnare dinanzi al Tribunale amministrativo federale le decisioni su reclamo dell'AFC. Entrambi le parti possono successivamente adire il Tribunale federale.

Inoltre, rappresenta una novità il fatto che il contribuente può impugnare una decisione dell'AFC direttamente davanti al Tribunale amministrativo federale quando la decisione è già sufficientemente motivata (ricorso omesso medio). In questo modo è accorciata la tappa della procedura di reclamo presso l'AFC ed è accelerata la procedura giuridica.

Il *capoverso 4* regola le conseguenze quando il reclamo non soddisfa le esigenze del *capoverso 3* o quando la richiesta o la motivazione non sono chiare. In ambedue i

¹³⁶ Mediante la cosiddetta decisione incidentale; cfr. art. 46 PA.

¹³⁷ Cfr. art. 31 segg. LTAF e art. 82 segg. LTF.

casi, al reclamante viene assegnato un breve termine supplementare per provvedere alle carenze. Dalla giurisprudenza del Tribunale federale in merito all'analoga disposizione della PA risulta che "il breve termine suppletivo" dev'essere al massimo di tre giorni. Questa prassi relativamente severa è senz'altro legittimata dal fatto che inoltrando altrimenti un reclamo lacunoso può essere provocato di fatto un prolungamento del termine di reclamo. In tal modo il reclamante che agisce senza accuratezza sarebbe ingiustamente avvantaggiato rispetto al reclamante disciplinato. Le conseguenze di una proroga trascorsa inosservata si differenziano in ambedue i casi menzionati. Se la richiesta o motivazione (rispettate le prescrizioni di forma) non sono chiare, l'AFC fissa una proroga con la comminatoria che trascorso inosservato detto termine deciderà in base all'inserito. Se il reclamo è tuttavia privo di una richiesta, una motivazione, una firma o una procura, la minaccia di non entrare nel merito vale per il caso in cui non si provvede entro il termine suppletivo ad eliminare la lacuna.

Il *capoverso 5* accentua il fatto che l'AFC è obbligata d'ufficio ad applicare la legge in modo corretto ed indiscriminato. Da ciò risulta che nella procedura di reclamo l'AFC non è vincolata alle richieste del reclamante e che può modificare la decisione impugnata non solo a favore ma anche a sfavore della parte in causa (*reformatio in melius vel peius*). Il reclamante non può evitare una modifica a suo sfavore col fatto che ritira il reclamo. Per contro, ritirando il reclamo non si trova favorito se l'AFC giudica che la decisione non corrisponde alle disposizioni di legge determinanti in materia e deve essere di conseguenza modificata in favore del reclamante.

Il *capoverso 6* risulta dal principio dello stato di diritto che l'Amministrazione deve motivare le sue decisioni ed in esse deve indicare con quali rimedi giuridici possono essere impuginate. L'Amministrazione non può ritardare inutilmente il trattamento delle decisioni.

Art. 78 Revisione, interpretazione e rettifica

La rubrica e il testo riprendono d'ora in poi il concetto di «rettifica». Per il rimanente sono unicamente effettuati adeguamenti redazionali alla nuova legge sul Tribunale amministrativo federale (LTAf) e alla legge sul Tribunale federale (LTF).

Art. 79 Spese processuali e ripetibili

Il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 68 LIVA. Il *capoverso 1* è formulato in maniera più chiara e stabilisce in modo evidente che nella procedura amministrativa non è mai versata un'indennità di parte.

Titolo sesto: Esecuzione e garanzie

Art. 80 Esecuzione

Capoverso 1: conformemente alle disposizioni legali in vigore l'AFC può prendere autonomamente soltanto i provvedimenti elencati dall'attuale articolo 69 *capoverso*

1 LIVA (promuovere l'esecuzione). In virtù degli articoli 59 LFC¹³⁸ e 68 OFC¹³⁹ tutti i provvedimenti destinati a scopi diversi devono essere presi dall'Amministrazione federale delle finanze (AFF). Considerata la grande massa di procedure, l'AFF non è in grado di promuoverle, ragione per la quale l'AFC vi provvede attualmente sulla base di una procura dell'AFF. La modifica è destinata a trasferire all'AFC la competenza di promuovere tutte le misure civili e di esecuzione utili alla riscossione del credito fiscale.

Inoltre il capoverso 1 sopprime l'esigenza della diffida. Ne è motivo il fatto che in materia di IVA non è necessaria alcuna diffida affinché ne subentrino le pertinenti conseguenze giuridiche. Dal profilo del diritto civile la diffida ha per effetto che il debitore di un credito giunto a scadenza è messo in mora. A partire da questo momento è dovuto un interesse di mora. La diffida non è necessaria nel caso delle cosiddette operazioni del giorno della scadenza, ossia nei casi nei quali è stata convenuta una determinata data di scadenza. In materia di imposta sul valore aggiunto la diffida non ha però alcun effetto dal profilo legale. La scadenza del credito fiscale e l'inizio dell'obbligo del versamento di un interesse scaturiscono direttamente dall'articolo 61 capoverso 1 e 2 D-LIVA. Non è pertanto necessaria una diffida per mettere in mora. Attualmente, se l'imposta non viene versata, l'AFC procede alla diffida a due intervalli regolari (dopo circa 25 e circa 55 giorni). Ogni anno sono inviate circa 183'000 diffide e avviate 52'000 procedure di esecuzione¹⁴⁰. Queste cifre palesano che la diffida ha un certo effetto, ragione per la quale l'AFC continuerà anche in futuro a fare uso di questo strumento, senza peraltro averne più l'obbligo. Ciò è dovuto a un motivo importante: le diffide sono attualmente inviate per posta semplice. Secondo una decisione recente della Commissione di ricorso in materia di contribuzioni, dato che la diffida è stabilita per legge l'AFC può avviare la procedura di esecuzione soltanto previa diffida: in questo contesto l'onere della prova della diffida incombe all'AFC. Tenuto conto della situazione giuridica attuale, l'AFC può fornire la prova dell'invio della diffida soltanto se in futuro invierà le diffide a mezzo posta raccomandata. Nel caso di 183'000 diffide ciò comporta una spesa di circa un milione di franchi all'anno.

Capoverso 3: dalla prassi emerge che, dopo che l'AFC ha promosso una procedura di esecuzione preceduta da due diffide ai sensi dell'attuale articolo 69 capoverso 1 LIVA, alcuni contribuenti fanno opposizione, interrompendo immediatamente l'esecuzione, sebbene il credito oggetto dell'esecuzione poggia in numerosi casi sulla loro propria dichiarazione (autotassazione). La competenza di chiedere il rigetto dell'opposizione spetta all'AFC. Lo stesso dicasi in presenza di un attestato di carenza di beni, ma in assenza di una decisione cresciuta in giudicato. In presenza di una decisione cresciuta in giudicato, valida come rigetto definitivo dell'opposizione ai sensi dell'articolo 80 LEF, la competenza spetta al giudice cantonale del rigetto definitivo. L'opposizione ritarda la riscossione delle imposte dovute. Dato che la procedura di esecuzione poggia in genere sulla sua dichiarazione propria, con questo suo comportamento il debitore non ottiene altri vantaggi a parte un ritardo temporale (vantaggio in termini di interesse). Per questo motivo la legge deve chiaramente rendere attento il contribuente al fatto che facendo opposizione all'esecuzione esso contesta la sua autotassazione e avvia una procedura di rigetto dell'opposizione. La disposizione in vigore è poco chiara considerato che – in un diverso contesto – il Tri-

¹³⁸ Legge federale del 7 ottobre 2005 sulle finanze della Confederazione (LFC), RS 611.0.

¹³⁹ Ordinanza del 5 aprile 2006 sulle finanze della Confederazione (OFC), RS 611.01.

¹⁴⁰ Per un totale di circa 310'000 contribuenti.

bunale federale ha stabilito in una sentenza recente del 2004 (DTF 130 III 396) che il debitore non deve attendersi imperativamente una procedura di rigetto dell'opposizione se ha fatto opposizione in una procedura di esecuzione. Non è però così nel caso dell'IVA, perché la relativa legislazione prevede espressamente questa conseguenza (segnatamente al cpv. 1 del presente articolo). Facendo opposizione il contribuente stesso provoca la procedura di rigetto. Questa modifica contribuisce alla certezza del diritto. Al contribuente viene chiaramente esposto che opposizione significa contestazione e che deve attendersi il suo rigetto.

Capoverso 6: sebbene l'AFC «possa rinunciare» all'esecuzione, non si tratta di una norma di condono. In questo ambito non deve essere condonata l'imposta al contribuente, bensì essere concessa all'AFC la possibilità di rinunciare in casi eccezionali a una procedura chiaramente inutile di esecuzione. Secondo le disposizioni in vigore, l'AFC deve promuovere l'esecuzione se l'imposta non viene pagata – eccezion fatta se non esiste un domicilio di esecuzione (sede) – anche se è chiaro che l'AFC subirà una perdita totale. In questi casi, l'AFC deve avere la possibilità di rinunciare ad una procedura esecutiva. Se l'AFC può rinunciare alla riscossione, l'impresa che è stata radiata può essere cancellata dal registro di commercio. Questa nuova disposizione serve pertanto all'economia amministrativa ed è utile anche al contribuente.

Art. 81 Garanzie

La disposizione in vigore non corrisponde all'articolo 49 LFC. Grazie alla modifica la prassi in vigore è trasposta nella LIVA conformemente alla legislazione federale.

Il *capoverso 1* enumera nelle lettere a – d i casi in cui l'AFC può esigere garanzie per le imposte, gli interessi e le spese. Questi non devono essere accertati con decisione passata in giudicato né scaduti. La decisione di richiesta di garanzia può essere intesa come un provvedimento cautelativo se l'AFC p. es. nell'ambito dei suoi controlli ha accertato che nei confronti del contribuente vanta con ogni probabilità un diritto a far valere imposte. I motivi della richiesta di garanzia sono fondati in parte sulla natura stessa dell'IVA, intesa come imposta di autotassazione (moratoria di pagamento, lett. c), ed in parte sui provvedimenti del contribuente o di colui che è obbligato al pagamento dell'imposta, o in linea generale sulle circostanze che lasciano supporre la messa in pericolo del diritto alla riscossione dell'imposta (lett. a, b, d). La richiesta di garanzia viene peraltro revocata non appena i motivi vengono a mancare.

Il *capoverso 5* è stralciato a mente delle nuove disposizioni della legge sul Tribunale amministrativo federale e della legge sul Tribunale federale. La legittimazione al ricorso è però mantenuta e sarà in futuro disciplinata dall'ordinanza relativa alla legge concernente l'imposta sul valore aggiunto.

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

Art. 82 Altri provvedimenti di garanzia

Capoverso 1 lettera b: per garantire l'imposta l'AFC può computare l'eccedenza delle imposte precedenti. Di norma infatti, se l'eccedenza è stata pagata e se risulta successivamente che essa sussisteva a torto, il suo importo non può più essere esatto con gli strumenti dell'esecuzione forzata. Attualmente si fa raramente capo a questa possibilità di garanzia, perché essa crea un obbligo di interesse, il cui saggio è abbinate a quello dell'interesse di mora. Se l'AFC trattiene un'eccedenza per garantire l'imposta, ne può conseguire che il contribuente non debba più versare o non debba più versare integralmente l'imposta prelevata presso il consumatore finale perché l'imposta deve essere finanziata integralmente o parzialmente con gli interessi che l'AFC deve versare. La remunerazione delle eccedenze con un interesse si giustifica al massimo in misura pari al saggio dell'interesse di mora. Conformemente all'articolo 90 capoverso 3 lettera b D-LIVA la competenza di fissare il saggio dell'interesse remuneratorio e dell'interesse di mora spetta al DFF.

Il capoverso 1 lettera c è nuovo. Questa disposizione disciplina a quali condizioni l'AFC può compensare le eccedenze di imposta precedente. Essa è destinata a offrire all'AFC la possibilità di compensare le imposte precedenti anche con altre prestazioni di garanzia da essa richieste. Finora, in virtù dell'articolo 70 capoverso 2 LIVA, l'AFC poteva ad esempio esigere la garanzia delle imposte probabili dalle sole persone contribuenti senza domicilio o sede sociale in Svizzera. La prassi attesta perdite regolari nel caso dei contribuenti senza domicilio o sede sociale in territorio svizzero. Il motivo principale delle perdite è costituito dall'assenza di domicilio di esecuzione in Svizzera e quindi, normalmente, anche di attivi da porre eventualmente sotto sequestro. Le imposte non versate da un simile contribuente non possono essere esatte; ciò comporta una perdita integrale. Per questo motivo la disposizione dell'attuale articolo 70 capoverso 2 LIVA prevede che l'AFC può esigere la garanzia delle imposte verosimili. Come indicato, l'AFC non dispone però di alcune possibilità di esecuzione forzata se le imposte non sono versate spontaneamente. La disposizione dell'attuale articolo 70 capoverso 2 LIVA è quindi eseguibile unicamente su base «volontaria». Grazie alla nuova disposizione l'AFC avrà la possibilità di trattenere l'eccedenza di imposte precedenti finché sarà fornita la garanzia richiesta dall'AFC.

Capoverso 2: attualmente l'AFC può esigere garanzie per le imposte probabili da parte dei contribuenti senza domicilio o sede sociale in territorio svizzero. L'entità della garanzia è limitata ai debiti probabili. L'attuale formulazione del «debito probabile» è stralciata. Se in virtù del principio dell'autotassazione il contribuente presenta rendiconti indicanti eccedenze di imposta precedente, le «imposte dovute» sono difficilmente documentabili. Se risulta successivamente (p.es. in base a un controllo) che le eccedenze pagate dall'AFC non erano giustificate, l'addebito ulteriore è invero effettuabile, ma sovente difficile. Una modifica è pertanto opportuna.

Titolo settimo: Disposizioni penali

Le proposte normative perseguono come attualmente la tradizione delle disposizioni penali istituite nella legge sull'imposta federale diretta. Le disposizioni penali sono applicabili sia alle operazioni in territorio svizzero sia alle importazioni. Quest'uniformità è ispirata soprattutto al principio dell'uguaglianza giuridica. Di per

sé sarebbe auspicabile regolare eventualmente anche la prescrizione penale in termini chiari direttamente nella LIVA. Una nuova regola della prescrizione penale (cfr. art. 11 DPA in relazione con l'art. 333 cpv. 5 CP) necessita ancora di approfonditi chiarimenti amministrativi interni a causa della riforma della parte generale del codice penale svizzero. Detti chiarimenti avverranno nel corso di quest'anno. La nuova normativa risultante potrà essere presentata nel messaggio che sarà preparato.

Art. 83 Sottrazione d'imposta

Capoverso 1: Come sinora la sottrazione d'imposta dev'essere punibile sia in caso d'intenzionalità sia in caso di negligenza. Questa concezione è usuale e conosciuta nel diritto fiscale svizzero. Con la sua continuazione vengono mantenute le abitudini e non sorgono nuove questioni di delimitazione. La più grande importanza accordata al diritto penale contribuisce anche a rafforzare l'orientamento verso il cliente che costituisce uno degli obiettivi della revisione, considerato che il principio d'opportunità è stato introdotto nella parte generale del codice penale dal 1° gennaio 2007. Stando a questo principio è possibile rinunciare ad intentare l'azione penale se l'errore ed i fatti sono di poca entità.

La prassi evidenzia che esistono contribuenti che incassano l'IVA presso i loro clienti ma non la riversano alla Confederazione, pur ottemperando correttamente ai loro altri obblighi (dichiarazione dell'imposta). Così facendo questi contribuenti non danneggiano unicamente la Confederazione, ma si procurano un vantaggio economico (illecito, nei confronti dei contribuenti che conteggiano correttamente l'imposta). A mente del testo legale in vigore dell'articolo 85 LIVA, la sottrazione d'imposta può essere sanzionata soltanto se si considera come profitto fiscale illecito il fatto che il contribuente non paghi l'imposta entro 60 giorni dalla scadenza del periodo di rendiconto (art. 47 LIVA). Per motivi di certezza del diritto è quindi necessario ancorare espressamente nella legge il concetto di «sottrazione d'imposta». Da questa formulazione risulta inoltre chiaramente che il contribuente ha incassato l'imposta a titolo fiduciario, ma non la riversa conformemente alla legge¹⁴¹. La proposta di modifica riprende pertanto la formulazione utilizzata nella precedente ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto (art. 60 OIVA) e corrisponde inoltre alla fattispecie della sottrazione delle tasse di bollo autotassate (art. 45 LTB) e dell'imposta preventiva (art. 61 LIP).

Capoverso 2: La più grande comminatoria di sanzione in caso di circostanze aggravanti è strutturata come nella nuova legge sulle dogane (v. art. 118 cpv. 3 in relazione all'art. 124 della nuova legge sulle dogane che entra in vigore il primo maggio 2007). A questo riguardo, il messaggio sulla nuova legge¹⁴² dice testualmente: "In caso di circostanze aggravanti, l'importo massimo della multa comminata è aumentato della metà. Può inoltre essere pronunziata la detenzione fino a sei mesi (art. 75 LD). Tenuto conto delle somme percepite in modo delittuoso sempre più ingenti frutto di infrazioni doganali, occorre rinunciare alla limitazione a sei mesi. La modifica è impellente anche per un'altra ragione: secondo la revisione del CP del 13 dicembre 2003, l'articolo 333 capoverso 2 lettera c dispone che le pene detentive inferiori a sei mesi siano sostituite da pene pecuniarie. In presenza di circostanze aggra-

¹⁴¹ Le imposte dirette e le imposte indirette differiscono in maniera essenziale su questo punto.

¹⁴² FF 2004, pag. 485 risp. pag. 589.

vanti, la comminazione di una pena pecuniaria rappresenta una sanzione meno deterrente. Il disegno perciò prevede che si possa pronunciare una pena detentiva fino a un anno.” Nella LIVA in vigore, mancano gli elementi costitutivi dell’infrazione qualificata, ciò che non permette di perseguire penalmente il contrabbando organizzato. Se è in gioco l’IVA o una parte importante d’IVA, gli autori dei fatti sono “soltanto” passibili di multa poiché una truffa in materia di tasse nel significato della legge sul diritto penale amministrativo è molto difficile da provare la maggior parte del tempo o perché manca il dolo. Il contrabbando al valico delle frontiere naturali o a posti doganali non controllati non adempie regolarmente le condizioni relative al dolo. Attualmente i casi gravi non possono dunque essere puniti adeguatamente. In generale, per le contravvenzioni viene inflitta una multa. Per contro, un furto commesso in un negozio di merce del valore superiore ai 300 franchi è un crimine. La fattispecie qualificata si applicherà di regola a casi che rientrano nel dominio di competenze dell’Amministrazione federale delle dogane.

Capoverso 3: La legislazione in vigore sanziona all’articolo 85 capoverso 2 LIVA la punibilità del tentativo e della complicità. Secondo la terminologia della parte generale del Codice penale svizzero costituiscono forme di partecipazione l’istigazione (art. 24 CP) e la complicità (art. 25 CP). Affinché l’istigazione (considerata come forma grave di partecipazione) sia punibile anche in ambito di LIVA, il capoverso 2 deve essere modificato in modo che vi si parli di partecipazione.

Capoverso 4: la LIVA in vigore parla di imposta sottratta e di profitto fiscale illecito senza definire più dettagliatamente questi concetti. In questo contesto si verifica sovente nella prassi il problema dell’assenza di esatta determinazione dell’importo sottratto, ad esempio perché non sono disponibili mezzi di prova o perché non è stata allestita una contabilità. In ambito fiscale l’AFC procede in questi casi a una valutazione nei limiti del suo potere di apprezzamento (art. 60 LIVA). Questa tassazione d’ufficio deve approssimarsi nella misura del possibile alle circostanze effettive¹⁴³. Per motivi di certezza del diritto si raccomanda pertanto di stabilire espressamente nella legge che per valutare la fattispecie ci si fonda sull’imposta determinata nei limiti del potere di apprezzamento. Si propone pertanto di accogliere nuovamente nella legge l’articolo 77 capoverso 3 OIVA.

Art. 84 Violazione di obblighi di procedura

Sinora le fattispecie di messa in pericolo dell’imposta sanzionano violazioni di prescrizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, di importanza fondamentale ai fini della tassazione, del rendiconto e della riscossione dell’IVA conformi alla legge. Questo aspetto viene ora evidenziato già nel titolo rielaborato “Violazione di obblighi di procedura”. Nel caso delle fattispecie del presente articolo si tratta di cosiddetti delitti astratti di messa in pericolo che possono essere sanzionati a prescindere dal fatto che la loro consumazione sia sfociata o no in una riduzione dell’imposta. Per questo motivo la locuzione «purché l’atto non sia punito da un’altra disposizione che prevede una pena più elevata» è stata stralciata e sostituita con una formulazione più precisa, secondo la quale la messa in pericolo dell’imposta è punita «indipendentemente da un eventuale profitto fiscale illecito per sé o per altri». Alcune fattispecie (lett. a–g) sono inoltre state rielaborate nell’intento di formularle in maniera più pre-

¹⁴³ Dal profilo del diritto penale fiscale questa forma di tassazione è paragonabile alla prova indiziaria.

cisa ed adeguata alla procedura in materia di imposta sul valore aggiunto. In particolare la *lettera b* è stata ampiamente modificata sul piano redazionale. Per quanto riguarda il contenuto, questa norma conserva tuttavia il suo significato. In merito agli obblighi di dichiarazione dell'imposta e di allestimento dei rendiconti, rimane determinante il periodo di rendiconto, anche se in avvenire i periodi fiscali sono orientati su un anno. Questa soluzione dovrebbe impedire che i vantaggi fiscali illeciti siano realizzati al passaggio del periodo fiscale.

Le fattispecie penali destinate a sanzionare errori di rendiconto e di riscossione dell'imposta sono state ridotte a quattro, segnatamente il mancato annuncio come contribuente, la mancata comunicazione di fatti necessari alla determinazione dell'assoggettamento, la tenuta non conforme alla legge della contabilità, nonché le manovre per impedire i controlli dell'AFC. Le modifiche di legge sono orientate su queste quattro fattispecie. Viene inoltre ripresa nella legge la fattispecie della punibilità dell'indicazione di un'imposta non dovuta o di un'imposta troppo elevata. Nel corso degli ultimi anni la prassi ha evidenziato che questo tipo di infrazione si verifica sovente¹⁴⁴. È infine minacciato di sanzione chi non fornisce in nome proprio le garanzie prescritte per legge, perché nella prassi si verificano continuamente problemi in proposito.

Va osservato che per motivi di chiarezza la fattispecie della mancata presentazione del rendiconto permane espressamente in quanto norma penale, sebbene questa atto di messa in pericolo possa essere ricoperta dalla mancata comunicazione di indicazioni rilevanti ai fini della riscossione dell'imposta (*lett. d*). È stata stralciata dal testo di legge la disposizione concernente il carattere di punibilità oggettiva della diffida, perché essa è contraria al sistema delle imposte indirette (autotassate)¹⁴⁵.

Conformemente alla dottrina dominante, si chiarisce che la messa in pericolo dell'imposta non costituisce un delitto speciale, ma un delitto comune, come nel caso della sottrazione d'imposta.

È stato cancellato l'attuale capoverso 2 dell'articolo 86 LIVA secondo cui può essere inflitta una multa più elevata sino all'importo dell'imposta messa in pericolo o del profitto illecito, qualora quest'importo sia più elevato. La violazione di obblighi di procedura giusta l'articolo 84 D-LIVA costituisce un delitto di messa in pericolo in senso astratto. Nell'adempimento dello stato di fatto oggettivo non è necessaria la sussistenza di un vantaggio illecito, che peraltro di regola non c'è neppure. Tuttavia, se vi è un vantaggio fiscale illecito, è realizzato lo stato di fatto oggettivo della sottrazione d'imposta nel significato dell'articolo 83 D-LIVA che è un delitto più grave della messa in pericolo dell'imposta. Ne consegue che l'attuale capoverso 2 dell'articolo 86 LIVA è senza importanza e può dunque essere cancellato.

Art. 85 Ricettazione fiscale

Il presente articolo corrisponde al vecchio articolo 78 OIVA. Con la ripresa di questa disposizione nella legge viene creato uno statuto giuridico identico per le infrazioni alla legislazione doganale e le infrazioni alla legge IVA. Inoltre, questa norma penale costituisce un importante mezzo per combattere il contrabbando organizzato e contiene un notevole potenziale preventivo. La ricettazione d'imposta per le ope-

¹⁴⁴ Cfr. in merito anche l'art. 61 cpv. 1 lett. d OIVA.

¹⁴⁵ Cfr. gli art. 61 OIVA, 46 LTB e 62 LIP.

razioni realizzate in territorio svizzero non è possibile, ragion per cui questa disposizione è stata abolita nella vigente legge sull'IVA. Agendo in questo modo non è stato tenuto in considerazione il fatto che per l'imposta sull'importazione funzionano altri meccanismi. Qui, la ricettazione d'imposta è un elemento essenziale del contrabbando. Il contrabbando di merci in grande stile dipende la maggior parte delle volte da un ampio raggio d'azione di acquirenti (ricettatori). Nei grandi traffici di contrabbando di prodotti alimentari è raramente possibile poter provare se un acquirente in Svizzera è un istigatore e di conseguenza un complice. In qualità di acquirente egli può essere di regola perseguito giuridicamente come ricettatore. È per questa ragione che la ricettazione è punibile nella vecchia e nella nuova legge sulle dogane. Ciò evita distorsioni concorrenziali e vantaggi ingiustificati sul mercato. Di conseguenza, questo criterio dev'essere valido anche nel diritto che disciplina l'imposta sul valore aggiunto.

Art. 86 Infrazioni commesse nell'azienda

Il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 87 LIVA.

Art. 87 Rapporto con la legge federale sul diritto penale amministrativo

Le formulazioni ormai affermate della legislazione in vigore sono riprese. Esse non sono problematiche secondo il parere della Convezione europea dei diritti dell'uomo (CEDU). L'amministrazione giudica i fatti in prima istanza (art. 62 seg. DPA), le persone perseguite possono domandare di essere giudicate da un tribunale ordinario (art. 72 DPA).

La disposizione è completata nel *capoverso 3* con una norma risultante da una questione che sorge regolarmente nella prassi. Di conseguenza, in futuro, ai sensi di detta norma, è possibile la riunione delle procedure presso un'unica autorità nel caso delle procedure penali in cui è data la competenza dell'AFC e dell'AFD.

Art. 88 Concorso

Il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 89 LIVA. La rubrica dell'articolo è stata adeguata.

Art. 89 Autodenuncia

Considerato il carattere intrinseco dell'IVA fondato sul principio dell'autotassazione e della correzione successiva dei rendiconti già inoltrati, nel senso previsto dall'articolo 53 D-LIVA, è giustificato il fatto di lasciare impunita l'autodenuncia. Il contribuente ottiene pertanto la garanzia che non dovrà subire conseguenze penali se scopre errori in materia di riconciliazione della cifra d'affari e dell'imposta precedente o altri errori che ha la possibilità di correggere. L'autodenuncia non serve a evitare la realizzazione di un'infrazione ma a scoprirla. Vi è autodenuncia quando il contribuente informa l'autorità fiscale in modo completo e senza riserva in merito agli importi sottratti. L'autodenuncia può essere effettuata sintanto che la sottrazione d'imposta non è nota all'AFC. La sottrazione d'imposta è considerata nota se è stato annunciato un controllo secondo l'articolo 74 D-LIVA. L'autodenuncia può essere

eseguita pertanto fintanto che l'AFC non ne viene a conoscenza in un altro modo. Una volta che l'autorità fiscale è al corrente, la comunicazione del contribuente non può più essere considerata un'autodenuncia, neppure se avviene prima dell'apertura di una procedura penale. L'autodenuncia dev'essere fatta di propria iniziativa, indipendentemente dai motivi.

Titolo ottavo: Disposizioni finali

Capitolo 1: Disposizioni d'esecuzione

Art. 90 Disposizioni d'esecuzione

Il presente articolo corrisponde all'attuale articolo 90 LIVA.

La nuova formulazione della *lettera a* corrisponde al nuovo disegno di legge sullo Stato ospite, che sarà trattato prossimamente dalle Camere federali¹⁴⁶.

La *lettera b* tratta la possibilità di rimborsare l'imposta all'acquirente domiciliato o con sede sociale all'estero per le forniture e prestazioni di servizi che gli sono state fornite sul territorio svizzero. Ciò entra tuttavia in considerazione solo se il Paese di domicilio o sede sociale accorda reciprocamente il medesimo diritto alla Svizzera. Il Consiglio federale regola le altre condizioni di rimborso. Si tratta della cosiddetta procedura di rimborso dell'imposta precedente, che sostituisce quella della deduzione dell'imposta precedente. Unicamente le imprese che sono assoggettate come contribuenti IVA nel Paese in cui esse hanno la loro sede possono far valere il diritto al rimborso dell'imposta precedente di questo tipo. Le corrispondenti disposizioni sono attualmente contenute nell'articolo 28 segg. OLIVA.

La *lettera d* è nuova. Per la motivazione vien fatto riferimento alle spiegazioni pubblicate nei commenti degli articoli 26 e 27 D-LIVA.

La *lettera h* consente di provvedere ad una correzione per la salvaguardia del principio del Paese di destinazione e la neutralità concorrenziale. Il rilevamento e l'iscrizione nel registro dei contribuenti delle ditte estere che eseguono forniture o prestazioni di servizi in territorio svizzero possono originare notevoli difficoltà pratiche. Questa competenza permette di introdurre una regola in base alla quale è attribuito ai destinatari delle forniture e prestazioni di servizi l'obbligo di versare l'imposta all'autorità fiscale in nome e per conto prestatore estero. Sino ad oggi il Consiglio federale non ha utilizzato questa competenza in ambito esecutivo. In ogni modo, detta disposizione assume un'importanza sempre più significativa visto il volume crescente del commercio transfrontaliero. Inoltre, diversi Stati membri dell'UE hanno manifestato l'intenzione di attribuire al destinatario della prestazione l'obbligo di versare l'imposta. Questa disposizione dev'essere quindi mantenuta.

La *lettera i* conferisce al Consiglio federale la competenza di stabilire le condizioni alle quali i giustificativi necessari all'esecuzione dell'imposta possono essere trasmessi e conservati in forma non cartacea. Con la mozione 05.3800 (IVA, rendiconto elettronico) il Gruppo democratico-cristiano chiede al Consiglio federale di adottare i provvedimenti necessari per introdurre il rendiconto IVA in forma elettronica

¹⁴⁶ Legge federale sui privilegi, le immunità e le facilitazioni, nonché sugli aiuti finanziari accordati dalla Svizzera quale Stato ospite; FF 2006 7427.

il più rapidamente possibile. Già in conformità della vigente legge sull'IVA, è stata attribuita al Consiglio federale la competenza di introdurre il rendiconto elettronico. Il Consiglio federale è molto favorevole alle transazioni elettroniche non solo fra le autorità ma anche fra le aziende e le autorità, così come fra le aziende stesse. Dapprima occorre tuttavia adottare i necessari provvedimenti d'ordine tecnico. Attualmente all'AFC viene implementato un sistema informatico completamente nuovo, denominato INSIEME (innovazioni nei settori TI, processi e organizzazione), proprio anche allo scopo di approntare le condizioni tecniche necessarie per introdurre il rendiconto elettronico. L'obiettivo di questo programma è la creazione di un'AFC moderna, orientata al futuro, in grado di trattare i casi in modo efficiente, qualitativamente migliore e flessibile e che conforme alle esigenze dei clienti. I contribuenti dovrebbero così impiegare maggiormente, anche in ambito fiscale, le soluzioni di governo elettronico offerte. Questo programma costituisce la base e il presupposto della comunicazione elettronica con i contribuenti. I lavori dovrebbero essere terminati alla fine del 2009. Successivamente il Consiglio federale potrà emanare le disposizioni d'esecuzione necessarie. Peraltro, il Consiglio federale auspica l'introduzione generalizzata delle relazioni elettroniche nell'intera amministrazione federale.

Secondo la *lettera j* il Consiglio federale riceve la competenza di prevedere agevolazioni inerenti alla forma della fattura. Questa norma corrisponde ad un'esigenza sorta nella pratica che si manifestarsi ogni tanto. Al Consiglio federale è in tal modo attribuita l'esplicita competenza di introdurre le modifiche che giudica necessarie, come quelle concernenti per esempio la modifica dell'ordinanza relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto, entrate in vigore il 1° luglio 2006. Considerata l'importanza di tali decisioni, questa competenza si dimostra appropriata. Poiché si tratta di esigenze formali ed i principi dell'imposizione non sono toccati, questa delega di competenza è parimenti perorabile¹⁴⁷. Per poter legiferare a livello di ordinanza nell'ambito della fatturazione, verrà dunque introdotta in avvenire un'esplicita base legale.

La *lettera k* è nuova. Per la motivazione vien fatto riferimento al commento sull'articolo 57 D-LIVA.

La *lettera l* istituisce la competenza espressa del Consiglio federale di disciplinare dettagliatamente le condizioni e la procedura del condono dell'imposta ai sensi dell'articolo 64 D-LIVA.

Il *capoverso 3 lettera b* contiene una precisazione nel senso che prescrive al Dipartimento federale delle finanze di stabilire i tassi dell'interesse moratorio e remuneratorio conformi al mercato e di adeguarli periodicamente. Attualmente questi tassi d'interesse sono del 5 per cento, sono troppo elevati rispetto all'attuale fase sul mercato e, di conseguenza, assumono un carattere sanzionatorio.

Art. 91 Organo consultivo

In virtù di un corrispondente decreto del Consiglio federale e dell'articolo 57 capoverso 1 della legge sull'organizzazione del Governo e dell'amministrazione¹⁴⁸, il DFF ha istituito nel 2003 un organo consultivo IVA, presieduto dal capo della Divi-

¹⁴⁷ Cfr. in merito anche il commento dell'art. 6 nel n. 2.1.

¹⁴⁸ LOGA; RS 172.010.

sione principale imposta sul valore aggiunto e composto da 12 membri permanenti provenienti da organizzazioni della scienza, dell'economia, della prassi fiscale, dei consumatori e dell'Amministrazione federale¹⁴⁹. L'organo consultivo può prendere posizione su tutti i progetti di ordinanza amministrative, pubblicati in almeno una lingua ufficiale sul sito internet dell'AFC¹⁵⁰. Per il tramite del presente articolo l'organo consultivo è retto d'ora in poi da una base legale che conferma la prassi attuale. Inoltre, il ventaglio di competenze dell'organo consultivo è allargato in modo che può deliberare anche sugli adeguamenti di questa legge.

Capitolo 2: Abrogazione e modifica del diritto previgente

Art. 92 Diritto previgente: abrogazione

Il presente articolo abroga la legge federale del 2 settembre 1999¹⁵¹ concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA), attualmente in vigore.

Art. 93 Modifica del diritto previgente

L'articolo 219 capoverso 4 lettera e della legge federale sulla esecuzione e sul fallimento deve essere completato con il credito di imposta sul valore aggiunto.

In una sua sentenza del 23 dicembre 2002¹⁵², il Tribunale federale ha statuito che nel quadro dell'imposta sul valore aggiunto i contribuenti svolgono una funzione meramente fiduciaria, ossia rappresentano una sorta di servizio di incasso. L'IVA non costituisce pertanto un attivo dei contribuenti, ragione per cui sarebbe appropriato strutturarla come patrimonio speciale. Per patrimonio speciale si intende un patrimonio appartenente all'avente diritto (in questo caso la Confederazione) e non alla sostanza del debitore (in questo caso il contribuente). Già oggi il legislatore ha strutturato diversi patrimoni come patrimonio speciale. In questo senso l'articolo 4 LFI¹⁵³ stabilisce che i beni e i diritti appartenenti al patrimonio speciale non rientrano nella massa fallimentare in caso di fallimento della banca, ma sono separati a favore dei creditori.

Dato però che una strutturazione dell'IVA come patrimonio speciale è molto complessa e che è difficile raggiungere una soluzione soddisfacente, il miglioramento dell'incasso dei crediti di imposta sul valore aggiunto dovrebbe essere garantito in modo diverso. Il credito fiscale va quindi assunto come credito privilegiato nella procedura di esecuzione forzata. Già oggi esistono privilegi a favore dei poteri pubblici, come ad esempio nel caso dei crediti per contributi alle diverse assicurazioni sociali (art. 219 cpv. 4 LEF).

Il privilegi in ambito di esecuzione forzata – precipuamente per quanto concerne i crediti fiscali – dovrebbero essere concessi soltanto se sono giustificati da motivi

¹⁴⁹ Attualmente sono membri dell'organo consultivo le seguenti persone: prof. dott. Klaus A. Vallender (scienza), Urs Habermacher, dott. Gabriel Rumo, Ruedi Wydler (economia), Pierre-Marie Glauser, Stéphane Gmünder, Rudolf Schumacher (consulenza), Marco Taddei (Unione delle arti e mestieri), dott. Pascal Gentinetta (economiesuisse) e dott. Philippe Jeanneret (seco). Due seggi sono vacanti.

¹⁵⁰ <http://www.estv.admin.ch>.

¹⁵¹ RS 641.20.

¹⁵² Decisione non pubblicata 2A.344/2002.

¹⁵³ RS 951.31.

imperativi. Ne è il caso nella fattispecie: diversamente da quanto avviene negli altri tipi di imposte, il debitore contribuente ha incassato l'imposta sul valore aggiunto dal consumatore e svolge una mera funzione fiduciaria. Essa non costituisce un attivo del fallito e non è quindi destinata a essere distribuita fra i creditori. Attualmente, in caso di fallimento o di procedura concordataria, la Confederazione subisce in genere una perdita totale, mentre in singoli casi consegue un dividendo del 10 per cento circa. Oggigiorno la Confederazione ammortà ogni anno circa 300 milioni di franchi di perdite di IVA e questa tendenza è in aumento. Le perdite potrebbero essere evitate in misura notevole privilegiando il credito fiscale nel fallimento.

Una lettera j sarà aggiunta nell'articolo 6 della legge federale del 28 giugno 1967 sul Controllo federale delle finanze¹⁵⁴, che dà mandato al Controllo delle finanze di verificare regolarmente l'adeguatezza delle aliquote saldo fissate dall'AFC (cfr. art. 54 cpv. 4 D-LIVA). La verifica delle aliquote saldo da parte di un organismo indipendente consente la più ampia trasparenza possibile ai contribuenti.

Capitolo 3: Disposizioni transitorie

Le disposizioni del presente capitolo corrispondono in ampia misura a quelle della LIVA attuale. Le modifiche sono di natura linguistica e redazionale.

In merito all'articolo 98 D-LIVA va detto quanto segue:

Le disposizioni di diritto materiale non sono automaticamente applicabili in modo retroattivo al periodo precedente, rispettivamente ai casi pendenti al momento dell'entrata in vigore. L'applicazione retroattiva deve essere espressamente disciplinata a livello di diritto transitorio. Vigé il principio secondo il quale la retroattività vera e propria è illecita¹⁵⁵. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale la retroattività di un atto normativo è ammessa se sono adempiute cumulativamente le seguenti condizioni:

- la retroattività deve essere disposta esplicitamente o essere stata chiaramente voluta secondo il senso dell'atto normativo;
- la retroattività deve essere adeguata quanto al tempo. Di norma una retroattività superiore a un anno non è ammessa;
- la retroattività è ammessa soltanto se è giustificata da motivi validi. I motivi fiscali non bastano;
- la retroattività non deve provocare disparità urtanti di diritti;
- la retroattività non deve costituire una violazione dei diritti acquisiti.

L'applicabilità di diverse nuove normative del presente disegno di legge deve essere esaminata da questo profilo.

a) Le norme in materia di responsabilità dell'articolo 68 capoverso 1 lettere e ed f così come il capoverso 5 D-LIVA

Queste norme costituiscono modifiche di diritto materiale la cui applicabilità dovrebbe di per sé essere disciplinata dall'articolo 98 capoverso 1 D-LIVA. La loro applicazione retroattiva non è possibile perché secondo la giurisprudenza in vigore

¹⁵⁴ Legge sul Controllo delle finanze; RS 614.0.

¹⁵⁵ Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4ª edizione, Zurigo 2002, nota marginale 330.

una retroattività superiore a un anno non è di massima ammissa. In considerazione della struttura dell'imposta sul valore aggiunto e delle disposizioni attuali in materia di prescrizione è senz'altro ipotizzabile un caso di responsabilità di cinque o più anni (consecutivo all'interruzione della prescrizione nel periodo di validità della LIVA). Occorre rinunciare all'applicazione retroattiva della limitazione della responsabilità e disciplinare esplicitamente la non retroattività per motivi di chiarezza.

b) Termini di prescrizione secondo gli articoli 30–32 D-LIVA

Ci si può chiedere se i termini di prescrizione degli articoli 30–32 D-LIVA debbano essere annoverati tra le disposizioni materiali oppure tra le disposizioni di procedura. Nella sua sentenza DTF 131 V 425 consid. 5.2 il Tribunale federale ha statuito esplicitamente che – in assenza di una norma transitoria – le disposizioni in materia di prescrizione e di perenzione del nuovo diritto sono applicabili ai diritti fondati sulla legislazione anteriore se essi sono sorti prima dell'entrata in vigore del nuovo diritto e se sono giunti a scadenza, ma non sono ancora prescritti o estinti prima di tale momento. Per essere in chiaro sui diversi termini di prescrizione (OIVA, LIVA e D-LIVA), i nuovi termini di prescrizione non si applicano retroattivamente, ma esclusivamente alle operazioni realizzate a contare dall'entrata in vigore della nuova legge. Per questo tramite si intende in particolare evitare che con l'entrata in vigore della nuova legge i crediti finora sottoposti alla prescrizione «indivisa» di 15 anni rientrino nella prescrizione di tassazione di 10 anni e siano quindi improvvisamente prescritti. Una simile riduzione dei termini di prescrizione concernerebbe tutti i casi pendenti presso l'AFC, la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (d'ora in poi: Tribunale amministrativo federale) e il Tribunale federale.

c) Articolo 74 capoversi 3 e 4 D-LIVA

Quanto detto qui sopra vale anche per l'articolo 74 capoversi 3 e 4 D-LIVA. La disposizione secondo la quale l'AFC emana una decisione al termine di una verifica d'ufficio rientra nelle disposizioni di procedura e pertanto – in assenza di norma transitoria – è applicabile retroattivamente (*lex mitior*). Tramite la norma transitoria proposta, l'obbligo dell'AFC di emanare una decisione è introdotto gradualmente ed è nuovamente operata una chiara distinzione tra vecchia e nuova legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto. La norma transitoria non soltanto impone all'AFC un termine di adeguamento, ma rappresenta un'introduzione graduale anche per i contribuenti. In questo senso nel corso di una prima fase essi possono familiarizzarsi con le nuove disposizioni materiali e non sono simultaneamente confrontati con nuovi rimedi giuridici quando viene effettuata una verifica presso di loro.

2.2 Spiegazioni degli articoli del modulo «Aliquota unica»

Art. 15 Opzione per l'imposizione di prestazioni escluse dall'imposta

Dal profilo del contenuto la norma corrisponde al modulo «Legge fiscale». I riferimenti sono stati adeguati in funzione della soppressione della maggior parte delle esenzioni improprie.

Variante “Sanità”

In questa variante sono escluse dall'imposta anche le prestazioni del settore sanitario e, in parte, del settore sociale (cfr. art. 18 cpv. 1 n. 9 della variante “Sanità”). L'imposizione volontaria di tali prestazioni deve però essere possibile anche in questi settori. Il capoverso 1 lettera a dev'essere quindi adattato in maniera corrispondente.

Art. 18 Prestazioni escluse dall'imposta

Questo articolo disciplina una delle divergenze centrali rispetto al modulo «Legge fiscale» e quindi rispetto alla LIVA attuale. Le esenzioni improprie sono soppresse in ampia misura per avvicinarsi per quanto possibile all'imposta ideale sul valore aggiunto. Permangono escluse dall'imposta soltanto le prestazioni di imposizione difficile o praticamente impossibile o quelle la cui imposizione comporta svantaggi eccessivi.

Questo provvedimento permette di semplificare notevolmente l'IVA (cfr. n. 1.2.3). Le eccezioni all'imposta pongono in breccia il carattere di imposta onnifase al netto dell'IVA nella catena di creazione di valore aggiunto. La soppressione delle esenzioni improprie procura anche vantaggi dal profilo amministrativo. Con la riduzione delle esenzioni improprie sminuisce l'importanza della fattispecie della doppia utilizzazione.

In virtù dell'articolo 18 D-LIVA permangono escluse dall'imposta le sole prestazioni nel settore bancario e assicurativo, nonché l'acquisto e la locazione o l'affitto di immobili, così come le prestazioni della produzione naturale e le prestazioni sovrane. Per la motivazione di questo mantenimento di eccezioni all'imposizione si rinvia al n. 1.2.3.3 seg.

Se nel quadro del presente modulo «Aliquota unica» sono eseguite prestazioni in altri ambiti esclusi dall'imposta ai sensi dell'articolo 18 D-LIVA, tali prestazioni sono imposte con l'aliquota unica dell'articolo 22 D-LIVA.

Le ripercussioni sui rami settoriali interessati possono essere tratteggiate come segue:

a. Sanità e settore sociale

Le difficoltà attualmente esistenti nella prassi sono dovute alla necessità di delimitazione tra prestazioni escluse dall'imposta e prestazioni imponibili, di delimitazione in ambito di assoggettamento soggettivo nonché presso i contribuenti confrontati con più aliquote.

I problemi di delimitazione in ambito di assoggettamento oggettivo si delineano ad esempio a livello di perizie mediche escluse dall'imposta e imponibili, di psicoterapia esclusa dall'imposta e consulenza psicologica imponibile, di massaggi, fisioterapia, consulenza nutrizionale, pedicure prescritti medicalmente ed esclusi dall'imposta e prestazioni di servizi di wellness imponibili, di prestazioni di ostetricia escluse dall'imposta e consulenza alle madri imponibile, di assistenza sanitaria esclusa dall'imposta e cura e assistenza a domicilio imponibili se non sono eseguite da organizzazioni di utilità pubblica, prestazioni di laboratori medici esclusi dall'imposta e imponibili o trattamento terapeutico escluso dall'imposta e previden-

za sanitaria imponibile con l'aliquota normale. Nel caso dell'assoggettamento soggettivo procurano notevoli difficoltà le differenze tra organizzazioni di assistenza sanitaria e di aiuto a domicilio di utilità pubblica e organizzazioni simili che non sono di utilità pubblica oppure i criteri di qualificazione per lo statuto di centri di cure ambulatorie, centri di cure mediche o centri medici collettivi. Sono inoltre applicabili aliquote di imposta diverse alla consegna di metadone prescritto medicalmente (comprese le siringhe), imposta con l'aliquota ridotta, e a quella di eroina e di siringhe, che è imponibile all'aliquota normale.

Nel 2001 la Confederazione ha percepito entrate pari a 1'077 milioni di franchi dal settore della sanità e dal settore sociale. Di questa somma 959 milioni o l'89 per cento corrispondono alla tassa occulta¹⁵⁶.

Nel quadro del nuovo ordinamento il settore della sanità sarà praticamente sottoposto integralmente all'imposta. In questo ambito l'esenzione impropria per mancato raggiungimento della soglia di cifra d'affari svolge un ruolo subordinato. Nel settore sociale è invece maggiore la percentuale di istituzioni che non raggiungono la soglia di cifra d'affari. Tuttavia, a causa della frequente mancanza di controprestazione una parte considerevole della produzione dovrebbe sfuggire all'imposta. Per questa ragione, l'effettivo onere fiscale delle prestazioni della sanità e del settore sociale è situato al disotto dell'aliquota unica statutaria del 6%.

Rispetto alle entrate di 1'077 milioni di franchi realizzate nel quadro del sistema attuale, sulla scorta dei dati del 2001 è possibile ipotizzare entrate di 1'981 milioni di franchi. Nel caso di un'aliquota unica del 6 per cento risultano maggiori entrate di IVA pari a 904 milioni di franchi. La variazione delle entrate si presenta come segue:

¹⁵⁶ Queste cifre non sono comprensive della vendita di medicinali (anche quando essi sono somministrati dagli ospedali o venduti da medici che li dispensano autonomamente), nonché di protesi e di apparecchi ortopedici.

	Status quo	Con la nuova aliquota unica del 6,0 %	Differenza
Imposta sulla cifra d'affari	73	1'741	1'669
Imposta sulle prestazioni preliminari (non deducibile)	15	12	-2
Imposta sul consumo	58	1'729	1'671
- Medici	25	469	444
- Dentisti	0	172	172
- Resto del settore della sanità	9	106	97
- Ospedali	12	681	669
- Veterinari	6	5	-1
- Altri	6	296	290
Riduzione dell'imposta precedente in seguito a sussidi	12	120	109
Tassa occulta	959	85	-873
Imposta netta	34	33	-1
Totale	1'077	1'981	904

Le seguenti imprese e istituzioni eseguirebbero d'ora in poi prestazioni imponibili: ospedali, centri medici collettivi, organizzazioni di assistenza sanitaria e di aiuto a domicilio (Spitex), centri di cure ambulatorie, case di riposo, ospizi e case di ricovero, centri di cure mediche, istituti radiologici, laboratori medici, imprese rispettivamente organizzazioni per il trasporto di pazienti, centri di dono del sangue, dello sperma e degli organi, istituti per disabili, per tossicodipendenti, ospizi e case di educazione per i fanciulli e gli adolescenti, ospizi per donne, ricoveri per madri e figli, per senzatetto o profughi, asili e nidi d'infanzia, asili diurni per disabili, atelier protetti e organizzazioni di assistenza sociale.

Alcune di queste imprese e istituzioni sono già attualmente contribuenti, perché realizzano cifre d'affari imponibili accanto alle cifre d'affari escluse dall'imposta oppure perché hanno optato per l'assoggettamento. Nel 2004 il settore della sanità e il settore sociale contavano 4'810 contribuenti. Il numero di nuove imprese contribuenti in questi due settori dovrebbe essere compreso tra 22'000 e 23'000¹⁵⁷.

Ripercussioni economiche

Grazie all'assoggettamento all'IVA la tassa occulta è eliminata in ampia misura. I prezzi di produzione calano nella misura dell'1,9 percento. Dall'abolizione degli ef-

¹⁵⁷ Nel caso di un limite di cifra d'affari di 100'000 franchi.

fetti di distorsione della tassa occulta si può prospettare un ulteriore incremento di efficienza nel settore della sanità e nel settore sociale. Potrebbero però risultare nuove distorsioni alla concorrenza nel settore della sanità nei casi in cui si incontrano offerenti sussidiati e non sussidiati di prestazioni, come nel settore ospedaliero. In questo caso la neutralità subentrerebbe soltanto se i sussidi fossero imposti come controprestazioni¹⁵⁸. Anche nel settore sociale possono insorgere nuove distorsioni alla concorrenza; queste si situano però in una relazione meno stretta con i sussidi rispetto alle offerte direttamente finanziate dai poteri pubblici, per cui l'imposizione non è effettuata a causa dell'assenza di controprestazione. La domanda di prestazioni in ambito di sanità reagisce in modo inelastica rispetto ai prezzi. Pertanto l'assoggettamento di questo settore all'IVA non ne frenerà praticamente la sua tendenza di crescita. Dato che anche nel settore sociale i prezzi sono di importanza subordinata come strumento di regolazione della domanda, anche in questo caso l'aumento dell'IVA non dovrebbe avere effetto sulla domanda.

Poiché le prestazioni del settore della sanità sono richieste pressoché esclusivamente da privati, l'IVA resta incorporata, sia direttamente, sia indirettamente, tramite i premi più elevati per le casse malati. L'aumento dei prezzi al consumo nel settore della sanità e nel settore sociale può essere stimato complessivamente a circa il 2,6 per cento circa. In questa stima sono inclusi i medicinali che con l'aliquota unica risultano maggiormente imposti rispetto al presente e gli apparecchi terapeutici che con l'aliquota unica risultano sgravati¹⁵⁹. Tale aumento provocherebbe altresì una spinta unica dei costi in ambito di premi delle casse malati. In caso di crescita del reddito delle economie domestiche le spese per la sanità aumentano in valore assoluto, ma diminuisce la loro quota rispetto alle spese di consumo. Il maggiore onere relativo delle fasce inferiori di reddito è relativizzato dalla riduzione dei premi a favore di queste economie domestiche. Poiché il gettito fiscale nel settore della sanità e nel settore sociale è elevato, tramite l'assoggettamento di questi settori all'IVA le economie domestiche approfittano di aliquote generalmente inferiori per altri beni, circostanza che si rispecchia in prezzi al consumo inferiori per questi beni.

Il settore della sanità costituisce un segmento importante del consumo, con una crescita superiore alla media. Il suo assoggettamento all'IVA consente pertanto di stabilirne l'aliquota o le aliquote a un livello in complesso paragonabilmente basso. Ciò costituisce un vantaggio decisivo perché l'onere supplementare consecutivo all'imposizione aumenta approssimativamente in misura pari al quadrato dell'aliquota di imposta.

Le maggiori entrate sono interamente a beneficio della Confederazione. Nel settore della sanità le maggiori entrate sono precipuamente generate dai consumatori finali come pagatori autonomi o tramite i premi delle casse malati. Ne deriverà eventualmente una certa pressione volta all'ottenimento di maggiori riduzioni dei premi, che dovranno poi essere finanziate dalla Confederazione e dai Cantoni¹⁶⁰. Una parte del finanziamento del settore della sanità è effettuata anche tramite sussidi. Ciò concerne anzitutto il settore degli ospedali. Ogni anno i Cantoni assegnano sussidi compresi tra i 6 e i 7 miliardi di franchi agli ospedali pubblici e agli ospedali sussidiati con fondi pubblici. Una conseguenza dell'imposta può pertanto consistere nella necessità

¹⁵⁸ Cfr. in merito la possibilità di riforma di cui al n. 6.1.3

¹⁵⁹ Il maggior onere in base all'anno 2001 e dei prezzi al consumo per i medicinali è del 3,5%; per gli apparecchi terapeutici risulta uno sgravio dell'1,5%. Nel settore sanitario e sociale senza questi due gruppi di beni i prezzi al consumo aumentano del 2,4%.

¹⁶⁰ Cfr. di volta in volta la penultima sezione dei n. 3.2.2 e 3.2.3.

di un aumento dei sussidi nell'ipotesi che non venga trovata una soluzione nel senso di trasferimento sulle casse malati. Tale problema non si presenterebbe in un sistema monistico di finanziamento degli ospedali tramite gli assicuratori malattia intesi come monisti. Nel caso di un modello dualistico o di un modello dualistico fisso di finanziamento degli ospedali, un'eventuale modifica delle norme dell'imposta sul valore aggiunto in materia di sussidi provocherebbe ripercussioni anche generalizzate sui bilanci dei Cantoni.

Nel settore sociale occorre partire dal presupposto che non tutta l'imposta potrà essere trasferita sui destinatari delle prestazioni. Ciò comporterebbe maggiori uscite per i bilanci pubblici che cofinanziano queste prestazioni.

b. Formazione e ricerca

Il problema principale della normativa attualmente in vigore in questi settori sono le questioni di delimitazione in ambito di corsi, relazioni e altre manifestazioni di carattere scientifico e formativo: nel caso di simili manifestazioni occorre verificare di volta in volta se l'obiettivo perseguito primariamente è effettivamente la trasmissione di conoscenze o no. Nell'ipotesi negativa la prestazione soggiace all'IVA. Da un profilo oggettivo questa delimitazione è possibile solo con difficoltà ed è fonte di grandi incertezze per il contribuente, circostanza che si rispecchia nel numero superiore alla media di richieste scritte di informazione. A titolo di esempio sono attualmente imponibili: le prestazioni di consulenza, le formazioni specifiche all'azienda (ne approfitta soprattutto il datore di lavoro e non il lavoratore), le manifestazioni in ambito di intrattenimento/avventura/vita sociale (p.es. rafting fluviale, manifestazioni, in particolare attività outdoor volte a rafforzare lo spirito di gruppo), lo sport (p.es. aerobica, spinning). Problematica è altresì l'imposizione delle prestazioni di ristorazione e alberghiere nel settore della formazione. Queste prestazioni devono essere imposte al loro valore di mercato a prescindere dal fatto che questi costi siano fatturati o no ai partecipanti e, nell'affermativa, indipendentemente dal prezzo fatturato. Il prezzo di mercato può essere calcolato approssimativamente in funzione del prezzo di ottenimento (p.es. fattura dell'oste) più un supplemento per costi generali e di utile del 10 per cento. La ricerca e lo sviluppo come prestazioni di servizi scientifiche vanno delimitate rispetto alle prestazioni di consulenza. Il finanziamento dei settori della formazione e della ricerca solleva la problematica della delimitazione tra doni e sponsorizzazione. Tale delimitazione è onerosa soprattutto in ambito di ricerca perché è necessario l'esame dei contratti, solitamente voluminosi e redatti in lingua inglese.

All'AFC affluiscono attualmente circa 420 milioni di franchi di entrate di IVA dal settore dell'educazione e dell'insegnamento. Oltre il 95 per cento di queste entrate è costituito dalla tassa occulta. Non rientrano in questo settore le prestazioni di educazione eseguite nel settore sociale (p.es. in asili, asili diurni o nidi d'infanzia)¹⁶¹.

Nonostante la nuova normativa prevista, la formazione pubblica permane in ampia misura esclusa dall'imposta perché di norma non è corrisposta alcuna controprestazione per le sue prestazioni. Dalle tasse scolastiche pagate, dalle tasse di corso e da altre prestazioni private di formazione risultano nuove cifre d'affari imponibili sti-

¹⁶¹ Non sono altresì comprese le ripercussioni finanziarie della proposta di riforma nel settore della ricerca.

mate in 3,5 miliardi di franchi (fermo restando che già attualmente una piccola parte delle istituzioni interessate ha optato per l'imposizione di tali prestazioni).

Rispetto alle entrate di 420 milioni di franchi realizzate nel quadro del sistema attuale, dal settore della formazione si possono d'ora in poi aspettare 500 milioni di franchi di entrate. Nell'ipotesi di un'aliquota unica del 6 per cento le maggiori entrate di IVA sono pari a 80 milioni di franchi.

A titolo di esempio sarebbero d'ora in poi contribuenti: le scuole che offrono dietro controprestazione prestazioni didattiche di tutti i livelli (p.es. scuole private), gli organizzatori di corsi e relazioni scientifiche e formative, i relatori indipendenti, gli offerenti di corsi di formazione e perfezionamento e di riconversione professionale (p.es. corsi di lingue), le scuole di guida e di volo e gli altri offerenti di insegnamento senza carattere di divertimento (p.es. scuole di sci). Il numero di nuovi contribuenti nel settore della formazione dovrebbe essere compreso tra 4'000 e 4'500¹⁶².

Ripercussioni economiche

L'onere IVA aumenta in complesso nel settore della formazione. Lo si avverte soprattutto nelle imprese che realizzavano operazioni finora escluse dall'imposta, che divengono d'ora in poi imponibili. Con l'introduzione dell'aliquota unica l'onere consecutivo alla tassa occulta diminuirà nel settore della formazione pubblica sebbene i libri siano gravati molto più fortemente rispetto a oggi. Le distorsioni alla concorrenza già esistenti tra offerenti pubblici e privati di prestazioni di formazione saranno ulteriormente inasprite dalla riforma dell'IVA. In definitiva si può presumere che in caso di trasferimento dell'IVA la domanda non reagisca troppo elasticamente, soprattutto nei settori della formazione e del perfezionamento per motivi professionali, ossia che il bisogno di consumo in questo settore sia determinato anche da altri fattori diversi dal prezzo.

L'onere delle economie domestiche consecutivo all'introduzione dell'IVA sulle prestazioni di formazione subirà un incremento. Visto che si prospetta un aumento delle entrate della Confederazione di 80 milioni di franchi, ne risulta un maggiore onere di 25 franchi per economia domestica e per anno. Si può comunque partire dall'idea che le offerte di formazione d'ora in poi soggette all'imposta saranno richieste in misura superiore alla media dalle economie domestiche finanziariamente forti.

Le ripercussioni menzionate qui sopra sono contraddittorie, ragione per cui in un'ottica economica globale non se ne devono aspettare variazioni importanti. Per gli offerenti privati di prestazioni didattiche in concorrenza diretta con le offerte pubbliche è però possibile ravvisare uno svantaggio concorrenziale.

Contemporaneamente all'incremento delle entrate di IVA si assiste a uno sgravio del settore pubblico della formazione (diminuzione della tassa occulta). Ci si devono inoltre aspettare esigui spostamenti di onere tra Confederazione, Cantoni e Comuni. Nell'ottica dei poteri pubblici le ripercussioni sono pertanto doppiamente positive.

c. Cultura

Secondo la legge sui diritti d'autore l'autore è una persona fisica (p.es. scrittore, compositore, pittore, scultore). Per corrispondenza i suoi onorari e diritti d'autore sono esclusi dall'imposta secondo la prassi costante della LIVA. Se però l'autore i-

¹⁶² Nel caso di un limite di cifra d'affari di 100'000 franchi.

stituisce una società giuridica (in genere una Sagl) e le fatture sono successivamente emesse in nome della Sagl, sempre secondo la prassi costante della LIVA questa costellazione è colpita all'IVA. Anche in questo settore può essere realizzata una notevole semplificazione imponendo all'IVA le prestazioni culturali.

Le prestazioni nel settore della cultura che divengono d'ora in poi obbligatoriamente imponibili nel quadro della riforma possono essere desunte dalla tabella qui appresso. Soprattutto i cinema optano già oggi per l'imposizione di queste operazioni:

Settore culturale	Cifre d'affari in milioni di franchi
Cinema	245
Teatri e sale per concerti	200
Creatori culturali (musica compresa)	500
Musei	90
Biblioteche	10
Zoo e giardini botanici	20
Circo e baracconisti	40
Organizzatori di manifestazioni	350
Totale	1'455

La tabella qui sotto illustra l'entità attuale delle entrate fiscali e della tassa occulta e l'importo delle entrate fiscali nel caso del modulo «Aliquota unica»:

Settore culturale	Entrate IVA in milioni di franchi che rimangono nelle Casse della Confederazione		
	Entrate status quo	Entrate con aliquota unica del 6,0%	Differenza
Cinema	13	21	8
Teatri e sale per concerti	9	19	10
Creatori culturali (musica compresa)	8	8	0
Musei	9	11	2
Biblioteche	4	7	3
Zoo e giardini botanici	3	6	3
Circo e baracconisti	2	3	1
Organizzatori di manifestazioni	11	15	4
Diritti d'autore *	1	0	-1
Totale	60	90	30

** esclusi gli acquirenti finali privati*

Nel caso dello status quo dal commercio di libri, di opere d'arte e di supporti del suono e dell'immagine a valle dei settori artistici risultano approssimativamente altri 90–100 milioni di franchi di entrate di IVA. Nel caso dell'aliquota unica le entrate di IVA provenienti da questi rami settoriali a valle aumentano di ulteriori 10–15 milioni di franchi.

Questo perché il commercio di libri soggiace d'ora in poi all'aliquota del 6 per cento invece di essere imposto come finora all'aliquota del 2,4 per cento. In tal modo sono superate a saldo le minori entrate di altri settori commerciali (come le vendite di CD e di DVD, imposte d'ora in poi con l'aliquota del 6 per cento al posto dell'attuale aliquota del 7,6 per cento).

In seguito all'eliminazione dell'esenzione impropria delle prestazioni culturali¹⁶³, diverse imprese divengono per la prima volta contribuenti:

Settore	Nuovi contribuenti
Cinema:	Circa 20–30 piccoli cinema potrebbero divenire contribuenti. I cinema più grandi hanno già optato per l'imposizione.
Teatri e sale per concerti:	I più grandi sono già assoggettati a causa della ristorazione e della sponsorizzazione. I piccoli teatri potrebbero divenire contribuenti: sono forse 100 le istituzioni che potrebbero divenire contribuenti. Circa 850 piccole associazioni non divengono però contribuenti.
Creatori culturali (musica compresa):	Ne potrebbero essere toccati circa 1'200 artisti.
Musei:	Ne potrebbero essere toccati circa 300 musei.
Biblioteche:	Esistono parecchie migliaia di piccole biblioteche non registrate, ma esse non richiedono di massima una controprestazione per il prestito di libri. Alcune di esse potrebbero divenire contribuenti secondo la situazione. Non è però possibile stimare il loro numero.
Zoo e giardini botanici:	È senz'altro possibile che gli zoo privati più piccoli divengano contribuenti. Una stima non è però possibile.
Circhi:	0–25 piccoli circhi possono divenire contribuenti.
Baracconisti:	Nessuna stima possibile.
Organizzatori di manifestazioni:	Nessuna stima possibile, ma ci si aspettano nuovi contribuenti.
Diritti d'autore:	Si prevede un nuovo contribuente.

Ripercussioni economiche

¹⁶³ Nel caso di un limite di cifra d'affari di 100'000 franchi.

Nel suo insieme, nel settore della cultura l'onere dell'IVA aumenta sensibilmente e – come menzionato in precedenza – numerosi operatori e istituzioni culturali saranno assoggettati come nuovi contribuenti oppure le loro prestazioni saranno imposte a un'aliquota più alta. Il costo supplementare dovrà essere compensato in un modo o nell'altro, ad esempio tramite maggiori sussidi e/o doni o sponsorizzazioni, oppure tramite prezzi più elevati per le prestazioni. È lecito supporre che il trasferimento dell'IVA avrà ripercussioni sull'aumento dei prezzi dei biglietti. A dipendenza della reazione più o meno flessibile della domanda, questi aumenti di prezzo incideranno sul numero degli spettatori, con conseguenze sul piano finanziario per gli operatori e le istituzioni culturali. Per gli offerenti che eseguono anche prestazioni di ristorazione potrebbero verificarsi effetti di compensazione sotto forma di minore consumo di prestazioni di ristorazione. Le condizioni di concorrenza nell'intero settore del tempo libero non sono più distorte dall'IVA, perché tutto è imponibile all'IVA e con un'aliquota unica.

Il lieve aumento dei prezzi dei biglietti di entrata incide sui costi delle economie domestiche. Le ripercussioni sono tuttavia relative perché queste posizioni rappresentano una componente estremamente piccola delle spese totali. Dal settore della cultura ci si attendono complessivamente maggiori entrate di IVA di circa 30 milioni di franchi, ciò che corrisponde annualmente a 9,50 franchi per economia domestica.

A prima vista il settore della cultura è di poca importanza a livello macroeconomico. Nell'ottica dell'IVA è invece di rilievo nella misura in cui una grande parte delle prestazioni è eseguita al consumatore finale.

d. Sport

Nel settore dello sport le normative in materia di imposta sul valore aggiunto sono attualmente all'origine dei seguenti problemi: il calcolo della riduzione dell'imposta precedente in ambito di costruzione di impianti sportivi finanziati dai poteri pubblici è estremamente complesso. Lo stesso dicasi in caso di cambiamento di destinazione in generale e di calcolo della riduzione dell'imposta precedente (specialmente se l'imposta precedente relativa a un impianto sportivo finanziato in parte dai poteri pubblici deve essere ridotta a mente del modo di utilizzazione dell'impianto). Nella prassi sono altresì fonte di grandi difficoltà la differenziazione tra prestazioni didattiche non imponibili (p.es. corso di equitazione) e corsi sportivi imponibili (p.es. corsi di aerobica) o la delimitazione tra manifestazioni sportive escluse dall'imposta e manifestazioni analoghe imponibili (sono p.es. imponibili la tassa di partecipazione a un torneo di scacchi e la tassa di partecipazione a una corsa automobilistica di old timer).

Nel 2003 i circa 1'500 gestori di impianti sportivi, associazioni sportive e offerenti di altre prestazioni sportive registrati hanno conteggiato circa 125 milioni di franchi di imposte sulle loro cifre d'affari. Una parte delle prestazioni è però eseguita a contribuenti che possono effettuare la deduzione dell'imposta precedente. Alla cassa della Confederazione rimangono quindi soltanto circa 70 milioni di imposte. A tale importo si aggiunge la tassa occulta che grava le prestazioni escluse dall'imposta. Essa è stimata in circa 35 milioni di franchi. Complessivamente quindi circa 105 milioni di franchi ossia lo 0,6 per cento delle entrate totali di IVA della Confederazione provengono dal settore dello sport.

Con l'assoggettamento dello sport all'IVA ci si aspetta che le seguenti prestazioni divengano d'ora in poi imponibili nel volume menzionato qui sotto: contributi dei membri (circa 400 milioni di franchi), entrate alle manifestazioni sportive (circa 120 milioni di franchi), entrate agli impianti sportivi, tasse di iscrizione, premi di ingaggio, licenze (circa 150 milioni di franchi), prestazioni didattiche (circa 200 milioni di franchi), giocate allo sport-toto, a tombola, lotterie e simili (circa 60 milioni di franchi). In merito va comunque osservato che per una parte di queste prestazioni si è già optato o si opterà per l'imposizione.

Le ripercussioni finanziarie dell'assoggettamento con un'aliquota unica del 6,0% sono illustrate come segue¹⁶⁴:

Entrate IVA che rimangono nelle Casse della Confederazione	Entrate finora	Entrate dopo la riforma	Differenza
a. Prestazioni finora imponibili di contribuenti	83.7	66.5	-17.2
b. Finora escluse dall'imposta, ora imponibili ^{a)}	1.2	1.8	0.6
c. Finora escluse dall'imposta, ora imponibili ^{b)}	26.6	47.7	21.1
d. Prestazioni imponibili di nuovi contribuenti ^{c)}	4.0	9.2	5.2
e. Cifre d'affari imponibili di non contribuenti ^{d)}	8.4	7.7	-0.7
Totale	123.9	132.9	9.0

^{a)} Eseguite da persone finora contribuenti a imprese o società non contribuenti

^{b)} Eseguite da contribuenti e non contribuenti a privati

^{c)} Maggiori entrate per nuovi contribuenti per prestazioni (soprattutto di ristorazione) finora di principio imponibili

^{d)} Minori entrate di tassa occulta per prestazioni finora di per sé imponibili per persone che rimangono non contribuenti

Le maggiori entrate provenienti dal settore dello sport dovrebbero quindi aumentare di circa 10 milioni di franchi all'anno¹⁶⁵.

Le imprese che eseguiranno d'ora in poi simili prestazioni sono ad esempio le federazioni sportive, i club sportivi e le associazioni sportive, gli organizzatori di manifestazioni sportive, gestori di impianti sportivi o offerenti di insegnamento sportivo. Il numero delle nuove imprese contribuenti nel settore dello sport dovrebbe aggirarsi a 3'500 circa¹⁶⁶.

Ripercussioni economiche

In complesso l'onere di IVA sul settore dello sport aumenta. L'aumento si avverte soprattutto laddove le prestazioni erano finora escluse dall'imposta (risp. imponibili

¹⁶⁴ L'AFC si fonda per questi calcoli in particolare sul rilevamento dell'Ufficio federale di statistica concernente i redditi e il consumo, su statistiche dell'IVA e sui seguenti studi:
- Markus Lamprecht und Hanspeter Stamm, *Die Situation der Sportvereine in der Schweiz, Kurzbericht 1997*
- Lamprecht/Murer/Stamm, *Probleme, Strategien und Perspektiven der Schweizer Sportvereine*, Zurigo 2005

¹⁶⁵ Rilevamenti di Swiss Olympic presso le associazioni affiliate nonché estrapolazioni di PricewaterhouseCoopers quantificano le maggiori entrate nel settore dello sport a circa 30 milioni franchi l'anno. La divergenza rispetto ai dati dell'AFC è dovuta soprattutto alla differente metodica di stima e di calcolo scelta.

¹⁶⁶ Nel caso di un limite di cifra d'affari di 100'000 franchi.

all'aliquota ridotta con l'opzione) e soggiacciono d'ora in poi all'aliquota unica. L'onere è minore nei casi in cui le prestazioni finora imponibili all'aliquota normale sono d'ora in poi imposte con l'aliquota unica, che è più bassa. Sono di rilievo le ripercussioni a livello di dispendio amministrativo. Soprattutto in caso di manifestazioni singole (feste) e presso club relativamente piccoli la contabilità viene solitamente tenuta da un cassiere a titolo onorifico, sprovvisto sovente di (speciali) conoscenze in materia di IVA. In questi casi il dispendio amministrativo aumenta e potrà anche essere necessario affidare la contabilità, totalmente o parzialmente, ad un ufficio fiduciario. D'altra parte numerose associazioni e manifestazioni non rientrano sovente nel limite minimo di cifra d'affari, portato a 100'000 franchi, che fonda l'assoggettamento. L'applicazione dell'IVA è invece semplificata per i gestori di impianti sportivi, perché essi non devono più operare una distinzione tra entrate imponibili e locazioni escluse dall'imposta. In questo ambito è inoltre anche significativa la gestione dei sussidi di costruzione e di esercizio. Il rendiconto sarebbe considerevolmente semplificato se i sussidi non implicassero una riduzione della deduzione dell'imposta precedente¹⁶⁷.

A livello di domanda le ripercussioni sono minori. Le persone private effettuano solo spese esigue nel settore dello sport. Le associazioni che d'ora in poi eseguono unicamente prestazioni imponibili possono inoltre trarre vantaggio dal fatto che la locazione di impianti sportivi diviene imponibile perché esse legittimerebbero la deduzione dell'imposta precedente. Le ripercussioni dell'imposizione di prestazioni eseguite nel settore dello sport e finora escluse dall'imposta non hanno effetti percettibili sulle economie domestiche. Il maggiore onere diretto per economia domestica è di circa 6 franchi all'anno.

In un'ottica macroeconomica non ci si aspettano ripercussioni sensibili. Va comunque detto che la neutralità concorrenziale nel settore della ristorazione sarà migliorata perché molte associazioni diventeranno d'ora in poi contribuenti per le operazioni di ristorazione. D'altra parte la Svizzera può subire svantaggi di localizzazione rispetto alla concorrenza transfrontaliera, visto che nell'UE le operazioni nel settore dello sport sono escluse dall'imposta.

La Confederazione può contare su maggiori entrate di IVA pari a circa 10 milioni di franchi. Per il rimanente non ci si aspettano ripercussioni misurabili. Non si può neppure presumere che, per effetto di quest'assoggettamento all'imposta, le corporazioni di diritto pubblico debbano versare maggiori sussidi alle associazioni sportive e ai gestori di impianti sportivi.

e. Altre abolizioni di esenzioni improprie

Le conseguenze finanziarie e le incidenze sui prestatori nei settori attualmente esclusi dall'imposta sono state descritte al precedente numero 3.2. L'assoggettamento all'imposta causerà un maggior onere per questi settori di circa 34 milioni di franchi. Gli esecutori di tali prestazioni non sono tuttavia molto numerosi, ragion per cui vi saranno pochi nuovi contribuenti. D'altra parte, i numerosi contribuenti che attualmente offrono prestazioni in questi settori (p. es. la Posta o le case da gioco) si vedranno alleviati dall'abolizione delle problematiche di doppia utilizzazione e della riduzione della deduzione dell'imposta precedente ad esse legata.

¹⁶⁷ Cfr. In merito le possibilità di riforma nel n. 6.1.

In relazione alle operazioni realizzate nei settori delle scommesse, lotterie e altri giochi d'azzardo, escluse dall'imposta per effetto dell'articolo 18 n. 23 LIVA, occorre precisare che questi operatori sono di regola già attualmente sottoposti a tasse cantonali (imposta sulla lotteria) o federali (tassa sulle case da gioco)¹⁶⁸. Se questa eccezione dovesse essere abolita, occorrerà ridurre queste tasse per non imporre due volte detti operatori.

Variante “Sanità”

In questa variante il settore sanitario e, in parte, il settore sociale rimangono esclusi dall'imposta (n. 9) e vengono trattati allo stesso modo come nel modulo “Legge fiscale”. La formulazione del numero 9 corrisponde a quella del numero 2 del modulo “Legge fiscale”, ragion per cui in questa sede, per quel che concerne la definizione e la portata di quest'esenzione impropria, è possibile rinviare al commento della disposizione del modulo “Legge fiscale”¹⁶⁹. Le ripercussioni di questa variante segnatamente sulle economie domestiche sono illustrate nel numero 3.3.

Art. 22 Aliquota di imposta

Il presente articolo costituisce la seconda divergenza centrale rispetto al modulo «Legge fiscale» e quindi alla LIVA attuale. Tutte le prestazioni imponibili ai sensi della presente legge sono imposte con l'aliquota unica del 6 per cento¹⁷⁰.

Anche l'introduzione dell'aliquota unica sostiene l'obiettivo della riforma dell'IVA volto ad avvicinarsi a un'imposta sul valore aggiunto semplice, giuridicamente sicura e orientata sui clienti. Nel sistema fiscale dell'aliquota unica l'aliquota normale si situa a un livello notevolmente inferiore a quello attuale (6 % invece dell'odierno 7,6 %). Con la sua introduzione spariscono però l'aliquota ridotta (2,4%) e l'aliquota speciale (3,6%) per le prestazioni alberghiere, ciò che implica un maggiore onere fiscale nei settori interessati. Va comunque constatato che questa misura è collegata ad un notevole potenziale di semplificazione¹⁷¹.

Un'aliquota unica costituisce uno standard. Tutti i rami economici e i gruppi di interesse sono trattati nel medesimo modo. Per alcuni gruppi di prodotti l'onere fiscale aumenta, mentre per la maggior parte dei prodotti esso diminuisce, come illustrato dalla tabella qui appresso:

¹⁶⁸ Cfr. la legge federale del 18 dicembre 1998 sul gioco d'azzardo e sulle case da gioco (legge sulle case da gioco, LCG; RS 935.52).

¹⁶⁹ Commento ad art. 18 D-LIVA nel modulo “Legge fiscale”; n. 2.1.

¹⁷⁰ 6,0 % aliquota unica + eventualmente 0,2 % compensazione per il correttivo di politica sociale e lo sgravio fiscale successivo; vedi commento dell'art. 99 D-LIVA del modulo “Aliquota unica”.

¹⁷¹ Cfr. il n. 1.2.4.

Riduzione dell'onere («vincitori»)	Numero	Totale
Prestazioni di servizi nell'orticoltura	2'369	272'382 86.6%
Silvicoltura	741	
Attività minerarie ed estrattive	477	
Produzione di beni imponibili all'aliquota normale	37'167	
Approvvigionamento energetico	1'193	
Edilizia	42'515	
Industria automobilistica	15'027	
Commercio di beni imponibili all'aliquota normale	41'923	
Ristorazione (<i>escluso catering</i>)	21'046	
Trasporti e comunicazioni	11'676	
Istituti di credito, assicurazioni	4'550	
Fondi e abitazioni, affitto di beni mobili, prestazioni di servizi relative alle imprese	82'206	
Eliminazione delle acque di scarico e dei rifiuti e altri tipi di smaltimento	2'585	
Altre prestazioni di servizi (parrucchiere, centro fitness ecc.)	5'562	
Attività indeterminate	3'345	

Aumento e riduzione dell'onere	Numero	Totale
Produzione di vini di frutti, stampati, prodotti fitosanitari e disinfettanti	1'185	22'911 7.3%
Commercio di bibite e derrate alimentari senza attività preponderanti, articoli di cartoleria, libri e giornali, panetterie/tea room, drogherie, commercio di animali domestici	5'144	
Catering	476	
Strutture d'alloggio	5'139	
Settore pubblico, educazione e insegnamento, sanità e servizi sociali (<i>esclusi medici</i>)	5'405	
Rappresentanze di interessi, cultura, sport e intrattenimento (<i>escluso cinema</i>)	5'562	

Aumento dell'onere («perdenti»)	Numero	Totale
Agricoltura, pesca	3'085	19'134 6.1%
Produzione di derrate alimentari e foraggi, acqua minerale e bevande rinfrescanti, concimi, prodotti farmaceutici	2'330	
Approvvigionamento idrico	825	
Commercio di cereali, sementi, foraggi, piante, derrate alimentari, prodotti farmaceutici e libri (attività principale)	11'131	
Medici generici e specialisti	1'638	
Cinema	125	

Totale 314'427

Le fasce di popolazione finanziariamente più deboli ma anche i rami economici più deboli possono essere sgravati in maniera palesemente più appropriata ed efficace con altri strumenti, come l'imposta sul reddito, o con un sostegno finanziario diretto.

Poiché tendenzialmente l'aliquota unica grava in misura maggiore le fasce inferiori di popolazione, sono previsti provvedimenti di compensazione per le economie domestiche toccate¹⁷².

Il diritto comunitario prescrive un'aliquota normale pari almeno al 15 per cento e offre inoltre la possibilità agli Stati membri di introdurre una o più aliquote ridotte. La maggior parte degli Stati dell'UE applica due aliquote ridotte. La Danimarca e la Slovacchia applicano invece un modello con un'aliquota unica¹⁷³.

Variante “Sanità”

Dato che in questa variante il settore sanitario rimane escluso dall'imposta, la base di calcolo dell'imposta non può essere esteso nella medesima misura come nel modulo “Aliquota unica”. Di conseguenza, l'aliquota unica neutrale dal profilo del gettito è più elevata ed è fissato al 6,4 per cento. La base di quest'aliquota e le sue ripercussioni sono descritte nel numero 3.3.

Art. 23 Imposte precedenti deducibili

A mente delle modifiche dell'aliquota d'imposta nell'articolo 22 D-LIVA nonché delle modifiche consecutive alla soppressione delle esenzioni dell'articolo 18 D-LIVA, deve altresì essere modificato il computo forfetario dell'imposta precedente in ambito di produzione naturale, previsto dal capoverso 4. Esso ammonta al 3,2 per cento dell'importo fatturato.

Variante “Sanità”

A mente delle modifiche dell'aliquota d'imposta nell'articolo 22 D-LIVA nonché delle modifiche consecutive alla soppressione delle esenzioni dell'articolo 18 D-LIVA, deve altresì essere modificato il computo forfetario dell'imposta precedente in ambito di produzione naturale, previsto dal capoverso 4. Nella variante “Sanità” esso ammonta al 3,3 per cento dell'importo fatturato.

Art. 39 Importazioni esenti d'imposta

Le differenze rispetto al modulo «Legge fiscale» sono solo relative e risultano dall'abrogazione in ampia scala delle attuali esenzioni improprie (cfr. p.es. art. 39 cpv. 1 n. 2 D-LIVA nel modulo «Legge fiscale»), per garantire un sistema coerente tra l'imposta sul territorio svizzero e l'imposta sull'importazione. Sono particolarmente parte in causa le opere d'arte realizzate personalmente da pittori e scultori, importate in territorio svizzero dagli artisti stessi o da terzi incaricati dagli artisti.

¹⁷² Cfr. il n. 5.

¹⁷³ Commissione europea, Le aliquote di imposta sul valore aggiunto negli Stati membri della CE, DOK/1829/2006; cfr. anche la panoramica delle aliquote di imposta sul valore aggiunto nell'UE nell'allegato 2.

Art. 40 Calcolo dell'imposta

Esistono soltanto differenze minime rispetto al modulo «Legge fiscale». Esse risultano dall'abrogazione in ampia misura delle attuali esenzioni improprie (cfr. p.es. art. 40 cpv. 1 lett. d D-LIVA nel modulo «Legge fiscale»), per garantire un sistema coerente tra imposta sul territorio svizzero e imposta sull'importazione.

Art. 41 Aliquota d'imposta

Il sistema di aliquota dell'imposta sull'importazione corrisponde a quello dell'imposta sul territorio svizzero e dell'imposta a carico dell'acquirente (cfr. art. 22 D-LIVA). A tutte le prestazioni imponibili si applica unicamente l'aliquota unica del 6 per cento.

Variante "Sanità"

Il sistema di aliquota dell'imposta sull'importazione corrisponde a quello dell'imposta sul territorio svizzero e dell'imposta a carico dell'acquirente (cfr. art. 22 D-LIVA). A tutte le prestazioni imponibili si applica unicamente l'aliquota unica del 6,4 per cento.

Art. 43 Interesse di mora

Il presente articolo corrisponde a quello del modulo «Legge fiscale». È necessario unicamente un diverso riferimento perché viene a cadere l'articolo 40 capoverso 1 lettera d D-LIVA del modulo «Legge fiscale».

Art. 47 Interesse remuneratorio

Il presente articolo corrisponde a quello del modulo «Legge fiscale». È unicamente necessario un diverso riferimento perché viene a cadere l'articolo 40 capoverso 1 lettera d D-LIVA del modulo «Legge fiscale».

Art. 54 Metodo di rendiconto

Il presente articolo corrisponde a quello del modulo «Legge fiscale». Il capoverso 6 deve essere adeguato all'aliquota unica.

Art. 59 Forma della fattura

Il presente articolo corrisponde a quello del modulo «Legge fiscale» nella misura in cui ne riprende la normativa. Il *capoverso 1 lettera g* è stata adattato al sistema di aliquota unica. L'articolo 59 capoversi 2 e 4 D-LIVA del modulo «Legge fiscale» è eliminato perché concerne esclusivamente costellazioni che potrebbero verificarsi nel caso di sistemi a più aliquote d'imposta.

Art. 60 Indicazione dell'imposta

Dal profilo del contenuto il presente articolo corrisponde a quello del modulo «Legge fiscale». È stato necessario un diverso riferimento minimo, solo a causa delle differenze dell'articolo 59 D-LIVA.

Art. 76 Decisioni dell'Amministrazione federale delle contribuzioni

Il presente articolo corrisponde a quello del modulo «Legge fiscale». È stato unicamente adeguato il capoverso 1 lettera f perché la determinazione cautelativa dell'aliquota d'imposta applicabile non è necessaria in un modello ad aliquota unica.

Art. 93 Modifica del diritto previgente

In merito ai *numeri 1 e 2* è fatto riferimento alle spiegazioni del medesimo articolo nel modulo «Legge fiscale».

L'adeguamento del *numero 3* è necessario a mente della modifica del tasso dell'aliquota d'imposta. Per generare un substrato fiscale per il finanziamento della previdenza per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità che corrisponda all'incirca a quello odierno, l'aliquota unica deve essere aumentata di soli 0,8 punti percentuali al posto del punto percentuale attuale. Il decreto federale corrispondente deve essere adeguato.

Art. 96 Modifica dell'aliquota d'imposta

Si tratta ormai di adeguare una sola aliquota d'imposta.

Art. 99 Finanziamento dello sgravio fiscale successivo

In questo modulo la base di calcolo è ampliata a causa dell'assoggettamento all'imposta della maggior parte delle eccezioni; per le finanze della Confederazione ne risulta un onere consecutivo alla concessione dello sgravio fiscale successivo¹⁷⁴. L'aumento limitato nel tempo delle aliquote – necessario per il finanziamento dello sgravio fiscale successivo – è disciplinato pertanto nelle disposizioni transitorie della legge sull'IVA. Gli articoli 22 e 41 D-LIVA del modulo «Aliquota unica» disciplinano l'aliquota d'imposta. Tale aliquota unica necessita di un aumento di 0,1 punti percentuali per il finanziamento dello sgravio fiscale successivo. L'unico capoverso dell'articolo 99 D-LIVA del modulo «Aliquota unica» stabilisce che l'aliquota d'imposta fissata negli articoli 22 e 41 D-LIVA viene aumentata di 0,1 punti percentuali fino alla copertura totale delle perdite fiscali subite un'unica volta dalla Confederazione a causa dello sgravio fiscale successivo, ma al più tardi fino a fine 2018. Quanto più rapidamente sono coperte le perdite dovute allo sgravio fiscale successivo, tanto più celermente l'aliquota d'imposta aumentata di 0,1 punti percentuali è nuovamente diminuita nella medesima misura. Secondo le stime attuali dei costi dello sgravio fiscale successivo e del gettito dell'imposta sul valore aggiunto sono necessari circa sei anni per il finanziamento dello sgravio fiscale successivo¹⁷⁵. Dalla

¹⁷⁴ Cfr. in merito il n. 3.5.

¹⁷⁵ Cfr. in merito il n. 3.5.

limitazione nel tempo risulta pertanto che la riscossione degli 0,1 punti percentuali supplementari di IVA diviene caduca al più tardi nel 2018. A partire dal 2019 al più tardi l'imposta nel quadro del modulo «Aliquota unica» sarà prelevata unicamente con l'aliquota effettiva del 6 per cento.

Art. 100 Correttivo di politica sociale

La base costituzionale della presente normativa legale è limitata nel tempo¹⁷⁶. Pertanto il presente articolo di legge è valido solo per un tempo limitato. Il suo disciplinamento è quindi sancito nelle disposizioni transitorie della presente legge.

Il *capoverso 1* stabilisce che sino alla copertura integrale delle perdite fiscali subite un'unica volta dalla Confederazione a causa dello sgravio fiscale successivo, ma al più tardi alla fine del 2018, aumenta di 0,2 punti percentuali l'aliquota fissata negli articoli 22 e 41 D-LIVA.

Il *capoverso 2* riproduce il testo dell'articolo 196 numero 14 capoverso 2 Cost. e stabilisce l'entità delle risorse a destinazione vincolata disponibili per il correttivo di politica sociale in 0,1 punti percentuali dell'imposta sul valore aggiunto. Si tratta nella fattispecie di una normativa ai sensi di un finanziamento speciale secondo l'articolo 53 capoverso 1 LFC¹⁷⁷.

Il *capoverso 3* disciplina la data alla quale Confederazione versa questo importo ai Cantoni. Tramite il versamento precoce ai Cantoni si effettua l'indennizzo del dispendio di esecuzione, in maniera analoga al vantaggio in termini di interessi all'atto del rimborso della tassa di incentivazione sui composti organici volatili (COV). Il capoverso 2 stabilisce inoltre che il Consiglio federale fissa in funzione della popolazione residente le quote dei singoli Cantoni ai mezzi destinati al correttivo, in maniera analoga alla regolamentazione in ambito di NPC dei contributi della Confederazione per la riduzione dei premi nell'assicurazione malattie.

Il *capoverso 4* stabilisce d'altra parte che i Cantoni versano nel corso dello stesso anno i mezzi ricevuti agli aventi diritto. Si evita così che le economie domestiche debbano provvedere al prefinanziamento degli oneri consecutivi alla riforma dell'IVA. Poiché all'inizio dell'anno il numero di aventi diritto e l'entità dell'importo da versare non possono essere stabiliti con esattezza, i Cantoni hanno la possibilità di effettuare una parte limitata dei pagamenti (fino al 10% circa dei mezzi) nel corso dell'anno successivo. L'entità del riporto ammesso è stabilita tramite ordinanza.

In maniera analoga alla normativa dei contributi per la riduzione dei premi nell'assicurazione malattie, il *capoverso 5* stabilisce che i Cantoni devono sempre tenere conto del reddito e delle condizioni familiari attuali nella determinazione del diritto.

Il *capoverso 6* stabilisce che gli assicuratori malattia hanno l'obbligo legale di collaborare all'esecuzione del correttivo di politica sociale se il Cantone decide di effettuare il pagamento dei mezzi tramite le casse malati, in maniera analoga al sistema della riduzione individuale dei premi. Le casse malati devono essere adeguatamente indennizzate per la loro collaborazione. I Cantoni pagano l'indennità alle casse malati attingendo dal vantaggio in termini di interesse di cui al capoverso 2 oppure versando loro direttamente i mezzi necessari al correttivo dopo averli ricevuti dalla

¹⁷⁶ Cfr. le spiegazioni dei necessari adeguamenti della Costituzione federale al n. 4.1.

¹⁷⁷ Legge federale del 7 ottobre 2005 sulle finanze della Confederazione (LFC); RS 611.0.

Confederazione (con un corrispondente vantaggio in termini di interesse per le casse malati).

Il *capoverso* 7 stabilisce l'obbligo dei Cantoni di fornire dati alla Confederazione affinché essa possa rendere conto del raggiungimento dell'obiettivo di politica sociale. Per rendere possibile una valutazione uniforme, il tipo e il volume dei dati sono definiti a livello di ordinanza.

Il *capoverso* 8 delega al Consiglio federale la competenza di stabilire tramite ordinanza le disposizioni necessarie all'attuazione dell'articolo 99 D-LIVA.

Variante “Sanità”

Nella variante “Sanità” gli articoli 99 e 100 vengono a cadere. Contrariamente al modulo “Aliquota unica”, nella variante “Sanità” un correttivo di politica sociale non è necessario a causa degli esigui maggiori oneri finanziari¹⁷⁸. Di conseguenza, non occorre nemmeno aumentare provvisoriamente l'aliquota unica per finanziare un simile correttivo. Lo stesso discorso vale per il finanziamento dello sgravio fiscale successivo per i settori che d'ora in poi sono assoggettati all'imposta.

2.3 Spiegazioni degli articoli del modulo «2 aliquote»

Art. 15 Opzione per l'imposizione di prestazioni escluse dall'imposta

La presente norma corrisponde a quella del modulo «Aliquota unica». Dal profilo del contenuto essa è identica a quella commentata nel modulo «Legge fiscale». Sono unicamente necessari adeguamenti dei riferimenti consecutivamente alla soppressione della maggior parte delle esenzioni improprie.

Art. 18 Prestazioni escluse dall'imposta

Si rinvia in merito al commento del medesimo articolo nel modulo «Aliquota unica».

Art. 22 Aliquote d'imposta

Nel caso di questo modulo si mantiene il sistema a due aliquote. Questo modo di procedere riduce il potenziale di semplificazione rispetto al modulo «Aliquota unica». In questo senso il presente modulo contribuisce in misura minore del modulo «Aliquota unica» a un avvicinamento all'IVA ideale.

Le aliquote d'imposta sono fissate alla condizione di base che il modulo rimanga neutrale dal profilo del gettito. L'aliquota normale ammonta pertanto al 7,6 percento come quella odierna. L'aliquota ridotta invece sarà d'ora in poi del 3,4 percento (contro l'attuale 2,4%). Il catalogo delle operazioni imposte con un'aliquota inferiore è motivato da considerazioni estranee alla fiscalità e precipuamente di politica sociale. Il parametro di concessione di un'aliquota inferiore deve essere costituito dalla

¹⁷⁸ cfr. n. 3.3.

più forte ponderazione di determinati gruppi di prodotti nel paniere della spesa delle economie domestiche più deboli. Devono inoltre essere imposti di massima con l'aliquota ridotta solo le forniture di beni e le prestazioni di servizi eseguite prevalentemente al consumatore finale. Il tasso dell'aliquota non ha importanza per le imprese poiché esse possono nuovamente dedurre l'imposta sul valore aggiunto che hanno pagato (deduzione dell'imposta precedente). Occorre d'altronde provvedere a una delimitazione possibilmente semplice tra beni e prestazioni di servizi imposte con l'aliquota normale e beni e prestazioni di servizi imposte con l'aliquota ridotta. Il catalogo delle prestazioni tassate con l'aliquota ridotta è stato rielaborato sotto questi punti di vista.

Di massima le prestazioni attualmente escluse dall'imposta e in futuro imponibili sono imposte con l'aliquota ridotta. In questi settori (sanità, settore sociale, cultura, formazione, sport ecc.) la tassa occulta viene quindi a cadere in larga misura¹⁷⁹. Poiché l'onere della tassa occulta corrisponde all'incirca all'aliquota ridotta prevista, la Confederazione non realizza maggiori entrate di imposta in questi settori. Anche le prestazioni offerte da questi settori non sono però rincarate dall'aumento dell'imposta sul valore aggiunto. Occorre comunque tenere in considerazione che il numero dei contribuenti aumenterà di circa 30'000, ciò che comporta un maggior costo di riscossione per l'AFC ma anche un maggior dispendio per gli stessi nuovi contribuenti. Per contro, numerosi attuali contribuenti che offrono prestazioni in questo settore (p. es. la Posta o le case da gioco, ma anche operatori culturali e sportivi) non avranno più problemi legati alla doppia utilizzazione con la relativa riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

In relazione alle esenzioni improprie delle operazioni con scommesse, lotterie ed altri giochi d'azzardo (art. 18 n. 23 LIVA) dev'essere menzionato che gli offerenti di simili giochi d'azzardo sottostanno già oggi, di regola, alle imposte o tasse cantonali (imposta o tassa sulle lotterie) o tasse federali (tassa sulle case da gioco)¹⁸⁰.

Per quanto concerne le esatte ripercussioni finanziarie si rinvia alle spiegazioni del numero 3.4.

Il nuovo catalogo delle prestazioni imponibili all'aliquota ridotta comprende segnatamente:

Forniture di acqua trasportata in condotte: come già oggi l'acqua – per così dire fonte di vita – non deve essere imposta con l'aliquota normale.

*Forniture di derrate alimentari e additivi ai sensi della legge federale sulle derrate alimentari e gli oggetti d'uso*¹⁸¹, anche se rientrano nell'ambito di prestazioni del settore della ristorazione. Sono nondimeno imposti con l'aliquota normale i generi voluttuari come il tabacco e le bevande alcoliche: anche in questo caso l'intento è identico a quello odierno, ossia di imporre in misura minore i beni di prima necessità. Invece che di cibi e di bevande si parla di generi alimentari e di additivi ai sensi della legge sulle derrate alimentari. I generi alimentari corrispondenti sono definiti dalla legge sulle derrate alimentari e tramite il rinvio alla LDerr il presente disegno di legge garantisce l'unità dell'ordinamento giuridico. La novità è costituita dal fatto che d'ora in poi anche le prestazioni della ristorazione sono imponibili all'aliquota

¹⁷⁹ Per ulteriori spiegazioni in merito ai settori considerati e alle grandezze finanziarie si rinvia al commento dell'art. 18 D-LIVA del modulo «Aliquota unica».

¹⁸⁰ Cfr. la Legge federale del 18 dicembre 1998 sul gioco d'azzardo e sulle case da gioco (Legge sulle case da gioco, LCG; RS 935.52).

¹⁸¹ LDerr; RS 817.0.

ridotta. È così possibile eliminare annosi problemi di delimitazione e la disparità di trattamento tra i ristoranti tradizionali e i commerci take away. È d'altra parte adempita la mozione Hess (04.3655).

Prestazioni del settore alberghiero: per garantire un trattamento possibilmente uniforme e semplice, le prestazioni alberghiere devono essere trattate come le prestazioni di ristorazione.

Forniture di pesci commestibili: i pesci idonei al consumo costituiscono generi alimentari e sono imponibili alla medesima aliquota. Ciò corrisponde alla prassi attuale, sebbene la legge in vigore parli di pesci in generale.

Forniture di cereali (cereali panificabili, da semina, da foraggio): anche i cereali costituiscono generi alimentari. Essi possono però anche essere utilizzati come foraggio. Poiché è impossibile differenziarli in funzione dell'utilizzazione essi devono essere generalmente imposti con l'aliquota ridotta.

Forniture di sementi e bulbi: in questo caso si presenta la medesima problematica dei cereali. Le sementi (p.es. cereali, semi di girasole) e i tuberi da semina (p.es. patate) costituiscono anche generi alimentari. Si giustifica pertanto l'applicazione dell'aliquota ridotta.

Forniture di alimenti per animali: è sovente difficile operare una distinzione tra foraggi e generi alimentari per l'uomo. Si giustifica pertanto l'applicazione dell'aliquota ridotta.

Forniture di medicinali: i medicinali sono già attualmente imposti con l'aliquota ridotta. In questo campo è istituita l'unità della materia nella misura in cui, ai sensi del presente disegno di legge, anche le prestazioni di servizi ospedalieri e mediche sono imposte con l'aliquota ridotta.

Art. 23 Imposte precedenti deducibili

La presente norma corrisponde a quella del modulo «Aliquota unica».

A mente delle modifiche all'articolo 22 D-LIVA, relative al sistema delle aliquote d'imposta, nonché delle modifiche consecutive alla soppressione delle esenzioni improprie dell'articolo 18 D-LIVA, deve altresì essere modificato il computo forfettario dell'imposta precedente in ambito di produzione naturale, previsto dal capoverso 4. Esso ammonta d'ora in poi al 3,4 per cento dell'importo fatturato.

Art. 39 Importazioni esenti d'imposta

La presente norma corrisponde a quella del modulo «Aliquota unica». Le differenze rispetto al modulo «Legge fiscale» sono esigue. Esse risultano dall'abrogazione in ampia misura delle attuali esenzioni improprie (cfr. p.es. art. 39 cpv. 1 n. 2 D-LIVA nel modulo «Legge fiscale»), per garantire un sistema coerente tra imposta sul territorio svizzero e imposta sull'importazione. È particolarmente toccata da questa disposizione l'importazione di opere d'arte da parte dei pittori e scultori o da parte di terzi da essi incaricati.

Art. 40 Calcolo dell'imposta

La presente norma corrisponde a quella del modulo «Aliquota unica». Esistono soltanto differenze minime rispetto al modulo «Legge fiscale». Esse risultano dall'abrogazione in ampia misura delle attuali esenzioni improprie (cfr. p.es. art. 40 cpv. 1 lett. d D-LIVA nel modulo «Legge fiscale»), per garantire un sistema coerente tra imposta sul territorio svizzero e imposta sull'importazione.

Art. 41 Aliquote d'imposta

Nel caso dell'imposta sull'importazione il sistema delle aliquote d'imposta è stato ristrutturato nei medesimi modo e misura di quello dell'imposta sul territorio svizzero e dell'imposta a carico dell'acquirente (cfr. art. 22 D-LIVA). Sono d'ora in poi applicabili due aliquote d'imposta.

Art. 43 Interesse di mora

La presente norma corrisponde a quella del modulo «Aliquota unica».

Art. 47 Interesse remuneratorio

La presente norma corrisponde a quella del modulo «Aliquota unica».

Art. 54 Metodo di rendiconto

La presente norma corrisponde a quella del modulo «Legge fiscale».

Art. 59 Forma della fattura

Il presente articolo corrisponde a quello del modulo «Legge fiscale».

Art. 60 Indicazione dell'imposta

Il presente articolo corrisponde a quello del modulo «Legge fiscale».

Art. 76 Decisioni dell'Amministrazione federale delle contribuzioni

Il presente articolo corrisponde a quello del modulo «Legge fiscale».

Art. 93 Modifica del diritto previgente

In merito ai *numeri 1 e 2* si rinvia alle spiegazioni del medesimo articolo nel modulo «Legge fiscale».

L'adeguamento del *numero 3* è necessario a mente della modifica del tasso dell'aliquota d'imposta. Attualmente il 13,33 percento del gettito di IVA è convogliato alla previdenza per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità. Per fare affluire a queste assicurazioni sociali un substrato fiscale pari a quello odierno anche nel qua-

dro del modulo «2 aliquote», i tassi percentuali del decreto federale sull'aumento delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto a favore dell'AVS/AI¹⁸² devono essere adeguati. L'aliquota normale prevista dall'articolo 130 capoverso 1 Cost. è ulteriormente aumentata di un punto percentuale (*lett. a*). L'aliquota ridotta deve invece essere aumentata di 0,5 punti percentuali invece degli attuali 0,3 punti (*lett. b*). Ciò presuppone la necessità di una modifica della Costituzione federale. Nell'articolo 130 capoverso 3 Cost. nel tenore del 1° gennaio 2007 è previsto che l'aliquota ridotta può essere aumentata al massimo di 0,3 punti percentuali quando non è più garantito il finanziamento dell'AVS e dell'AI a causa dell'evolversi della piramide delle età. L'articolo 130 capoverso 3 Cost. nel suo tenore del 1° gennaio 2007 dev'essere pertanto adattato in tal senso¹⁸³.

Art. 96 Modifica delle aliquote d'imposta

Il presente articolo corrisponde a quello del modulo «Legge fiscale».

Art. 99 Finanziamento dello sgravio fiscale successivo

Anche nell'ambito di questo modulo la base di calcolo è ampliata a causa dell'assoggettamento all'imposta della maggior parte delle eccezioni; per le finanze della Confederazione ne risulta un onere consecutivo alla concessione dello sgravio fiscale successivo¹⁸⁴. Diversamente dal modulo «Aliquota unica»¹⁸⁵, l'aumento limitato nel tempo delle aliquote – necessario per il finanziamento dello sgravio fiscale successivo – è disciplinato in questo caso da una disposizione transitoria della legge sull'IVA. Si tratta di una misura limitata nel tempo, ragione per la quale essa deve essere disciplinata nelle disposizioni transitorie. Gli articoli 22 e 41 D-LIVA del modulo «2 aliquote» disciplinano le aliquote d'imposta. In questo contesto, l'aliquota ridotta necessita di un aumento di 0,3 punti percentuali per il finanziamento dello sgravio fiscale successivo. L'unico capoverso dell'articolo 99 D-LIVA del modulo «2 aliquote» stabilisce che l'aliquota ridotta fissata nell'articolo 22 capoverso 1 e nell'articolo 41 D-LIVA viene aumentata di 0,3 punti percentuali fino alla copertura integrale delle perdite fiscali subite un'unica volta dalla Confederazione a causa dello sgravio fiscale successivo, ma al più tardi fino a fine 2018. Quanto più rapidamente sono coperte le perdite dovute allo sgravio fiscale successivo, tanto più celermente l'aliquota d'imposta aumentata di 0,3 punti percentuali è nuovamente diminuita nella medesima misura. Secondo le stime attuali dei costi dello sgravio fiscale successivo e del gettito dell'imposta sul valore aggiunto sono necessari circa sei anni per il finanziamento dello sgravio fiscale successivo¹⁸⁶. Dalla limitazione nel tempo risulta pertanto che la riscossione degli 0,3 punti percentuali supplementari di IVA diviene caduca al più tardi nel 2018. A partire dal 2019 al più tardi l'imposta nel quadro del modulo «2 aliquote» sarà prelevata unicamente con l'aliquota ridotta effettiva del 3,4 percento.

¹⁸² RS 641.203.

¹⁸³ Cfr. in merito il corrispondente progetto di decreto federale nell'allegato 4.

¹⁸⁴ Cfr. in merito il n. 3.5.

¹⁸⁵ Cfr. in merito il n. 4.1.

¹⁸⁶ Cfr. in merito il n. 3.5.

3 Ripercussioni

3.1 Ripercussioni del modulo «Legge fiscale»

3.1.1 Ripercussioni sui contribuenti

Ognuno dei 310'000 contribuenti approfittano in una forma o nell'altra delle oltre 50 misure contenute nel catalogo "Legge fiscale".

- La libertà di comprovare i fatti che diminuiscono l'imposta, la regola del diritto di ottenere dall'AFC informazioni giuridicamente vincolanti o la semplificazione della procedura di tassazione hanno effetti benefici per tutti i contribuenti.
- La possibilità di uscire senza complicazioni dal metodo di rendiconto con aliquota saldo è un vantaggio per tutti i contribuenti che adempiono le condizioni d'adesione al metodo, i quali rappresentano circa l'85 per cento di tutti i contribuenti.
- Alcune misure creano comunque miglioramenti solo ad una piccola cerchia di contribuenti, come per esempio la limitazione della responsabilità solidale nell'imposizione di gruppo all'uscita dal gruppo, l'esenzione dall'imposta dei trasporti transfrontalieri in bus, la salvaguardia del segreto professionale da parte del negoziante di valori mobiliari, oppure l'esclusione dall'imposta per la collaborazione fra scuole pubbliche e scuole riconosciute dallo Stato.

3.1.2 Ripercussioni sulla Confederazione

Il modulo «Legge fiscale» contiene oltre 50 misure singole per migliorare la legge e per agevolare l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Alcune di queste misure provocano minori entrate per la Confederazione, altre invece generano maggiori entrate, mentre altre ancora non hanno ripercussioni misurabili. Come si può desumere dalla tabella delle principali misure qui appresso, per la Confederazione non risultano a saldo maggiori o minori entrate percettibili:

Misure	Articolo nel n. 2.1	Ripercussioni finanziarie	
I conferimenti alle società, i dividendi e simili non comportano riduzioni della deduzione dell'imposta precedente	3 e 25	-	10 milioni
Estensione del principio del luogo del destinatario nelle prestazioni di servizi	5	-	alcuni milioni
Limite uniforme di cifra d'affari per l'assoggettamento (100'000 franchi)	9	+	10 milioni
Estensione dell'opzione per gli immobili	15	-	alcuni milioni
Semplificazione nel trattamento di combinazioni di prestazioni	16	-	alcuni milioni
Estensione dell'esclusione dall'imposta alle casse disoccupazione	18	-	3 – 4 milioni
I regali pubblicitari legittimano senza limitazioni la deduzione dell'imposta precedente	23	-	< 1 milione
Soppressione della fattispecie fiscale del consumo proprio nel settore edilizio	27	-	30 – 35 milioni
Estensione del metodo dell'aliquota saldo	54	-	30 – 50 milioni
Estensione del condono d'imposta	64	-	alcuni milioni
Limitazione della responsabilità solidale nell'imposizione di gruppo	68	-	alcuni milioni
Miglioramento dell'incasso dell'imposta (se tutte le misure proposte vengono realizzate)	68 e 80-82	+	100 milioni
Valutazione dell'imposta precedente da parte dell'AFC	75	-	alcuni milioni
Meno severità nelle disposizioni penali	83-89	-	alcuni milioni
Interessi moratori e remuneratori secondo i valori di mercato	90	-	30 milioni
Totale		-	10 – 30 milioni

Il modulo «Legge fiscale» contribuisce in maniera determinante alla semplificazione del sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Ciò non significa tuttavia che anche il lavoro dell'AFC sia semplificato in ogni caso. Ne è il caso ad esempio del limite uniforme di cifra d'affari per l'assoggettamento (art. 9 D-LIVA) oppure dell'estensione del metodo dell'aliquota del saldo (art. 54 cpv. 3 D-LIVA). Inversamente le misure volte a migliorare lo statuto procedurale delle persone contribuenti dovrebbero provocare un maggior onere all'AFC. A saldo ne dovrebbe risultare un minore fabbisogno di personale presso l'AFC.

3.1.3 Ripercussioni sui Cantoni e sui Comuni

Le misure del modulo «Legge fiscale» non hanno affatto ripercussioni sui Cantoni e sui Comuni. I servizi contribuenti dei Cantoni e dei Comuni approfittano nondimeno delle agevolazioni previste dal sistema fiscale. A titolo di esempio si possono citare le misure nel campo della collaborazione nel settore della formazione (art. 18 cpv. 1 n. 5 lett. f D-LIVA) e in quello della sanità (art. 18 cpv. 1 n. 2 lett. g D-LIVA). Ma

anche la disgiunzione del concetto di prestazione dal destinatario della prestazione nel catalogo delle eccezioni (art. 18 cpv. 2 D-LIVA) ha ripercussioni positive sui Cantoni e sui Comuni, perché l'esternalizzazione di simili prestazioni escluse dall'imposta (ad esempio nel settore sociale) è agevolato dal fatto che non è più svantaggiato dal profilo fiscale.

3.1.4 Ripercussioni sulle economie domestiche

Le misure ai sensi del modulo «Legge fiscale» non sono unicamente neutrali per il gettito della Confederazione, ma anche per chi sopporta in definitiva l'imposta, cioè le economie domestiche private.

3.1.5 Ripercussioni sull'economia

Le misure del modulo «Legge fiscale» hanno complessivamente effetti leggermente positivi sulla neutralità fiscale e sulla crescita dell'economia. Esse sono idonee per incrementare la certezza del diritto e la semplicità dell'imposta, circostanza che si ripercuote positivamente sulle imprese interessate. In merito alle principali misure specifiche si può constatare quanto segue:

- Se il destinatario dell'immobile lo utilizza per un'attività aziendale, la possibilità di optare per la vendita o la locazione di un immobile in precedenza utilizzato unicamente per scopi esclusi dall'imposta consente una modifica d'utilizzazione dell'immobile con sgravio fiscale successivo¹⁸⁷. Ciò aumenta la liquidità del mercato immobiliare e ne migliora l'efficienza.
- Le ripercussioni dell'aumento del limite di cifra d'affari per l'assoggettamento, da 75'000 a 100'000 franchi, nonché la soppressione del limite superiore di cifra d'affari di 250'000 franchi abbinato all'onere fiscale di 4'000 franchi e del limite speciale di cifra d'affari di 150'000 franchi per le associazioni sportive gestite a titolo onorario si annullano più o meno a vicenda¹⁸⁸.
- La soppressione dell'imposizione del consumo proprio nel settore edilizio sgrava le imprese interessate e comporta una semplificazione dell'IVA¹⁸⁹. Questa circostanza ha di massima ripercussioni positive sulla crescita economica. D'altra parte però la rinuncia all'imposizione è fonte di distorsioni concorrenziali. Così, ad esempio, le compagnie di assicurazione e le casse pensioni con divisione edilizia propria possono eseguire a condizioni privi di concorrenza i loro investimenti di capitale in immobili così come le imprese di costruzione le loro costruzioni di carattere speculativo, i loro investimenti di capitale in immobili e i loro immobili privati (questi ultimi soltanto nel caso delle ditte individuali), perché l'IVA grava soltanto le prestazioni preliminari ma non la creazione di valore.
- Entrambe le misure concernenti l'estensione del metodo dell'aliquota del saldo¹⁹⁰ sono fonte di uno sgravio amministrativo per le imprese che conteggiano attualmente l'imposta con le aliquote del saldo o che intendono passare a questo

¹⁸⁷ Cfr. il commento dell'art. 15 cpv. 1 al n. 2.1.

¹⁸⁸ Cfr. il commento dell'art. 9 cpv. 1 al n. 2.1.

¹⁸⁹ Cfr. il commento dell'art. 27 al n. 2.1.

¹⁹⁰ Cfr. il commento dell'art. 54 al n. 2.1.

metodo di rendiconto. La riduzione da 5 anni a 1 anno del termine di passaggio dal metodo dell'aliquota saldo al metodo effettivo migliora la neutralità dell'imposta e va pertanto valutata positivamente in un'ottica economica.

- Le proposte in ambito di miglioramento dell'incasso¹⁹¹ rafforzano le caratteristiche di neutralità dell'IVA, poiché contribuiscono al trasferimento effettivo alla Confederazione dell'IVA pagata dai destinatari.

3.2 Ripercussioni del modulo «Aliquota unica»

Per i calcoli relativi all'aliquota del modulo con aliquota unica, che è neutrale dal profilo del gettito fiscale, la riforma può essere articolata concettualmente in due fasi. Nel quadro della prima fase le tre aliquote attuali sono sostituite – senza modifica alcuna delle basi di calcolo – con un'aliquota unica del 6,5 percento, neutrale dal profilo del bilancio. Nel corso di una seconda fase le cifre d'affari finora escluse dall'imposta vengono assoggettate all'imposta. L'estensione della base fiscale che vi è abbinata consente di ridurre l'aliquota unica al 6,0 percento, in maniera neutrale dal profilo del bilancio.

La tabella qui appreso illustra queste due fasi. L'aliquota risultante – accumulata tramite le singole misure – è riprodotta nell'ultima colonna. È chiaro che l'impulso principale della riduzione, senza ripercussioni sul bilancio dell'economia domestica, dell'aliquota unica proviene dalla soppressione delle eccezioni nel settore della sanità.

Misure		Maggiori entrate in milioni di franchi in caso di aliquota unica del 6,515 %		Aliquota dopo riduzione neutrale dal profilo del bilancio
		per posizione	cumulate	
1a fase	Introduzione dell'aliquota unica	0	0	6,515 %
2a fase	Soppressione delle seguenti			
a)	Sanità e sociale	1'098	1'098	6,096 %
b)	Formazione ed istruzione	80	1'178	6,067 %
c)	Amministrazione pubblica (imposta sugli emolumenti di atti ufficiali)	59	1'237	6,047 %
d)	Intrattenimento, cultura e Sport	107	1'343	6,007 %
e)	Rappresentanza di interessi, associazioni ecclesiastiche e altre	24	1'368	5,998 %
f)	Altri settori (n. 1, 12, 13, 17, 22 e 25 dell'art. 18 LIVA)	34	1'402	5,986 %

¹⁹¹ Cfr. il commento dell'art. 78 al n. 2.1.

Il passaggio all'aliquota unica rende necessario un adeguamento al 3,1 per cento della deduzione forfettaria dell'imposta precedente per i prodotti naturali (art. 23 cpv. 4 D-LIVA). Per finanziare il correttivo di politica sociale (n. 5) e lo sgravio fiscale successivo, l'aliquota unica è aumentata temporaneamente di 0,2 punti percentuali complessivi. Durante tale periodo la deduzione forfettaria dell'imposta precedente ammonta al 3,2 per cento.

A medio e lungo termine il modulo «Aliquota unica» migliora la capacità concorrenziale dell'economia svizzera. A lungo termine ne risultano utili in termini di benessere rispetto allo status quo. Essi sono originati da un canto dalla soppressione delle esenzioni improprie e, d'altro canto, dall'imposizione più elevata di beni di consumo tendenzialmente piuttosto statici come ad esempio i generi alimentari, rispettivamente dall'imposizione meno elevata dei beni di consumo che reagiscono elasticamente¹⁹².

3.2.1 Ripercussioni sui contribuenti

- L'eliminazione delle esenzioni improprie incrementa il numero dei contribuenti al massimo di 30'000 unità. Le aziende toccate da questa misura saranno costrette ad affrontare spese di pagamento dell'imposta non quantificabili poiché dipendenti principalmente dalla grandezza dell'azienda. In media questi costi sono sensibilmente inferiori ai fr. 4'200.-- annui per PMI, valutati nella tabella a cifra 7.2.1; le diverse semplificazioni dei moduli "Legge fiscale" e "Aliquota unica" rendono decisamente più agevole l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto¹⁹³.
- D'altra parte, l'eliminazione delle esenzioni improprie origina una diminuzione delle spese di pagamento dell'imposta a tutti quei contribuenti che attualmente realizzano sia operazioni imponibili sia operazioni escluse dall'imposta e che, di conseguenza, devono ripartire correttamente le operazioni e ridurre in maniera conforme la deduzione dell'imposta precedente.

Nell'anno 2003 38'665 contribuenti (ossia il 12,4% di tutti i contribuenti) avevano dichiarato operazioni escluse dall'imposta nella cifra 043 del rendiconto. Non è possibile suddividere questi importi fra operazioni escluse dall'imposta secondo l'articolo 18 LIVA e sussidi e doni ricevuti. Dei citati contribuenti, 32'287 allestivano i rendiconti col metodo effettivo ed erano quindi stati obbligati a ridurre la deduzione dell'imposta precedente. C'è da supporre che una parte di loro non abbia realizzato operazioni escluse dall'imposta secondo l'articolo 18 LIVA, bensì abbia ricevuto sussidi e/o doni. Si può comunque affermare che molti contribuenti beneficeranno di uno sgravio amministrativo in seguito all'abolizione di gran parte delle esenzioni improprie.

Inoltre, se per il trattamento di sussidi e doni fosse introdotta una delle alternative proposte nei numeri 6.1 e 6.2, nessuno di questi 32'287 contribuenti sarebbe costretto a ridurre la deduzione dell'imposta precedente.

¹⁹² Cfr. in merito le spiegazioni del n. 3.2.5.

¹⁹³ A questo proposito occorre ricordare anche lo studio della Banca Mondiale e di PricewaterhouseCoopers LLP dell'anno 2006, che quantifica a sole otto ore per anno il tempo che un'impresa svizzera di media grandezza dedica al pagamento dell'IVA (vedi spiegazioni dettagliate nel n. 7.2.1)

- Sgravi amministrativi risultano anche in seguito all'introduzione dell'aliquota unica. Questi sgravi si fanno ad esempio sentire se un contribuente effettua prestazioni imponibili ad aliquote differenti. Per i contribuenti che allestiscono i rendiconti col metodo dell'aliquota saldo la situazione per l'anno 2003 si presenta quindi come segue:

Aliquote d'imposta applicabili	Numero di contribuenti	
		in % *
Aliquota normale e aliquota ridotta	32'346	16.8%
Aliquota normale e aliquota speciale per l'alloggio	5'878	3.0%
Aliquota ridotta e aliquota speciale per l'alloggio	3'021	1.6%
Aliquota normale, aliquota ridotta e aliquota speciale per l'alloggio	3'016	1.6%

** In % di tutti i contribuenti che conteggiavano l'imposta con il metodo effettivo e che nel 2003 avevano dichiarato cifre d'affari imponibili*

A ciò si aggiungono ancora circa 15'000 contribuenti col metodo di rendiconto dell'aliquota saldo o forfettaria che eseguono prestazioni imponibili ad aliquote differenti. Complessivamente sono circa 50'000, ovvero un sesto di tutti i contribuenti, coloro che traggono vantaggi amministrativi dal fatto che tutte le loro prestazioni imponibili soggiacciono alla medesima aliquota d'imposta. Per questi contribuenti viene inoltre ridotto anche il rischio di ripresa fiscale durante i controlli effettuati dall'AFC, con conseguente rafforzamento della sicurezza giuridica. Un'aliquota unica evita infatti a priori riprese d'imposta originate da un'errata attribuzione delle aliquote d'imposta.

Inoltre, la maggior parte dei contribuenti che conteggiano col metodo effettivo approfitta del fatto che i loro acquisti sono imponibili ad un'aliquota unica, ciò che contribuisce notevolmente a semplificare il calcolo dell'importo che dà diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Si trova in tal modo ridotto anche il rischio di dover subire riprese fiscali durante i controlli dell'AFC.

- Nel 2004 la società fiduciaria KPMG Svizzera e l'Istituto per contabilità e controlling dell'Università di Zurigo hanno esaminato l'importanza dei rischi dell'IVA e del loro trattamento all'interno delle aziende, nonché la concezione concreta della gestione dell'IVA¹⁹⁴. Il sondaggio era indirizzato alle 500 aziende svizzere con le cifre d'affari più importanti ed alle 20 più grandi banche e assicurazioni svizzere. Al sondaggio hanno partecipato 176 aziende. A cifra 3.2 di tale studio vengono illustrati i settori a rischio dell'imposta sul valore aggiunto. Nello schema seguente sono indicate le percentuali che le aziende interpellate considerano a "grande" o "medio" rischio. D'altra parte, lo schema mostra se e in che misura, secondo la valutazione del Consiglio federale, il

¹⁹⁴ KPMG e l'Università di Zurigo, Istituto per contabilità e controlling, Management der Mehrwertsteuerrisiken, Eine Bestandesaufnahme bei Schweizer Unternehmen anlässlich 10 Jahre Mehrwertsteuer, Zurigo 2004; consultabile in internet sotto: www.kpmg.ch/library/publikationen_studien/12175.asp.

modulo “Aliquota unica” (in combinazione col modulo “Legge fiscale”) contribuisce a ridurre il rischio:

Settori i cui rischi sono d'ordine formale

	Rischio medio-grande con lo status quo per KPMG / Uni ZH	Modifica del rischio con il modulo "Aliquota unica"	Commento
Prova d'esportazione	45%	↘	È ammessa la libertà di prova (+ regola del rifugio sicuro)
Fatture di imposta precedenti conformi	43%	↘	È ammessa la libertà di prova (+ regola del rifugio sicuro)
Riconciliazione della cifra d'affari	40%	↘	Più semplice grazie alla possibilità di attenersi all'esercizio commerciale, nonché grazie all'introduzione dell'aliquota unica e all'abolizione di molte eccezioni
Prove d'importazione	37%	↘	È ammessa la libertà di prova (+ regola del rifugio sicuro)
Conservazione dei documenti	32%	→	Con l'abbreviazione del termine di prescrizione assoluta risulta più breve anche il termine di conservazione dei documenti nei casi giuridici pendenti
Fatturazione conforme	17%	↘	L'aliquota unica e l'abolizione di molte eccezioni facilitano la fatturazione

Settori i cui rischi sono d'ordine materiale

	Rischio medio-grande con lo status quo per KPMG / Uni ZH	Modifica del rischio con il modulo "Aliquota unica"	Commento
Accertamento dell'assoggettamento	38%	↘	Limite uniforme di cifra d'affari, più nessun limite di debito d'imposta, non è più necessaria l'estrapolazione sull'anno intero
Qualificazione + Ripartizione delle cifre d'affari	36%	↘	Grazie all'introduzione dell'aliquota unica e all'abolizione di molte eccezioni risulta un po' più semplice
Operazioni a catena	36%	↘	Disciplinato ormai chiaramente nell'articolo 19 capoverso 3 D-LIVA
Modifiche d'utilizzazione	34%	↘	È possibile optare per l'imposizione di tutte le locazioni di immobili a tutte le aziende, anche quando l'immobile è totalmente o parzialmente utilizzato dal locatario per realizzare operazioni escluse dall'imposta
Transazioni interne ai gruppi di società	29%	↘	Questo rischio è già stato ridotto con la modifica della prassi dal 1° gennaio 2005 in materia di corsi di conversione per valute estere
Amministrazione di partecipazioni	25%	↘	Non occorre più procedere a riduzioni della deduzione dell'imposta precedente
Operazioni di scambio e compensazioni	23%	↘	Nessuna correzione a posteriori per i contribuenti che corteggiano l'imposta col metodo effettivo e che realizzano solo operazioni imponibili
Trattamento dei pagamenti anticipati	22%	→	Qui i problemi sorgono solo in caso di aumento delle aliquote d'imposta. La riforma non cambia niente
Sviluppo dell'attività rilevante ai fini dell'IVA	16%	↘	In caso di cambiamenti dell'attività aziendale c'è meno rischio che la nuova attività sia trattata fiscalmente in modo differente rispetto all'attività precedente
Determinazione dell'aliquota d'imposta	10%	↓	Nessun problema grazie all'aliquota unica

La tabella dimostra che praticamente tutti i settori formali e materiali di rischio dell'imposta sul valore aggiunto si riducono, a volte notevolmente. La determinazione dell'aliquota d'imposta applicabile non costituisce più un problema. Come dimostra un confronto con la seguente cifra 3.4.1, il modulo “aliquota unica” ha ripercussioni positive sul rischio dei contribuenti più importanti rispetto al modulo “2 aliquote”.

3.2.2 Ripercussioni sulla Confederazione

Il modulo «Aliquota unica» è strutturato in modo neutrale dal profilo del gettito IVA. La soppressione della maggior parte delle eccezioni e l'introduzione di un'aliquota unica non devono pertanto avere ripercussioni sulle entrate della Confederazione provenienti dall'IVA. Un'equiparazione assoluta è nondimeno irrealizzabile. Da un canto, infatti, l'aliquota unica è fissata arrotondando una cifra dopo la virgola. D'altro canto la tabella di input/output utilizzata per il calcolo dell'aliquota unica – elaborata da Ecoplan in collaborazione con il PF di Zurigo e raffigurante l'economia svizzera nel 2001 – è soggetta a errori di stima come ogni modello economico. Questi errori derivano da un canto dall'imprecisione dei dati statistici utilizzati e da semplificazioni inevitabili nella raffigurazione delle esatte normative della legislazione in materia di IVA. D'altro canto anche l'importanza relativa dei settori

dell'economia svizzera possono subire spostamenti dovuti agli sviluppi strutturali o congiunturali tra l'anno di base 2001 – sul quale poggiano le stime – e il momento dell'introduzione della riforma. Anche questa circostanza può comportare divergenze rispetto alle stime delle entrate realizzate a quel momento. Occorre pertanto partire dal presupposto che l'aliquota unica effettivamente neutrale dal profilo del gettito può deviare di +/- 0,2 punti percentuali rispetto all'aliquota calcolata del 6 per cento. Solo nel corso del primo anno successivo all'entrata in vigore della riforma si potrà stimare con una certa sicurezza se l'aliquota calcolata ha effettivamente determinato la neutralità del gettito.

Il modulo «Aliquota unica» si ripercuote positivamente sulle finanze della Confederazione nella misura in cui tutti gli acquisti di prestazioni di servizi e di beni attualmente gravati con l'aliquota normale del 7,6 per cento saranno imponibili al 6,0 per cento soltanto. Ciò concerne soprattutto le prestazioni edilizie, ma anche gli acquisti di computer, mobili d'ufficio, automobili e beni d'infrastruttura.

Consecutivamente all'assoggettamento integrale all'IVA delle prestazioni del settore della sanità ci si devono aspettare premi più elevati nell'assicurazione obbligatoria contro le malattie, circostanza che provocherà maggiori uscite della Confederazione dell'ordine di circa 55 milioni di franchi l'anno per il finanziamento delle riduzioni individuali dei premi¹⁹⁵.

Il modulo «Aliquota unica» si ripercuote sia positivamente sia negativamente sul fabbisogno di personale dell'AFC. Le semplificazioni che vi sono abbinate consentono da un canto una riduzione del 10–15 per cento dell'effettivo di personale. D'altro canto l'aumento del numero di contribuenti di 30'000 unità, ossia del 9,7 per cento circa, richiede un aumento corrispondente dell'effettivo di personale. Rispetto all'effettivo attuale risulta a saldo un minor fabbisogno di 30 posti circa.

3.2.3 Ripercussioni sui Cantoni e sui Comuni

Il modulo «Aliquota unica» ha ripercussioni sui Cantoni e sui Comuni nella misura in cui si tratta di servizi contribuenti. Come tutti gli altri contribuenti anche i servizi dei Cantoni e dei Comuni devono eseguire le modifiche della legge e in particolare quelle relative alle aliquote.

I Cantoni e i Comuni sono nondimeno toccati anche dall'abrogazione delle eccezioni nei settori della sanità, della formazione, sociale e della cultura. Finora le prestazioni eseguite in questi settori erano di norma gravate unicamente dalla tassa occulta sulle prestazioni preliminari e sugli investimenti. D'ora in poi queste prestazioni eseguite a titolo oneroso sono imponibili all'IVA. Ne consegue un rincaro percettibile di queste prestazioni. Una parte più o meno importante di questo maggiore onere è trasferita ai destinatari delle prestazioni, ossia ai pazienti (tramite il sistema delle casse malati), agli studenti (tramite le tasse scolastiche) e agli spettatori di concerti o rappresentazioni teatrali (prezzo di entrata). Una parte – piuttosto esigua – è compensata con l'esecuzione più efficiente della prestazione. È inoltre ipotizzabile che alcune prestazioni non siano più eseguite. D'altronde ci deve aspettare che i deficit in questi

¹⁹⁵ Sulla base di un contributo della Confederazione di circa 2,1 miliardi di franchi per la riduzione dei premi e un aumento dei costi della salute del 2,6 per cento in seguito alla soppressione della maggior parte delle prestazioni escluse dall'imposta nel settore sanitario in caso d'applicazione del modulo «Aliquota unica»; v. n. 2.2.

settori registrino un incremento e che i Cantoni e i Comuni facciano valere un fabbisogno supplementare per coprire tali deficit.

Consecutivamente all'assoggettamento integrale all'IVA delle prestazioni nel settore della sanità ci si devono aspettare premi più elevati nell'assicurazione obbligatoria contro le malattie, circostanza che provocherà maggiori uscite per i Cantoni dell'ordine di circa 68 milioni di franchi l'anno per il finanziamento delle riduzioni individuali dei premi¹⁹⁶.

I Cantoni e i Comuni beneficiano però anche di un'aliquota chiaramente inferiore all'attuale aliquota normale. In questo senso le prestazioni edilizie – ma anche gli acquisti di computer, mobili d'ufficio, veicoli comunali e simili – sono ad esempio imposti a un'aliquota del 6,0 per cento, al posto di quella attuale del 7,6 per cento. L'entità di questo minore onere fiscale non può essere quantificata per il momento.

3.2.4 Ripercussioni sulle economie domestiche

a) Ripercussioni fondamentali

Il modulo «Aliquota unica» è strutturato in maniera neutrale dal profilo del gettito (cfr. n. 3.2.2). Ciò significa che anche l'onere che grava i soggetti incisi dall'imposta, ossia le economie domestiche in territorio svizzero e all'estero, rimane di massima identico. Nondimeno il consumatore svizzero subisce un debole aggravio dell'onere nella misura in cui, consecutivamente alla soppressione delle eccezioni, una parte della tassa occulta sparisce e non viene quindi più «esportata» parzialmente all'estero.

L'AFC parte dal presupposto che nel caso dello status quo quasi 1,76 miliardi di franchi (ossia un buon 10% delle entrate dell'IVA di 17,033 miliardi di franchi) sono «esportati» all'estero. Si tratta da un canto del consumo di prestazioni turistiche e dell'acquisto di beni e d'altro canto della tassa occulta che grava le prestazioni di imprese svizzere verso l'estero o all'estero. Va comunque detto che la tassa occulta può essere stimata solo molto approssimativamente. Pertanto, circa 15,273 miliardi di franchi sono a carico delle economie domestiche svizzere. Ciò corrisponde a un onere medio di 4'849 franchi per economia domestica e per anno.

Nel modulo «Aliquota unica» solo 1,52 miliardi di franchi sono trasferiti ad acquirenti con sede all'estero. Ne è motivo il fatto che nel caso ad esempio delle banche le prestazioni preliminari sono gravate solo ancora del 6,0 per cento invece che del 7,6 per cento. Di conseguenza, ai destinatari di prestazioni di servizi bancarie con sede in territorio svizzero o all'estero è trasferita meno imposta precedente sotto forma di tassa occulta. Ne consegue che l'onere fiscale delle economie domestiche svizzere ammonta a 15,513 miliardi di franchi, ossia 4'925 franchi per economia domestica e per anno.

Secondo questi calcoli di statistica comparata, l'onere che grava le economie domestiche svizzere aumenterebbe in media di 76 franchi all'anno o di 6.30 franchi al mese consecutivamente all'introduzione del modulo «Aliquota unica». Ciò corrisponde allo 0,07 per cento del reddito medio.

¹⁹⁶ Vedi nota in calce 195; rapporto ipotizzato del contributo alla riduzione totale dei premi da parte di Confederazione e Cantoni: 45 % / 55 %.

L'onere per tipo di economia domestica e per classe di reddito è illustrato dalla lettera c qui appresso.

b) Meccanismi di trasferimento

L'IVA è trasferita apertamente oppure sotto forma di cosiddetta tassa occulta. L'impresa che esegue prestazioni imponibili tenterà di trasferire al cliente l'IVA dovuta sulla sua cifra d'affari. Lo stesso dicasi della tassa occulta inclusa nascostamente nelle sue spese e costituisce quindi un fattore di costo come ogni altro:

- le imprese che eseguono esclusivamente prestazioni escluse dall'imposta avranno tendenza a trasferire all'acquirente la tassa occulta che grava le loro spese;
- anche nel caso dello Stato gli acquisti di beni materiali e la produzione di opere edilizie soggiace all'IVA. Lo Stato che struttura in modo equilibrato i suoi conti ha anche trasferito la sua tassa occulta a chi paga le imposte;
- nella fissazione dei premi una compagnia di assicurazione che offre l'assicurazione della mobilia domestica o l'assicurazione casco dei veicoli terrà conto del fatto che deve pagare il danno con IVA inclusa.

Questi meccanismi di trasferimento fanno sì che l'IVA è sopportata dai soggetti economici che non eseguono prestazioni a titolo oneroso ad altre persone e che – diversamente dallo Stato – non possono prelevare imposte. In definitiva l'IVA è sopportata dalle economie domestiche e nella sua maggior parte dalle economie domestiche svizzere. Come già illustrato alla lettera a qui sopra, una piccola parte dell'IVA (circa il 10%) è trasferita a persone residenti all'estero.

c) Onere delle economie domestiche per tipo e per classe di reddito

Per il calcolo dell'onere dell'IVA che grava le economie domestiche svizzere si ricorre al rilevamento dei redditi e dei consumi dell'Ufficio federale di statistica. Questa statistica non contiene però tutte le indicazioni relative alle economie domestiche. Mancano ad esempio le spese di costruzione, di acquisto e di rinnovo di case e appartamenti, nonché le spese per l'acquisto di opere d'arte. Non sono inoltre prese in considerazione le economie domestiche a reddito molto elevato.

Occorre d'altronde osservare che le locazioni di case, appartamenti e garage sono gravate in modo diverso con l'imposta sul valore aggiunto (tassa occulta) a dipendenza dell'età degli oggetti. Una modifica dell'aliquota d'imposta – come quella costituita dall'introduzione dell'aliquota unica – si ripercuote solo a lungo termine sulla maggioranza degli locatari. Concretamente l'introduzione dell'aliquota unica provoca una riduzione dell'onere dell'IVA sulle spese locative soltanto se i locatari si trasferiscono in un oggetto locativo di nuova costruzione o se il loro appartamento è integralmente rinnovato. Nel quadro della presente analisi di statistica comparata devono pertanto essere escluse le menzionate spese di locazione delle economie domestiche.

Per i motivi che precedono le ripercussioni sulle economie domestiche possono essere accertate solo in misura approssimativa. **Va inoltre osservato che i calcoli qui appresso superano le ripercussioni effettive.** Secondo la tabella seguente il maggiore onere è di 9 franchi per la media delle economie domestiche. Come illustrato qui sopra alla lettera a, il maggiore onere effettivo è di soli 6.30 franchi al mese.

Nel quadro della presente proposta di riforma la maggior parte delle prestazioni escluse dall'imposta saranno d'ora in poi imponibili all'aliquota unica. Ne derivano le seguenti conseguenze:

- la quota di spese delle economie domestiche interamente gravata dell'IVA aumenta;
- la tassa occulta diminuisce a causa dell'ampliamento della base fiscale;
- una quota minore di tassa occulta è trasferita a soggetti esteri.

Nel caso del modulo «Aliquota unica» le economie domestiche svizzere versano a saldo una quota più importante delle entrate di IVA della Confederazione. Ciò fa sì che nell'ipotesi di questo modello l'onere delle economie domestiche aumenta per quasi tutte le classi di reddito¹⁹⁷. Questi calcoli di statistica comparata poggiano sull'ipotesi che le riduzioni o gli aumenti di imposta sono integralmente trasferiti ai clienti. A tale scopo si applica una combinazione dei rilevamenti dei redditi e dei consumi degli anni 2000–2002 dell'Ufficio federale di statistica. Nel caso del modulo «Aliquota unica» solo il quinto delle economie con il più alto reddito fruisce di una minima riduzione dell'onere rispetto allo status quo:

Classi di reddito (franchi al mese)	Tutte le economie domestiche	0 - 4 499	4 500 - 6 699	6 700 - 8 699	8 700 - 11 699	11 700 e oltre
Reddito mensile per economia domestica	8'623	3'130	5'676	7'673	10'077	16'677
Persone per economia domestica	2.30	1.38	1.98	2.48	2.78	2.91

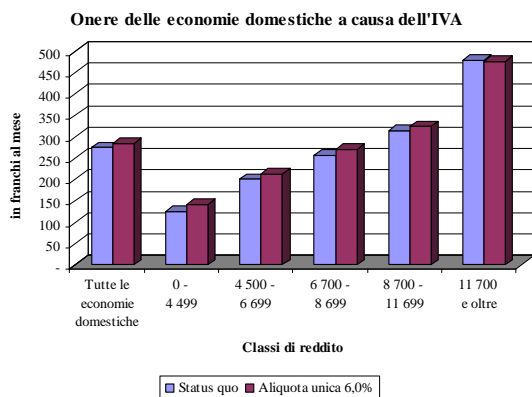
Status quo						
Onere in franchi al mese	274.85	125.76	200.27	257.68	315.11	478.67
Onere in % del reddito	3.19%	4.02%	3.53%	3.36%	3.13%	2.87%

Situazione con un'aliquota unica del 6,0%						
Onere in franchi al mese	283.85	141.32	212.85	269.98	323.75	475.84
Onere in % del reddito	3.29%	4.52%	3.75%	3.52%	3.21%	2.85%

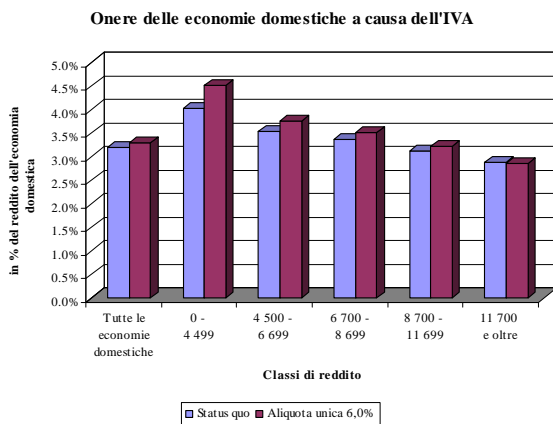
Differenze in franchi e in percentuale						
Onere supplementare in franchi	9.00	15.56	12.57	12.31	8.64	-2.83
Onere supplementare in % del reddito	0.10%	0.50%	0.22%	0.16%	0.09%	-0.02%

L'onere delle economie domestiche in franchi per mese può essere illustrato graficamente come segue:

¹⁹⁷ Si tratta nella fattispecie di quintili. Ogni classe di reddito comprende pertanto il 20% di tutte le economie domestiche.



Confrontando l'onere di imposta sul valore aggiunto con il reddito, l'imposta ha un effetto degressivo, che aumenta ulteriormente nel caso del modulo «Aliquota unica»:



Nel caso del modulo «Aliquota unica», soprattutto le famiglie con prole e le economie domestiche di pensionati possono aspettarsi un minimo aumento dell'onere dell'IVA. La riforma ha invece effetti positivi sulle economie domestiche composte da una sola persona (senza pensionati):

Onere supplementare per tipo di economia domestica in franchi al mese con il modulo «Aliquota unica» del 6,0%

Classi di reddito (franchi al mese)	0 - 4 499	4 500 - 6 699	6 700 - 8 699	8 700 - 11 699	11 700 e oltre
Tutte le economie domestiche	15.56	12.57	12.31	8.64	-2.83
Economie domestiche monoparentali (senza pensionati)	5.85	-1.39	-9.13	-13.63	-
Coppie (senza figli)	-	17.51	9.01	0.45	-12.29
Coppie (con 1 figlio)	-	19.82	16.06	12.99	-
Coppie (con 2 figli)	-	22.04	21.50	20.22	10.71
Pensionati	19.12	19.63	23.13	12.36	-

Qui di seguito sono mostrate le ripercussioni su quattro dei descritti tipi di economia domestica del modulo “aliquota unica” sulle singole categorie. È stata scelta la classe di reddito che contiene il reddito medio delle economie domestiche¹⁹⁸:

Tipo di economia domestica Classe di reddito (franchi al mese) Reddito mensile dell'economia domestica	Ec. domest. monoparentali (tranne i pensionati) 4'600 - 6'799				Coppie (senza figli) 8'700 - 11'699			
	5'627	Status quo	Modulo "Aliquota unica"	Differenza	10'216	Status quo	Modulo "Aliquota unica"	Differenza
Generi alimentari + bevande analcoliche	300.42	7.04	17.55	10.51	580.09	13.60	33.89	20.30
Bevande alcoliche e tabacchi	70.30	4.97	3.91	-1.06	124.57	8.80	6.93	-1.87
Abbigliamento e scarpe	154.25	10.89	8.58	-2.32	266.79	18.84	14.84	-4.01
Abitazione ed energia	1'115.62	13.97	11.09	-2.88	1'463.53	21.11	16.91	-4.20
Arredamento d'appartamento, economia domestica	125.63	8.68	6.85	-1.83	252.84	17.61	13.88	-3.73
Igiene e cura della salute	184.70	7.22	10.88	3.65	253.44	10.52	14.86	4.34
Trasporti	373.44	22.50	17.72	-4.78	774.31	43.15	33.97	-9.17
Trasmissione di informazioni	130.89	9.12	7.29	-1.84	147.58	10.25	8.22	-2.03
Divertimenti, tempo libero e cultura	358.68	16.99	18.56	1.57	570.52	25.99	28.01	2.02
Tasse scolastiche e di formazione	15.80	0.54	0.95	0.41	16.07	0.55	0.96	0.41
Ristorazione ed albergheria	454.60	29.13	25.42	-3.70	639.25	40.09	35.72	-4.38
Altre merci e prestazioni di servizi	109.71	7.33	5.75	-1.58	183.40	12.20	9.57	-2.64
Assicurazioni	1'079.94	24.07	29.68	5.60	2'040.37	45.46	56.70	11.24
Contributi, doni e simili	155.97	1.61	2.05	0.44	164.07	2.30	2.97	0.67
Imposte e tasse	598.25	20.46	16.87	-3.59	1'085.82	37.14	30.62	-6.51
Totale (in franchi al mese)	5'228.19	184.52	183.14	-1.39	8'562.65	307.61	308.06	0.45
Totale (in % del reddito dell'economia domestica)	92.913%	3.279%	3.255%	-0.025%	83.816%	3.011%	3.015%	0.004%

¹⁹⁸ Esempio: Il reddito medio dei coniugi senza figli è di fr. 10'869.-- al mese. È stata pertanto tenuta in considerazione la classe di reddito tra fr. 8'700.-- e fr. 11'699.--.

Tipo di economia domestica Classe di reddito (franchi al mese) Reddito mensile dell'economia domestica	Coppie (con 2 figli) 8'700 - 11'699				Pensionati 4'500 - 6'699			
	10'104	Status quo	Modulo "Aliquota unica"	Differenz	5'590	Status quo	Modul "Einheits-satz"	Differenz
Generi alimentari + bevande analcoliche	935.09	21.92	54.64	32.72	567.96	13.31	33.19	19.87
Bevande alcoliche e tabacchi	100.44	7.09	5.59	-1.51	74.16	5.24	4.12	-1.11
Abbigliamento e scarpe	360.57	25.47	20.05	-5.42	165.90	11.72	9.22	-2.49
Abitazione ed energia	1'632.58	26.01	20.97	-5.04	1'112.99	25.11	20.24	-4.87
Arredamento d'appartamento, economia domestica	285.08	19.52	15.42	-4.11	208.91	14.09	11.14	-2.95
Igiene e cura della salute	348.82	13.52	20.61	7.09	470.18	18.15	27.87	9.72
Trasporti	652.40	39.71	31.27	-8.44	403.52	26.93	21.20	-5.73
Trasmissione di informazioni	176.54	12.31	9.83	-2.48	82.41	5.65	4.59	-1.05
Divertimenti, tempo libero e cultura	604.32	29.62	31.38	1.76	367.63	14.23	17.67	3.44
Tasse scolastiche e di formazione	51.28	1.75	3.08	1.32	4.39	0.15	0.26	0.11
Ristorazione ed albergheria	512.14	32.02	28.50	-3.52	289.92	18.41	16.20	-2.21
Altre merci e prestazioni di servizi	214.04	13.61	11.55	-2.07	131.62	8.69	6.81	-1.88
Assicurazioni	2'146.09	49.31	63.55	14.24	759.49	26.50	39.64	13.13
Contributi, doni e simili	139.96	2.10	3.08	0.98	132.11	1.65	2.01	0.36
Imposte e tasse	863.32	30.21	24.91	-5.30	784.70	26.84	22.13	-4.71
Totale (in franchi al mese)	9'042.68	324.18	344.40	20.22	5'555.88	216.67	236.30	19.63
Totale (in % del reddito dell'economia domestica)	89.496%	3.208%	3.409%	0.200%	99.390%	3.876%	4.227%	0.351%

d) Ripercussioni sull'indice nazionale dei prezzi al consumo

L'abolizione della maggior parte delle prestazioni escluse dall'imposta così come l'introduzione di un'aliquota unica del 6,0 percento si ripercuotono anche sull'indice nazionale dei prezzi al consumo. Per i calcoli¹⁹⁹ ci si fonda sull'ipotesi del trasferimento integrale. Viene quindi supposto che aumenti e diminuzioni dell'aliquota d'imposta così come l'abolizione della tassa occulta²⁰⁰ per le prestazioni sinora escluse dall'imposta ed ora imponibili all'aliquota unica sono trasferiti completamente sui prezzi al consumo.

La seguente tabella mostra che nell'anno successivo all'introduzione del modulo "Aliquota unica" ci si deve attendere un aumento dei prezzi al consumo di circa 0,323 percento:

¹⁹⁹ Calcoli effettuati dall'Ufficio federale di statistica, sezione prezzi, in collaborazione con l'AFC.

²⁰⁰ L'abolizione della tassa occulta è stata stimata dall'AFC.

Ripercussioni del modulo "Aliquota unica" sull'indice nazionale dei prezzi al consumo				
	Ponderazione	Indice ricalcolato	Variazione in %	Contributo
Totale	100.000	100.3226	0.323	0.323
Generi alimentari + bevande analcoliche	10.998	103.5156	3.516	0.387
Bevande alcoliche e tabacchi	1.962	98.5130	-1.487	-0.029
Abbigliamento e scarpe	4.259	98.5130	-1.487	-0.063
Abitazione ed energia	25.175	99.5993	-0.401	-0.101
Arredamento, economia domestica	4.335	98.5883	-1.412	-0.061
Igiene e cura della salute	16.719	102.3273	2.327	0.389
Trasporti	10.286	98.6967	-1.303	-0.134
Trasmissione di informazioni	2.636	98.6426	-1.357	-0.036
Divertimenti, tempo libero e cultura	9.242	100.6761	0.676	0.062
Tasse scolastiche e di formazione	0.663	103.6955	3.696	0.025
Ristorazione ed albergheria	9.009	99.0445	-0.955	-0.086
Altre merci e prestazioni di servizi	4.716	99.3722	-0.628	-0.030

Tuttavia, sia il passaggio dall'imposta sulla cifra d'affari all'imposta sul valore aggiunto nell'anno 1995, sia l'aumento delle aliquote d'imposta in favore dell'AVS nell'anno 1999 hanno dimostrato che gli aumenti d'imposta non possono essere completamente trasferiti sui consumatori. Secondo l'Ufficio federale di statistica, solo circa tre quarti degli effetti massimi calcolato sono stati constatati nel 1995, e solo due terzi nel 1999. Ciò non stupisce se si considera che le possibilità e necessità di trasferimento dipendono dalle condizioni di mercato per ogni bene e prestazione di servizi. Occorre quindi ipotizzare che con l'introduzione di un'aliquota unica i maggiori aggravii fiscali che ne derivano verrebbero trasferiti solo in ragione di circa il 70% sui consumatori.

3.2.5 Ripercussioni sull'economia

Nell'ipotesi dello status quo solo due terzi circa delle entrate provengono dall'imposta sulla cifra d'affari di uscita (imposta sull'output); per il rimanente si tratta di un'imposta sull'input. Essa grava gli acquisti di beni e di prestazioni di servizi (input) delle imprese o delle collettività pubbliche, nella misura in cui queste non possono computare o non possono computare integralmente come imposta precedente l'imposta pagata su questi acquisti. Ne risulta una tassa occulta sulle prestazioni preliminari e sugli investimenti. Sulla scorta dei dati del 2001, la tassa occulta è stimata in circa 5,4 miliardi di franchi su un gettito complessivo di 17 miliardi di franchi²⁰¹. Di quest'importo 1,2 miliardi di franchi di tassa occulta concernono gli investimenti in edifici di abitazione, 4,2 miliardi di franchi gli acquisti restanti.

Secondo questi calcoli la tassa occulta sugli investimenti in edifici di abitazione differisce dalla tassa occulta sugli altri acquisti. Ne è motivo il fatto che nel primo caso la tassa ha ripercussioni meno distorcenti rispetto al secondo caso. La tassa occulta sugli investimenti in edifici di abitazione può essere intesa come proxy del valore attuale dell'imposta che dovrebbe essere prelevata sul flusso delle prestazioni di servi-

²⁰¹ Nel 2005 il gettito dell'imposta sul valore aggiunto ha superato 18 miliardi di franchi. Per corrispondenza la tassa occulta dovrebbe essere salita a 5,7 miliardi di franchi.

zi nel settore abitativo. Rispetto all'esenzione impropria in altri settori economici, il proxy degli investimenti in edifici di abitazione è comparativamente buono perché è prossimo al consumo. Solo l'ultimo livello della catena di creazione di valore aggiunto, ossia le prestazioni di servizi nel settore abitativo, compreso l'aumento di valore dell'immobile, sfugge all'imposizione.

Nel caso del modulo «Aliquota unica» la tassa occulta si riduce a 3,5 miliardi di franchi. Gli investimenti in edifici di abitazione assorbono 1,0 miliardi di franchi di quest'importo, gli acquisti restanti 2,5 miliardi di franchi. Ne sono motivo da un canto la soppressione delle esenzioni improprie e, d'altro canto, la riduzione dell'onere fiscale su questa base fiscale, dipendendo la tassa occulta da un'aliquota unica del 6,0 per cento e non più, precipuamente, dall'aliquota normale del 7,6 per cento. La soppressione di una parte delle esenzioni improprie e il passaggio all'aliquota unica comportano pertanto un evidente trasferimento dell'onere fiscale dalle prestazioni preliminari e dagli investimenti (tassa occulta) verso il consumo.

All'ipotesi che tutte le variazioni dei prezzi dovute alle imposte siano trasferite immediatamente sugli acquirenti ne derivano le seguenti ripercussioni:

- A breve termine il trasferimento dell'onere fiscale dalle prestazioni preliminari al consumo non modifica affatto i prezzi al consumo. I costi di produzione diminuiscono nella misura della tassa occulta, ciò che viene nuovamente compensato dal maggiore onere sul consumo. In caso di trasferimento dell'onere fiscale dagli investimenti al consumo la situazione è già più complicata. È sicuramente vero che i costi di capitale sono interamente sgravati dall'imposta se all'impresa è concessa l'intero sgravio fiscale successivo; per corrispondenza non ne risultano variazioni dei prezzi. Tuttavia il finanziamento dello sgravio fiscale successivo implica – per una durata limitata nel tempo – un'aliquota unica di imposta sul valore aggiunto leggermente aumentata, che fa leggermente lievitare i prezzi al consumo per un breve periodo di tempo. Nei settori nei quali le prestazioni rimangono escluse dall'imposta permane la tassa occulta sugli investimenti, anche se d'ora in poi è calcolata con l'aliquota unica invece che con l'aliquota normale. Ne consegue una riduzione dei costi di capitale, che ha però un effetto solo graduale. Il processo di adeguamento è particolarmente lungo nel caso degli investimenti in edifici abitativi. La riduzione, consecutiva alla riforma, della tassa occulta su questi investimenti provoca per le nuove costruzioni prezzi più bassi che – nel contesto del rinnovo continuo del parco abitativo – si ripercuotono con grande ritardo sulle locazioni. Inversamente il finanziamento opposto per ridurre la tassa occulta – effettuato sotto forma di maggiore onere fiscale sul consumo – si ripercuote immediatamente sui prezzi al consumo. Ne consegue che ci si devono aspettare prezzi al consumo leggermente più elevati immediatamente dopo l'introduzione della riforma.
- A medio e lungo termine si verificano nondimeno ripercussioni opposte. Dal profilo fiscale la riduzione della tassa occulta distorce in misura minore le decisioni aziendali nell'ambito dei fattori e delle procedure di produzione. Ne risultano utili in termini di efficienza da una maggiore esternalizzazione (aumento dell'ottenimento di prestazioni preliminari) e da una produzione a più alta intensità di capitale (investimenti più elevati). Anche il PIL registra una crescita, mentre la produzione a più alta intensità di capitale consente un aumento dei salari. L'incremento della capacità concorrenziale dell'economia svizzera dovrebbe originare una leggera rivalutazione del franco svizzero, con una conseguente diminuzione dei prezzi all'importazione e quindi dei prezzi al consumo. Dal pro-

filo reale i consumatori dovrebbero fruire a medio e lungo termine di un più vasto paniere della spesa.

- In un'ottica economica globale, dallo scenario dell'aliquota unica scaturiscono a lungo scadenza utili in termini di benessere rispetto allo status quo. Tali utili risultano da un canto dalla soppressione delle esenzioni improprie e d'altro canto dalla più forte imposizione di beni di consumo tendenzialmente piuttosto anelastici, come ad esempio i generi alimentari, rispettivamente dalla minor imposizione dei beni di consumo più elastici.
- Gli effetti di distribuzione si verificano sia all'interno di una generazione, tra economie domestiche più povere e più ricche, sia tra generazioni, ossia tra le economie domestiche di differenti generazioni. A breve termine domina l'effetto immediatamente successivo all'introduzione dell'aliquota unica. Le economie domestiche più povere sono più fortemente gravate perché consumano in misura superiore alla media beni attualmente imponibili a un'aliquota d'imposta poco elevata (p. es. generi alimentari). Poiché gli effetti positivi dello scenario dell'aliquota unica – che si sviluppano tra l'altro per il tramite di lunghi processi di adeguamento, come ad esempio l'accumulazione di capitale – divengono efficaci solo con un certo ritardo, le generazioni più giovani traggono meglio profitto dalla riforma di quelle più anziane. Non si sa invece ancora se anche nel caso delle generazioni più giovani e più povere i salari più elevati consecutivi alla maggiore produttività potranno compensare a lungo termine la perdita di potere d'acquisto, dovuta all'aliquota unica, per le prestazioni facenti parte del paniere della spesa.

Si aspettano ulteriori conclusioni sugli effetti a lunga scadenza in termini di efficienza, crescita e distribuzione, della riforma dell'imposta sul valore aggiunto da due pareri commissionati nel quadro del progetto «Sistema fiscale orientato sul futuro e sulla crescita (ZUWACHS [Zukunfts- und wachstumsorientiertes Steuersystem])». Entrambi i pareri sono ancora in fase di elaborazione, ragion per cui non è possibile per il momento esprimersi in merito in maniera più particolareggiata.

3.3 Ripercussioni della variante «Sanità»

Come illustrato nel numero 3.2, l'aliquota unica senza incidenze sul bilancio prima della soppressione delle esenzioni improprie ammonta a poco più del 6,5% percento. Imponendo una parte di queste esenzioni improprie (senza la sanità) l'aliquota unica senza incidenze sul bilancio può essere diminuita al 6,4 percento:

Misure		Maggiori entrate in milioni di franchi in caso di aliquota unica del 6,515 %		Aliquota dopo riduzione neutrale dal profilo del bilancio
		per posizione	cumulate	
1a fase	Introduzione dell'aliquota unica	0	0	6,515 %
2a fase	Soppressione delle seguenti			
a)	Formazione ed istruzione	80	80	6,484 %
b)	Amministrazione pubblica (imposta sugli emolumenti di atti ufficiali)	59	139	6,462 %
c)	Intrattenimento, cultura e Sport	107	246	6,422 %
d)	Rappresentanza di interessi, associazioni ecclesiastiche e altre	24	270	6,413 %
e)	Altri settori (n. 1, 12, 13, 17, 22 e 25 dell'art. 18 LIVA)	34	304	6,400 %

Il passaggio all'aliquota unica rende necessario anche un adattamento della deduzione forfettaria dell'imposta precedente per i prodotti naturali (art. 23 cpv. 4 D-LIVA).

Contrariamente al modello "Aliquota unica", la variante "sanità" non rende necessario una correttivo di politica sociale. Di conseguenza, è anche superfluo aumentare temporaneamente l'aliquota unica per il suo finanziamento. Lo stesso vale per il finanziamento dello sgravio fiscale successivo nei settori appena assoggettati all'imposta.

3.3.1 Ripercussioni sui contribuenti

L'eliminazione delle esenzioni improprie incrementa il numero dei contribuenti di circa 8'700 unità. Le aziende toccate da questa misura saranno costrette ad affrontare spese di pagamento dell'imposta non quantificabili poiché dipendenti principalmente dalla grandezza dell'azienda. In media questi costi sono sensibilmente inferiori ai fr. 4'200.-- annui per PMI, valutati nella tabella al numero 7.2.1; le diverse semplificazioni dei moduli "Legge fiscale" e variante "Sanità" rendono decisamente più agevole l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

D'altra parte, l'eliminazione delle esenzioni improprie origina una diminuzione delle spese di pagamento dell'imposta a tutti quei contribuenti che attualmente realizzano sia operazioni imponibili sia operazioni escluse dall'imposta e che, di conseguenza, devono ripartire correttamente le operazioni e ridurre in maniera conforme la deduzione dell'imposta precedente (v. in merito le spiegazioni date al numero 3.2.1).

Sgravi amministrativi risultano anche in seguito all'introduzione dell'aliquota unica. Questi sgravi si fanno ad esempio sentire se un contribuente esegue prestazioni imponibili ad aliquote differenti. Anche su questo punto si fa riferimento alle spiegazioni del numero 3.2.1.

3.3.2 Ripercussioni sulla Confederazione

Anche la variante “Sanità” è neutrale dal profilo del gettito IVA. La soppressione di diverse eccezioni e l’introduzione di un’unica aliquota non dovrebbero pertanto originare ripercussioni sulle entrate della Confederazione provenienti dall’IVA. Un’assoluta parità di entrate non è comunque realizzabile²⁰².

La variante “Sanità” si ripercuote tuttavia positivamente sul bilancio della Confederazione nella misura in cui tutti gli acquisti di prestazioni di servizi e beni attualmente imponibili all’aliquota normale del 7,6 per cento, saranno imponibili al 6,4 per cento soltanto. Ciò concerne per esempio le prestazioni edilizie ma anche gli acquisti di computer, mobili d’ufficio, automobili e beni d’infrastruttura. L’effetto è comunque inferiore rispetto al modulo “Aliquota unica”.

Rispetto al modello “Aliquota unica”, per l’AFC il fabbisogno di personale è un po’ più ridotto poiché vi saranno chiaramente meno nuovi contribuenti.

3.3.3 Ripercussioni sui Cantoni e sui Comuni

La variante “Sanità” si ripercuote sui Cantoni e sui Comuni nella misura in cui si tratta di servizi contribuenti. Comunque, anche i Cantoni e Comuni sono toccati dalla soppressione di determinate eccezioni. È così ipotizzabile che aumenteranno i disavanzi nei settori ormai assoggettati all’imposta ed i Cantoni e Comuni faranno valere un ulteriore fabbisogno per coprire tali disavanzi. Tuttavia, in veste di acquirenti di prestazioni i Cantoni e Comuni traggono anche beneficio da un’aliquota unica notevolmente inferiore all’attuale aliquota normale²⁰³.

Complessivamente non dovrebbero risultare maggiori oneri per i cantoni e comuni.

3.3.4 Ripercussioni sulle economie domestiche

a) Ripercussioni fondamentali

La variante “Sanità” è neutrale per il gettito fiscale (v. n. 3.3.2. Ciò significa che rimane immutato anche l’onere che grava i soggetti incisi dall’imposta, ossia le economie domestiche in territorio svizzero e all’estero. Nondimeno il consumatore svizzero subisce un debole aggravio dell’onere nella misura in cui, per effetto dell’abolizione delle eccezioni, una parte della tassa occulta sparisce e non viene quindi più “esportata” parzialmente all’estero (cfr. le spiegazioni del n. 3.2.4).

Nella variante “Sanità” solo ancora circa 1,62 miliardi di franchi IVA, invece di 1,76 miliardi, sono trasferiti sugli acquirenti con sede all’estero. Ne è motivo il fatto che nel caso ad esempio delle banche le prestazioni preliminari sono gravate solo ancora del 6,4 per cento invece che del 7,6 per cento. Di conseguenza, ai destinatari di prestazioni di servizi bancarie con sede in territorio svizzero o all’estero è trasferita meno imposta precedente sotto forma di tassa occulta. Ne consegue che l’onere fiscale delle economie domestiche svizzere ammonta a 15,413 miliardi di franchi, ossia 4’893 franchi per economia domestica e per anno. Stando a questi calcoli di statistica comparata, l’onere che grava le delle economie domestiche svizzere aumenta in

²⁰² Vedi in merito le spiegazioni contenute nel n. 3.2.2.

²⁰³ Vedi in merito le spiegazioni contenute nel n. .

seguito all'introduzione della variante "Sanità" in media di 44 franchi l'anno o di 3,65 franchi al mese. Ciò corrisponde allo 0,04 percento del reddito medio.

L'onere per tipo di economia domestica e per classe di reddito è illustrato nella seguente lettera b).

b) Onere delle economie domestiche per tipo e per classe di reddito

Per le spiegazioni fondamentali in merito ai calcoli sull'onere dell'IVA sulle economie domestiche svizzere è fatto riferimento al numero 3.2.4 (lettera c). Nella variante "Sanità" le economie domestiche svizzere versano a saldo una quota leggermente più elevata delle entrate di IVA della Confederazione. Ciò fa sì che nell'ipotesi di questo modello l'onere delle economie domestiche aumenta pressoché per tutte le classi di reddito²⁰⁴. Nel caso della variante "Sanità", solo il quinto delle economie con il più alto reddito fruisce di una minima riduzione dell'onere rispetto allo status quo. Occorre tuttavia **evidenziare che i calcoli seguenti superano chiaramente le effettive ripercussioni**, tenuto conto che un'economia domestica svizzera media sopporta un maggior onere effettivo di soli 3,65 franchi al mese (v. le spiegazioni contenute nella lettera a):

Classi di reddito (franchi al mese)	Tutte le economie domestiche	0 - 4 499	4 500 - 6 699	6 700 - 8 699	8 700 - 11 699	11 700 e oltre
Reddito mensile dell'economia domestica	8'623	3'130	5'676	7'673	10'077	16'677
Persone per economia domestica	2.30	1.38	1.98	2.48	2.78	2.91

Status quo						
Onere in franchi al mese	274.85	125.76	200.27	257.68	315.11	478.67
Onere in % del reddito	3.19%	4.02%	3.53%	3.36%	3.13%	2.87%

Situation nella variante "Sanità" con un'aliquota unica del 6,4%						
Onere in franchi al mese	280.44	136.15	208.04	265.53	320.90	475.22
Onere in % del reddito	3.25%	4.35%	3.67%	3.46%	3.18%	2.85%

Differenze in franchi e punti percentuali						
Onere in franchi al mese	5.59	10.39	7.77	7.86	5.79	-3.46
Onere in % del reddito	0.06%	0.33%	0.14%	0.10%	0.06%	-0.02%

Nel caso della variante "Sanità", soprattutto le famiglie con prole e le economie domestiche di pensionati possono aspettarsi un minimo aumento dell'onere dell'IVA. La riforma ha invece effetti positivi sulle economie domestiche composte da una sola persona (senza pensionati):

²⁰⁴ Si tratta nella fattispecie di quintili. Ogni classe di reddito comprende quindi il 20% di tutte le economie domestiche.

Onere supplementare per tipo di economia domestica in franchi al mese con la variante "Sanità" con un'aliquota unica del 6,4 %

Classi di reddito (franchi al mese)	0 - 4'499	4'500 - 6'699	6'700 - 8'699	8'700 - 11'699	11'700 e oltre
Tutte le economie domestiche	10.39	7.77	7.86	5.79	-3.46
Economie domestiche monoparentali (senza pensionati)	4.62	-2.01	-7.94	-10.82	-
Coppie (senza figli)	-	11.99	6.43	-0.46	-12.15
Coppie (con 1 figlio)	-	14.64	10.09	9.48	-
Coppie (con 2 figli)	-	17.04	17.38	16.79	9.64
Pensionati	11.97	10.06	10.78	-0.20	-

3.3.5 Ripercussioni sull'economia

Allo status quo solo circa due terzi delle entrate provengono dall'imposta realizzata con la cifra d'affari in uscita (imposta sull'output); per il rimanente si tratta di un'imposta sull'input. Quest'ultima grava gli acquisti di beni e prestazioni di servizi (input) delle imprese o delle collettività pubbliche, nella misura in cui queste non possono computare o non possono computare integralmente come imposta precedente l'imposta pagata su questi acquisti. Ne risulta quindi una tassa occulta sulle prestazioni preliminari e sugli investimenti. Sulla scorta dei dati per l'anno 2001, la tassa occulta è stimata in circa 5,4 miliardi di franchi su un gettito complessivo di 17 miliardi di franchi²⁰⁵. Di questi, 1,2 miliardi di franchi formano la tassa occulta sugli investimenti per costruzioni di abitazioni e 4,2 miliardi di franchi sono la rimanente tassa occulta.

Nel caso della variante « Sanità » la tassa occulta si riduce a 4,7 miliardi di franchi. Gli investimenti in edifici di abitazione assorbono 1,0 miliardi di franchi di quest'importo, gli acquisti restanti 3,7 miliardi di franchi. Ne sono motivo da un canto la soppressione delle esenzioni improprie e, d'altro canto, la riduzione dell'onere fiscale su questa base fiscale, dipendendo la tassa occulta da un'aliquota unica del 6,4 percento e non più, precipuamente, dall'aliquota normale del 7,6 percento. La soppressione di una parte delle esenzioni improprie e il passaggio all'aliquota unica comportano pertanto un evidente trasferimento dell'onere fiscale dalle prestazioni preliminari e dagli investimenti (tassa occulta) verso il consumo.

3.4 Ripercussioni del modulo "2 aliquote"

AmMESSO che l'aliquota normale continui a mantenersi al 7,6 percento, la neutralità del gettito deve essere adeguata per il tramite di un adattamento dell'aliquota ridotta che dovrà quindi essere fissata al 3,4 percento.

Nel modulo "2 aliquote" la deduzione forfettaria dell'imposta precedente per l'acquisto di prodotti naturali dai produttori naturali (art. 23 cpv. 4 D-LIVA) am-

²⁰⁵ Nell'anno 2005 il gettito d'imposta sul valore aggiunto ha superato i 18 miliardi di franchi. Proporzionalmente la tassa occulta dovrebbe aver raggiunto i 5,7 miliardi di franchi.

monta al 3,1 per cento. La deduzione forfettaria dell'imposta precedente ammonta al 3,4 per cento finché l'aliquota ridotta è aumentata al 3,7 per cento per finanziare lo sgravio fiscale successivo (cfr. n. 3.5.3).

3.4.1 Ripercussioni sui contribuenti

- L'eliminazione delle esenzioni improprie incrementa il numero dei contribuenti al massimo di 30'000 unità. Le aziende toccate da questa misura saranno costrette ad affrontare spese di pagamento dell'imposta non quantificabili poiché dipendenti principalmente dalla grandezza dell'azienda. In media questi costi sono sensibilmente inferiori ai fr. 4'200.-- annui per PMI, valutati nella tabella a cifra 7.2.1; le diverse semplificazioni dei moduli "Legge fiscale" e "Aliquota unica" rendono decisamente più agevole l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto²⁰⁶.
- D'altra parte, l'eliminazione delle esenzioni improprie origina una diminuzione delle spese di pagamento dell'imposta a tutti quei contribuenti che attualmente realizzano sia operazioni imponibili sia operazioni escluse dall'imposta e che, di conseguenza, devono ripartire correttamente le operazioni e ridurre in maniera conforme la deduzione dell'imposta precedente.

Nell'anno 2003 38'665 contribuenti (ossia il 12,4% di tutti i contribuenti) avevano dichiarato operazioni escluse dall'imposta nella cifra 043 del rendiconto. Non è possibile suddividere questi importi fra operazioni escluse dall'imposta secondo l'articolo 18 LIVA e sussidi e doni ricevuti. Dei citati contribuenti, 32'287 allestivano i rendiconti col metodo effettivo ed erano quindi stati obbligati a ridurre la deduzione dell'imposta precedente. C'è da supporre che una parte di loro non abbia realizzato operazioni escluse dall'imposta secondo l'articolo 18 LIVA, bensì abbia ricevuto sussidi e/o doni. Si può comunque affermare che molti contribuenti beneficeranno di uno sgravio amministrativo in seguito all'abolizione di gran parte delle esenzioni improprie.

Inoltre, se per il trattamento di sussidi e doni fosse introdotta una delle alternative proposte nei numeri 6.1 e 6.2, nessuno di questi 32'287 contribuenti sarebbe costretto a ridurre la deduzione dell'imposta precedente.

- Nel 2004 la società fiduciaria KPMG Svizzera e l'Istituto per contabilità e controlling dell'Università di Zurigo hanno esaminato l'importanza dei rischi dell'IVA e del loro trattamento all'interno delle aziende, nonché la concezione concreta della gestione dell'IVA²⁰⁷. Il sondaggio era indirizzato alle 500 aziende svizzere con le cifre d'affari più importanti ed alle 20 più grandi banche e assicurazioni svizzere. Al sondaggio hanno partecipato 176 aziende. A cifra 3.2 di tale studio vengono illustrati i settori a rischio dell'imposta sul valore aggiunto. Nello schema seguente sono indicate le percentuali che le aziende

²⁰⁶ A questo proposito occorre ricordare anche lo studio della Banca Mondiale e di PricewaterhouseCoopers LLP dell'anno 2006, che quantifica a sole otto ore per anno il tempo che un'impresa svizzera di media grandezza dedica al pagamento dell'IVA (vedi spiegazioni dettagliate nel n. 7.2.1)

²⁰⁷ KPMG e l'Università di Zurigo, Istituto per contabilità e controlling, Management der Mehrwertsteuerrisiken, Eine Bestandesaufnahme bei Schweizer Unternehmen anlässlich 10 Jahre Mehrwertsteuer, Zurigo 2004; consultabile in internet sotto: www.kpmg.ch/library/publikationen_studien/12175.asp.

interpellate considerano a “grande” o “medio” rischio. D'altra parte, lo schema mostra se e in che misura, secondo la valutazione del Consiglio federale, il modulo “2 aliquote” (in combinazione col modulo “Legge fiscale”) contribuisce a ridurre il rischio:

Settori i cui rischi sono d'ordine formale			
	Rischio medio-grande con lo status quo per KPMG / Uni zu	Modifica del rischio con il modulo "2 aliquote"	Commento
Prova d'esportazione	45%	↘	È ammessa la libertà di prova (+ regola del rifugio sicuro)
Fatture di imposta precedenti conformi	43%	↘	È ammessa la libertà di prova (+ regola del rifugio sicuro)
Riconciliazione della cifra d'affari	40%	↘	Più semplice grazie alla possibilità di attenersi all'esercizio commerciale ed all'abolizione di molte eccezioni
Prove d'importazione	37%	↘	È ammessa la libertà di prova (+ regola del rifugio sicuro)
Conservazione dei documenti	32%	→	Con l'abbreviazione del termine di prescrizione assoluta risulta più breve anche il termine di conservazione dei documenti nei casi giuridici pendenti
Fatturazione conforme	17%	→	L'abolizione di molte eccezioni facilita la fatturazione

Settori i cui rischi sono d'ordine materiale			
	Rischio medio-grande con lo status quo per KPMG / Uni zu	Modifica del rischio con il modulo "2 aliquote"	Commento
Accertamento dell'assoggettamento	38%	↘	Limite uniforme di cifra d'affari, più nessun limite di debito d'imposta, non è più necessaria l'estrapolazione sull'anno intero
Qualificazione + Ripartizione delle cifre d'affari	36%	↘	Grazie all'abolizione di molte eccezioni risulta un po' più semplice
Operazioni a catena	36%	↘	Disciplinato ormai chiaramente nell'articolo 19 capoverso 3 D-LIVA
Modifiche d'utilizzazione	34%	→	È possibile optare per l'imposizione di tutte le locazioni di immobili a tutte le aziende, anche quando l'immobile è totalmente o parzialmente utilizzato dal locatario per realizzare operazioni escluse dall'imposta
Transazioni interne ai gruppi di società	29%	→	Questo rischio è già stato ridotto con la modifica della prassi dal 1° gennaio 2005 in materia di corsi di conversione per valute estere
Amministrazione di partecipazioni	25%	↘	Non occorre più procedere a riduzioni della deduzione dell'imposta precedente
Operazioni di scambio e compensazioni	23%	→	Nessuna correzione a posteriori per i contribuenti che conteggiano l'imposta col metodo effettivo e che realizzano solo operazioni imponibili
Trattamento dei pagamenti anticipati	22%	→	Qui i problemi sorgono solo in caso di aumento delle aliquote d'imposta. La riforma non cambia niente
Sviluppo dell'attività rilevante ai fini dell'IIVA	16%	↘	In caso di cambiamenti dell'attività aziendale c'è meno rischio che la nuova attività sia trattata fiscalmente in modo differente rispetto all'attività precedente
Determinazione dell'aliquota d'imposta	10%	→	Nessun miglioramento

La tabella dimostra che moltissimi settori formali e materiali di rischio dell'imposta sul valore aggiunto si riducono, a volte notevolmente. Rispetto al modulo “Aliquota unica” (v. n. 3.2.1) le ripercussioni sui contribuenti sono un po’ meno positive.

3.4.2 Ripercussioni sulla Confederazione

Le aliquote d'imposta del modulo «2 aliquote» sono fissate in modo tale che le entrate di imposta sul valore aggiunto della Confederazione non siano né aumentate, né ridotte in seguito alla riforma. Anche altrimenti il modulo «2 aliquote» non ha ripercussioni percettibili per la Confederazione. È vero che numerosi settori che finora non erano assoggettati all'imposta d'ora in poi lo saranno ma le loro prestazioni saranno imponibili all'aliquota ridotta, che in genere non dovrebbe differire molto dall'attuale onere della tassa occulta. Di conseguenza, non è neppure ipotizzabile un maggiore fabbisogno di sussidi.

La soppressione delle eccezioni ha per effetto un aumento del numero di contribuenti di circa 25'000 unità. A questi si aggiungono circa 1'000 contribuenti in seguito all'armonizzazione del limite di cifra d'affari per l'assoggettamento. Questa circo-

stanza provoca un maggiore onere di riscossione all'amministrazione. I problemi di delimitazione tra prestazioni imponibili e prestazioni escluse dall'imposta si presentano in misura ridotta. Rimane invece ulteriormente importante la delimitazione tra prestazioni imponibili all'aliquota normale e prestazioni imponibili all'aliquota ridotta, ragione per la quale non ci si deve aspettare uno sgravio dell'amministrazione su questo fronte. Occorre pertanto ipotizzare un fabbisogno supplementare di personale tra i 30 e i 40 posti. Non si è invece tenuto conto di un eventuale minore fabbisogno consecutivo a singole misure di miglioramento e di semplificazione della legge nel modulo «Legge fiscale» (n. 3.1.1).

3.4.3 Ripercussioni sui Cantoni e sui Comuni

Il modulo «2 aliquote» non ha ripercussioni percettibili sui Cantoni e sui Comuni. Nella misura in cui si tratta di servizi contribuenti, essi devono eseguire le modifiche della legge e in particolare quelle relative alle aliquote. In questo ambito la loro posizione non è migliore né peggiore di quella degli altri contribuenti.

I Cantoni e i Comuni sono comunque toccati anche dalla soppressione delle eccezioni nel settore della sanità, nel settore sociale, della formazione e della cultura. Questa soppressione non dovrebbe provocare un rincaro delle prestazioni in questo ambito; infatti ci si deve aspettare che l'imposta che graverà d'ora in poi le prestazioni di questi settori sarà trasferita sugli acquirenti e sarà compensata per l'essenziale dalla sparizione della tassa occulta. D'altronde ci deve aspettare che i deficit in questi settori non registrino un incremento e che non venga fatto valere un maggiore fabbisogno di sussidi.

3.4.4 Ripercussioni sulle economie domestiche

I meccanismi di trasferimento dell'IVA sono illustrati nel numero 3.2.4. Esso indica parimenti le modalità di calcolo delle ripercussioni della riforma dell'IVA sulle economie domestiche.

Nel quadro della proposta di riforma la maggior parte delle prestazioni escluse dall'imposta sarà d'ora in poi imponibile all'aliquota unica. Ne derivano le seguenti conseguenze:

- la quota di spese delle economie domestiche interamente gravata dell'IVA aumenta;
- la tassa occulta diminuisce a causa dell'ampliamento della base fiscale;

Alcune prestazioni finora imposte all'aliquota normale sono d'ora in poi imposte all'aliquota ridotta (p. es. le prestazioni della ristorazione [senza le bevande alcoliche]). D'altra parte alcune prestazioni imposte all'aliquota ridotta (p. es. libri, giornali, concessione televisiva) sono d'ora in poi imposte all'aliquota normale.

I calcoli di statistica comparata poggiano sull'ipotesi che le riduzioni o gli aumenti di imposta sono integralmente trasferiti ai clienti. A tale scopo si applica una combinazione dei rilevamenti dei redditi e dei consumi degli anni 2000–2002 dell'Ufficio federale di statistica. Come risulta dalla tabella qui appresso il maggiore onere delle economie domestiche oscilla entro stretti limiti. Per i motivi esposti al numero 3.2.4 i calcoli attestano un onere troppo elevato. Per la totalità delle economie domestiche

svizzere non risulta infatti un maggiore onere dovuto all'applicazione del modulo «2 aliquote».

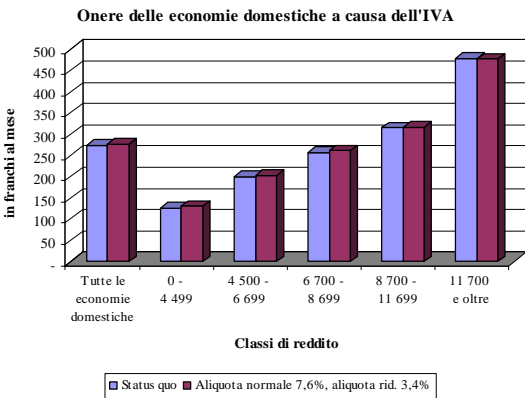
Classi di reddito (franchi al mese)	Tutte le economie domestiche	0 - 4 499	4 500 - 6 699	6 700 - 8 699	8 700 - 11 699	11 700 e oltre
Reddito mensile per economia domestica	8'623	3'130	5'676	7'673	10'077	16'677
Persone per economia domestica	2.300	1.380	1.976	2.483	2.777	2.909

Status quo						
Onere in franchi al mese	274.85	125.76	200.27	257.68	315.11	478.67
Onere in % del reddito	3.19%	4.02%	3.53%	3.36%	3.13%	2.87%

Situazione con il modulo "2 aliquote"						
Onere in franchi al mese	276.90	129.97	203.52	261.08	316.78	477.09
Onere in % del reddito	3.21%	4.15%	3.59%	3.40%	3.14%	2.86%

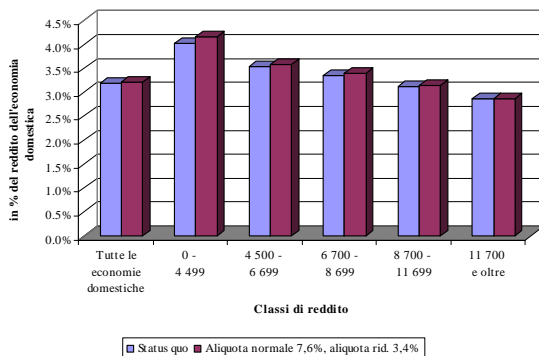
Differenze in franchi e in punti percentuali						
Onere supplementare in franchi	2.06	4.21	3.25	3.40	1.67	-1.59
Onere supplementare in % del reddito	0.02%	0.13%	0.06%	0.04%	0.02%	-0.01%

L'onere delle economie domestiche in franchi per mese può essere illustrato graficamente come segue:



Confrontando l'onere di imposta sul valore aggiunto con il reddito, l'imposta ha un effetto degressivo, che aumenta ulteriormente nel caso del modulo «2 aliquote»:

Onere delle economie domestiche a causa dell'IVA



Anche nel caso del modulo «2 aliquote» sono soprattutto le famiglie con prole e i pensionati a reddito più debole a subire un aggravio dell'onere. Tale aggravio è comunque minore rispetto a quello nel caso del modulo «Aliquota unica».

Onere supplementare per tipo di economia domestica in franchi al mese con le aliquote del 7,6% e del 3,4%

Classi di reddito (franchi al mese)	0 - 4 499	4 500 - 6 699	6 700 - 8 699	8'700 - 11 699	11 700 e oltre
Tutte le economie domestiche	4.21	3.25	3.40	1.67	-1.59
Economie domestiche monoparentali (senza pensionati)	0.97	-2.40	-3.50	-7.16	-
Coppie (senza figli)	-	4.75	3.41	-0.59	-5.62
Coppie (con 1 figlio)	-	6.15	5.16	3.34	-
Coppie (con 2 figli)	-	7.40	7.50	6.19	2.94
Pensionati	5.34	6.14	4.22	1.41	-

Qui di seguito sono mostrate le ripercussioni che il modulo “2 aliquote” per i quattro tipi di economie domestiche sulle singole categorie. È stata scelta la classe di reddito contenente il reddito medio delle varie economie domestiche²⁰⁸:

²⁰⁸ Esempio: Il reddito medio die coniugi senza figli è di fr. 10'869.—al mese. È stata pertanto tenuta in considerazione la classe di reddito tra fr. 8'700.-- e fr. 11'699.--.

Tipo di economia domestica Classe di reddito (franchi al mese) Reddito mensile dell'economia domestica	Ec. domest. monoparentali (tranne i pensionati) 4'600 - 6'799				Coppie (senza figli) 8'700 - 11'699			
	5'627				10'216			
		Status quo	Modulo "2 aliquote"	Differenza		Status quo	Modulo "2 aliquote"	Differenza
Generi alimentari + bevande analcoliche	300.42	7.04	9.96	2.92	580.09	13.60	19.23	5.63
Bevande alcoliche e tabacchi	70.30	4.97	4.96	-0.01	124.57	8.80	8.78	-0.01
Abbigliamento e scarpe	154.25	10.89	10.88	-0.02	266.79	18.84	18.81	-0.03
Abitazione ed energia	1'115.62	13.97	13.96	-0.00	1'463.53	21.11	21.13	0.02
Arredamento d'appartamento, economia domestica	125.63	8.68	8.65	-0.02	252.84	17.61	17.57	-0.04
Igiene e cura della salute	184.70	7.22	7.55	0.33	253.44	10.52	11.13	0.61
Trasporti	373.44	22.50	22.46	-0.04	774.31	43.15	43.08	-0.07
Trasmissione di informazioni	130.89	9.12	9.24	0.12	147.58	10.25	10.42	0.17
Divertimenti, tempo libero e cultura	358.68	16.99	21.66	4.67	570.52	25.99	32.94	6.95
Tasse scolastiche e di formazione	15.80	0.54	0.75	0.21	16.07	0.55	0.77	0.22
Ristorazione ed albergheria	454.60	29.13	17.88	-11.25	639.25	40.09	24.58	-15.51
Altre merci e prestazioni di servizi	109.71	7.33	7.23	-0.10	183.40	12.20	12.01	-0.19
Assicurazioni	1'079.94	24.07	25.86	1.79	2'040.37	45.46	48.88	3.42
Contributi, doni e simili	155.97	1.61	1.53	-0.08	164.07	2.30	2.19	-0.11
Imposte e tasse	598.25	20.46	19.55	-0.91	1'085.82	37.14	35.48	-1.65
Totale (in franchi al mese)	5'228.19	184.52	182.12	-2.40	8'562.65	307.61	307.02	-0.59
Totale (in % del reddito dell'economia domestica)	92.913%	3.279%	3.237%	-0.043%	83.816%	3.011%	3.005%	-0.006%

Tipo di economia domestica Classe di reddito (franchi al mese) Reddito mensile dell'economia domestica	Coppie (con 2 figli) 8'700 - 11' 699				Pensionati 4'500 - 6'699			
	10'104				5'590			
		Status quo	Modulo "2 aliquote"	Differenza		Status quo	Modulo "2 aliquote"	Differenza
Generi alimentari + bevande analcoliche	935.09	21.92	31.00	9.08	567.96	13.31	18.83	5.52
Bevande alcoliche e tabacchi	100.44	7.09	7.08	-0.01	74.16	5.24	5.23	-0.01
Abbigliamento e scarpe	360.57	25.47	25.43	-0.04	165.90	11.72	11.70	-0.02
Abitazione ed energia	1'632.58	26.01	26.07	0.06	1'112.99	25.11	25.14	0.03
Arredamento d'appartamento, economia domestica	285.08	19.52	19.46	-0.06	208.91	14.09	14.03	-0.06
Igiene e cura della salute	348.82	13.52	14.44	0.92	470.18	18.15	19.00	0.85
Trasporti	652.40	39.71	39.64	-0.07	403.52	26.93	26.88	-0.04
Trasmissione di informazioni	176.54	12.31	12.46	0.15	82.41	5.65	5.82	0.18
Divertimenti, tempo libero e cultura	604.32	29.62	36.22	6.60	367.63	14.23	20.77	6.53
Tasse scolastiche e di formazione	51.28	1.75	2.17	0.42	4.39	0.15	0.21	0.06
Ristorazione ed albergheria	512.14	32.02	18.94	-13.08	289.92	18.41	11.02	-7.38
Altre merci e prestazioni di servizi	214.04	13.61	13.47	-0.15	131.62	8.69	8.53	-0.16
Assicurazioni	2'146.09	49.31	53.11	3.80	759.49	26.50	28.43	1.93
Contributi, doni e simili	139.96	2.10	2.01	-0.08	132.11	1.65	1.56	-0.09
Imposte e tasse	883.32	30.21	28.87	-1.34	784.70	26.84	25.64	-1.19
Totale (in franchi al mese)	9'042.68	324.18	330.36	6.19	5'555.88	216.67	222.81	6.14
Totale (in % del reddito dell'economia domestica)	89.496%	3.208%	3.270%	0.061%	99.390%	3.876%	3.986%	0.110%

d) Ripercussioni sull'indice nazionale dei prezzi al consumo

Le modifiche nel catalogo dei beni e delle prestazioni di servizi imponibili all'aliquota ridotta, l'aumento dell'aliquota ridotta dal 2,4 percento al 3,4 percento così come l'imposizione all'aliquota ridotta di gran parte delle prestazioni sinora escluse dall'imposta, si ripercuotono anche sull'indice nazionale dei prezzi al consumo. Per i calcoli²⁰⁹ ci si basa sull'ipotesi del trasferimento integrale dell'imposta. Si

²⁰⁹ I calcoli sono stati effettuati dall'Ufficio federale di statistica, Sezione Prezzi, in collaborazione con l'AFC.

suppone dunque che aumenti e diminuzioni dell'aliquota d'imposta così come l'eliminazione della tassa occulta²¹⁰ per le prestazioni sinora escluse dall'imposta e ora imponibili all'aliquota ridotta siano completamente trasferiti sui prezzi al consumo.

La seguente tabella mostra che nell'anno successivo all'introduzione del modulo "2 aliquote" ci si deve attendere un aumento dei prezzi al consumo solamente dello 0,042 per cento, ossia che i prezzi al consumo rimangono praticamente invariati.

Ripercussioni del modulo "2 aliquote" sull'indice nazionale dei prezzi al consumo				
	Ponderazioni	Indice ricalcolato	Variazione in %	Contributo
Totale	100.000	100.0417	0.042	0.042
Generi alimentari + bevande analcoliche	10.998	100.9766	0.977	0.107
Bevande alcoliche e tabacchi	1.962	100.0000	0.000	0.000
Abbigliamento e scarpe	4.259	100.0000	0.000	0.000
Abitazione ed energia	25.175	100.0053	0.005	0.001
Arredamento, economia domestica	4.335	99.9855	-0.014	-0.001
Igiene e cura della salute	16.719	100.1960	0.196	0.033
Trasporti	10.286	100.0000	0.000	0.000
Trasmissione di informazioni	2.636	100.1315	0.132	0.003
Divertimenti, tempo libero e cultura	9.242	101.4530	1.453	0.134
Tasse scolastiche e di formazione	0.663	102.0907	2.091	0.014
Ristorazione ed albergheria	9.009	97.2182	-2.782	-0.251
Altre merci e prestazioni di servizi	4.716	99.9968	-0.003	0.000

Inoltre, sia il passaggio dall'imposta sulla cifra d'affari all'imposta sul valore aggiunto nell'anno 1995, sia l'aumento delle aliquote d'imposta in favore dell'AVS nell'anno 1999 hanno dimostrato che gli aumenti d'imposta non possono essere completamente trasferiti sui consumatori. Secondo l'Ufficio federale di statistica, solo circa tre quarti degli effetti massimi calcolato sono stati constatati nel 1995, e solo due terzi nel 1999. Ciò non stupisce se si considera che le possibilità e necessità di trasferimento dipendono dalle condizioni di mercato per ogni bene e prestazione di servizi. Occorre quindi ipotizzare che con l'introduzione di un'aliquota unica i maggiori aggravii fiscali che ne derivano verrebbero trasferiti solo in ragione di circa il 70% sui consumatori.

3.4.5 Ripercussioni sull'economia

Le spiegazioni relative alle ripercussioni economiche della soppressione delle esenzioni improprie nel quadro del modulo «Aliquota unica» valgono anche al modulo «2 aliquote». Diversamente dal modulo «Aliquota unica», nel modulo «2 aliquote» esistono due aliquote d'imposta, la cui differenziazione è motivata da considerazioni di politica sociale. L'onere fiscale dei consumatori a basso reddito deve essere man-

²¹⁰ L'abolizione della tassa occulta è stata stimata dall'AFC.

tenuto a un livello basso tramite l'imposizione con l'aliquota ridotta dei beni di primi necessità²¹¹.

Nel caso del modulo «2 aliquote» la tassa occulta scende a 4,5 miliardi di franchi. Gli investimenti in edifici di abitazione assorbono 1,2 miliardi di franchi di quest'importo, gli acquisti restanti 3,3 miliardi. La riduzione della tassa occulta rispetto allo status quo è pertanto meno marcata che nel caso del modulo «Aliquota unica». Ciò è dovuto al fatto che l'imposta input sulle prestazioni preliminari e sugli investimenti è gravata in maniera preponderante dall'aliquota normale, che, essendo del 7,6 per cento, è nettamente superiore all'aliquota unica del 6,0 per cento del modulo «Aliquota unica».

Ne risulta anche che rispetto allo status quo gli utili in termini di benessere a lunga scadenza – utili che derivano dalla minore distorsione fiscale che colpisce le decisioni aziendali nell'ambito dei fattori e delle procedure di produzione – sono minori di quelli del modulo «Aliquota unica». L'Aliquota unica contribuisce al benessere anche perché l'imposizione dei beni di consumo anelastici è maggiore, mentre quella dei beni di consumo elastici è minore rispetto allo status quo. Come illustrato dal numero 3.2.5, a causa della differenziazione di aliquote motivata da considerazioni di politica sociale il modulo «2 aliquote» non può approfittare di questa fonte di benessere. Rispetto allo status quo gli utili in termini di benessere del modulo «2 aliquote» sono quindi generalmente inferiori a quelli del modulo «Aliquota unica». Di massima sussistono i medesimi effetti di distribuzione descritti al numero 3.2.5 relativamente al modulo «Aliquota unica». In considerazione del minore effetto di spinta di questo modulo tali effetti sono però molto meno accentuati. In questo modulo è segnatamente indebolito l'aggravio – che subentra perlomeno a breve termine – dell'onere delle economie domestiche più povere, con un consumo superiore alla media di beni tassati all'aliquota ridotta.

3.5 Sgravio fiscale successivo sulle prestazioni finora escluse dall'imposta

L'IVA intesa come imposta sulla cifra d'affari onnifase è di massima riscossa a tutti i livelli del processo di produzione e di distribuzione. Per evitare un cumulo di imposta e per raggiungere un onere uniforme a prescindere dal numero dei livelli si applica lo strumento della deduzione dell'imposta precedente. Ogni contribuente deve dichiarare periodicamente le cifre d'affari imponibili realizzate e calcolare l'imposta su di esse. In compenso può dedurre come imposta precedente l'imposta che le è stata trasferita, purché le prestazioni ottenute siano state utilizzate per uno scopo imponibile. Non si ha però diritto alla deduzione dell'imposta precedente se le prestazioni sono ottenute per uno scopo escluso dall'imposta o per uno scopo privato. Nel medesimo modo non hanno diritto alla deduzione dell'imposta precedente le imprese che non divengono contribuenti perché non raggiungono il limite di cifra d'affari determinante.

Se le condizioni della deduzione dell'imposta precedente non erano adempite al momento dell'ottenimento delle prestazioni o al momento dell'importazione del be-

²¹¹ Al n. 1.2.4.1 si rammenta che una simile differenziazione delle aliquote costituisce un mezzo inefficiente di politica sociale e che mezzi molto più efficaci di politica sociale e distributiva sono disponibili nell'ambito delle spese dello Stato o di imposte dirette strutturate in modo progressivo.

ne ma sono realizzate in epoca successiva, è dato diritto alla deduzione retroattiva dell'imposta precedente nel quadro del cosiddetto sgravio fiscale successivo (art. 42 della LIVA in vigore).

Nell'ambito del modulo «Aliquota unica» la base fiscale è ampliata in maniera massiccia perché la maggior parte delle prestazioni finora escluse dall'imposta ai sensi dell'articolo 18 LIVA sono d'ora in poi assoggettate all'imposta (cfr. n. 1.2.3). Alle imprese che realizzano simili cifre d'affari era sinora negata la deduzione dell'imposta precedente. I loro stock di merci, i loro mezzi d'esercizio e i loro beni di investimento sono quindi gravati dall'imposta sul valore aggiunto che hanno dovuto pagare al momento dell'acquisto di questi beni e prestazioni di servizi. Se dovessero prelevare l'imposta sulle prestazioni che eseguono, queste imprese non dovrebbero però più essere gravate di alcuna imposta. Pertanto, seconda la dottrina e la prassi vigenti, questa imposta deve di massima essere restituita retroattivamente.

Oltre allo stock di merci possono essere sgravati anche i beni di investimenti e i mezzi di esercizio che possono attivati secondo i principi generali della contabilità. L'imposta precedente deducibile è nondimeno ridotta linearmente del 20 per cento per ogni anno trascorso nel caso dei beni mobili usati; la riduzione è del 5 per cento nel caso dei beni immobili. Grazie a questo sgravio fiscale successivo è realizzata la neutralità concorrenziale. Tutti gli offerenti sono liberati da qualsiasi tassa occulta sul valore contabile dei loro beni di investimento e dei loro mezzi d'esercizio e di spongono pertanto di armi uguali dal profilo fiscale.

Esempio:

Le prestazioni di scuole guida sono escluse dall'imposta e diventano imponibili nel quadro della riforma dell'IVA. La scuola guida X diviene pertanto contribuente a contare dal 1° gennaio 2011. Essa possiede un veicolo di scuola guida acquistato il 1° marzo 2009 per 35'000 franchi (importo comprensivo dell'IVA del 7,6%). Il locale di teoria e il garage per il veicolo sono in locazione. Con l'inizio dell'assoggettamento la scuola guida X ha diritto allo sgravio fiscale successivo del veicolo di scuola guida:

<i>Acquisto del veicolo (importo comprensivo dell'IVA del 7,6%)</i>	<i>fr. 35'000.--</i>
<i>Ammortamento per l'uso 1.3. – 31.12.2009 (20 %)</i>	<i>fr. 7'000.--</i>
<i>Ammortamento per l'uso 1.1. – 31.12.2010 (20 %)</i>	<i>fr. 7'000.--</i>
<i>Valore attuale determinante per lo sgravio fiscale successivo</i>	<i>fr. 21'000.--</i>
<i>sgravio fiscale successivo: 7,6 % di (107,6 %) fr. 21'000.-- =</i>	<i>fr. 1'483.25</i>

L'AFC stima in 1,7 miliardi di franchi²¹² il potenziale dello sgravio fiscale successivo nell'ipotesi che la revisione della legge entri in vigore il 1° gennaio 2011 e che possano essere sgravati unicamente gli investimenti effettuati dopo il 1995, data dell'entrata in vigore della legge. È però possibile che questo importo non venga interamente raggiunto. Occorre infatti considerare da un canto che una parte dei nuovi contribuenti opererà a favore del metodo dell'aliquota saldo e non avrà quindi diritto allo sgravio fiscale successivo e, d'altro canto, che al momento dell'introduzione

²¹² Nella variante "Sanità", in cui il settore sanitario rimane escluso dall'imposta (v. n. 3.3), il potenziale di sgravio fiscale successivo ammonta unicamente a 400 milioni di franchi. Di conseguenza, dovrebbe essere superfluo aumentare temporaneamente le aliquote d'imposta per finanziare questo costo sostenuto una volta sola.

della revisione della legge non esisteranno più tutte le imprese che hanno effettuato, dopo il 1995, investimenti gravati d'imposta precedente.

Il diritto allo sgravio fiscale successivo sorge con l'inizio dell'assoggettamento. Pertanto, gli esecutori di prestazioni finora escluse dall'imposta e ora assoggettate all'imposta hanno di massima il diritto allo sgravio fiscale successivo a contare dalla data di entrata in vigore della revisione della legge sull'IVA. La restituzione di queste imposte precedenti grava però fortemente sulle finanze della Confederazione, ragione per cui sono illustrate qui di seguito possibili alternative di sgravio fiscale successivo integrale e immediato:

3.5.1 Variante 1: Concessione integrale ma graduale del sgravio fiscale successivo

Se lo sgravio fiscale successivo fosse solo graduale, si eviterebbe il maggiore onere unico di 1,7 miliardi di franchi. I contribuenti nuovi consecutivamente alla riforma dell'IVA comunicerebbero il loro diritto allo sgravio fiscale successivo nell'ambito del loro primo rendiconto. Successivamente esse potrebbero farne valere ogni anno un sesto a titolo di imposta precedente. Questa variante sarebbe finanziabile per il tramite di un supplemento, limitato a 6 anni, di 0,1 punti percentuali di imposta sul valore aggiunto²¹³.

Questa variante presenta nondimeno lacune di sistematica fiscale e provoca distorsioni concorrenziali percettibili. Per quanto concerne la sistematica fiscale si rinvia alle spiegazioni del numero 3.5. Le distorsioni concorrenziali si avverterebbero soprattutto tra imprese alle quali è concesso unicamente sgravio fiscale successivo graduale e imprese del medesimo ramo, istituite dopo l'entrata in vigore della legge riveduta e registrate come contribuenti, i cui mezzi d'esercizio e beni di investimento sono integralmente sgravati dall'imposta. Ci si deve peraltro aspettare che nei rami settoriali interessati taluni investimenti siano procrastinati fino al momento dell'introduzione della legge riveduta.

Si rammenta comunque che, a titolo di esempio, l'Austria disciplina in questo modo l'imposizione del consumo proprio e lo sgravio fiscale successivo in caso di modifiche d'utilizzazione (§ 12 cpv. 10 segg. Ö-UStG).

3.5.2 Variante 2: Nessuna concessione dello sgravio fiscale successivo

In occasione del passaggio, il 1° gennaio 1995, dall'imposta sulla cifra d'affari all'imposta sul valore aggiunto, ci si è posta la questione della soppressione degli oneri esistenti di imposta sulla cifra d'affari. A quell'epoca la soppressione dell'imposizione preliminare era possibile unicamente per le merci acquistate in vista della loro rivendita o della loro utilizzazione come materiale di lavorazione per la produzione professionale di merci o per le costruzioni edilizie. I beni di investimento, come pure i mezzi d'esercizio e i beni locati rimanevano pertanto gravati dell'imposta sulla cifra d'affari.

²¹³ Nel modulo «2 aliquote» (n. 3.4) l'aliquota normale sarebbe mantenuta al 7,6%, mentre l'aliquota ridotta salirebbe dal 3,5% al 3,7%.

Sul modello della normativa di allora sarebbe ipotizzabile negare anche nel caso dell'introduzione della revisione della LIVA lo sgravio fiscale successivo sui beni di investimento e sui mezzi d'esercizio per le prestazioni finora escluse dall'imposta e in futuro imponibili. Ne deriverebbe un vero e proprio ingorgo a livello di investimenti, poiché che gli stessi sarebbero rinviati a una data successiva all'entrata in vigore della nuova legge. Ciò sarebbe particolarmente accentuato nell'ultimo anno precedente la sua entrata in vigore.

Le distorsioni concorrenziali già menzionate nel caso della variante 1 sono sensibilmente più incisive nel caso della variante 2.

3.5.3 Variante 3: Concessione integrale e immediata dello sgravio fiscale successivo

Per motivi di sistematica fiscale e di neutralità concorrenziale secondo il Consiglio federale entra in considerazione soltanto la concessione integrale e immediata dello sgravio fiscale successivo. Ne consegue però che, come esposto qui sopra, la Confederazione è confrontata nell'anno dell'entrata in vigore della nuova legge a una minore entrata di imposta sul valore aggiunto di quasi 1,7 miliardi netti di franchi. Conformemente al freno all'indebitamento (art. 126 cpv. 2 Cost.), nel corso del medesimo anno dovrebbe parimenti essere ridotto l'importo massimo delle spese. Ciò sarebbe estremamente problematico dal profilo dell'adempimento dei compiti come anche per motivi di stabilità politica. Poiché è di natura unica, la compensazione indispensabile a livello di spese toccherebbe inevitabilmente il settore senza destinazione vincolata, ossia segnatamente gli investimenti in infrastrutture e in capitale umano. La difesa nazionale e l'agricoltura sono ulteriori vasti settori di compiti che, a mente della loro struttura di spese, potrebbero entrare in linea di conto per una compensazione in ampia misura.

Il freno all'indebitamento prevede nondimeno eccezioni se è realizzata la fattispecie del *fabbisogno finanziario eccezionale*. Ci si deve pertanto chiedere se in virtù dell'articolo 126 capoverso 3 Cost. la concessione dello sgravio fiscale successivo riveste il carattere di fabbisogno finanziario eccezionale e se l'importo massimo delle spese deve essere aumentato in maniera corrispondente.

3.5.4 Questione dell'eccezionalità e del controfinanziamento

Occorre anzitutto esaminare se lo sgravio fiscale successivo genera effettivamente una necessità di *pagamento*. A questa domanda va senz'altro risposto affermativamente nella misura in cui lo sgravio fiscale successivo determina effettivamente un pagamento della Confederazione ai contribuenti. In molti casi però non si giunge a un pagamento della Confederazione perché l'imposta dovuta è superiore alla deduzione dell'imposta precedente e perché il contribuente versa quindi un'imposta diminuita dell'importo corrispondente alla deduzione dell'imposta precedente. Anche in questi casi la Confederazione avverte un fabbisogno finanziario, ma può compensare l'impegno corrispondente con il suo credito fiscale; in altre parole è dispensata dall'obbligo di pagare e poi di reclamare l'imposta (lorda). Lo sgravio fiscale successivo determina in questo senso un fabbisogno finanziario ai sensi del freno all'indebitamento.

Anche la fattispecie dell'eccezionalità è data: la disposizione costituzionale (art. 126 cpv. 3 Cost.) è precisata nell'articolo 15 capoverso 1 LFC. Ai sensi di questa disposizione, l'Assemblea federale può, al momento dell'adozione del preventivo o dei crediti aggiuntivi, aumentare l'importo massimo di cui all'articolo 126 capoverso 2 della Costituzione federale in caso di eventi eccezionali che sfuggono al controllo della Confederazione (lett. a), di adeguamenti del modello contabile (lett. b) e di concentrazione di pagamenti dovuta al sistema contabile. Conformemente al messaggio relativo al freno all'indebitamento²¹⁴, un simile regime derogatorio è necessario in quanto non è possibile fissare in anticipo direttive adeguate concernenti le spese in caso di eventi incontrollabili, come per esempio gravi recessioni, catastrofi naturali, fatti di guerra e altri sviluppi particolari (per es. in materia di asilo). Il messaggio aggiunge che in passato anche gli adeguamenti del modello contabile e delle modalità di pagamento delle sovvenzioni hanno provocato sovraccarichi elevati e durevoli di spese o concentrazioni di pagamenti isolati. A mente di queste considerazioni occorre partire dall'idea che la disposizione in questione circoscrive anche il maggiore onere dovuto alla modifica dell'IVA discusso in questa sede. Nella fattispecie si tratta di un picco unico di spesa dovuto al passaggio dall'assoggettamento con eccezioni all'assoggettamento praticamente senza eccezioni di tutti i rami settoriali all'imposta sul valore aggiunto. Non è ravvisabile una differenza essenziale rispetto all'esempio del cambiamento delle modalità di pagamento dei sussidi menzionato nel messaggio. In entrambi i casi si verificano maggiori spese uniche consecutive al cambiamento di un compito legale che viene di massima mantenuto. Le deduzioni di imposta precedente che non hanno potuto essere conteggiate sull'arco di numerosi anni possono essere effettuate immediatamente sotto forma di sgravio fiscale successivo. L'allibramento è effettuato prevalentemente nell'anno delle modifiche di legge, sebbene le fattispecie economiche rilevanti rimontino a diversi anni addietro. Dal profilo della loro origine le maggiori uscite in ambito di imposta sul valore aggiunto sono paragonabili anche al maggiore onere dovuto alla nuova perequazione finanziaria (NPC). Secondo il rapporto del 23 agosto 2006²¹⁵ sul piano finanziario 2008–2010 (pag. 28), il fabbisogno finanziario eccezionale si verifica perché entrambe queste spese – quelle per i nuovi compiti della Confederazione e per il nuovo sistema di compensazione che entra immediatamente in vigore e quelle per le prestazioni – concernono gli anni precedenti.

Alla questione dell'applicabilità dell'articolo 126 capoverso 3 Cost. si può pertanto senz'altro rispondere affermativamente, pur con l'inconveniente che l'indebitamento della Confederazione aumenta di circa 1,7 miliardi di franchi, circostanza che va in direzione diametralmente opposta alla strategia di politica finanziaria del Consiglio federale. Come illustrato per ultimo dal piano finanziario 2008–2010, il Consiglio federale persegue a breve termine una stabilizzazione nominale e successivamente una riduzione dell'indebitamento in misura pari ai mutui concessi al Fondo FTP e all'assicurazione contro la disoccupazione. La concessione dello sgravio fiscale successivo deve pertanto essere vincolata imperativamente a un controfinanziamento. Tale abbinamento è effettuato in modo conforme allo scopo all'interno del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, per il tramite di un aumento limitato nel tempo delle aliquote d'imposta sul valore aggiunto. Un aumento di 0,6 punti percentuali, limitato a un solo anno, di tutte le aliquote d'imposta sul valore aggiunto sarebbe realiz-

²¹⁴ FF 2000 4047, in particolare pag. 4086 segg.

²¹⁵ Confederazione Svizzera, Piano finanziario 2008 – 2010, scaricabile all'indirizzo internet. www.efv.admin.ch/d/finanzen/bundfina/pdf_v_07_italien/BBL_Band5_it.pdf

zabile, ma sarebbe vincolato a costi elevati (ogni aumento o diminuzione delle aliquote d'imposta provoca un notevole dispendio amministrativo ai contribuenti e all'amministrazione). Esso non sarebbe d'altronde auspicabile per motivi economici, perché potrebbe rafforzare le fluttuazioni congiunturali in diversi settori economici. Per il Consiglio federale entra quindi unicamente in considerazione un aumento ridotto, ma per questo di più lunga durata, delle aliquote di imposta. Se l'importo di 1,7 miliardi di franchi fosse ad esempio ammortato sull'arco di sei anni e se gli anticipi fossero remunerati con il saggio di interesse dei prestiti della Confederazione, per la compensazione durante questo periodo di tempo sarebbe necessario l'equivalente di 0,1 punti percentuali di imposta sul valore aggiunto²¹⁶.

Queste maggiori entrate devono essere utilizzate per la riduzione del debito e non devono quindi essere destinate al finanziamento di compiti nuovi o esistenti. Per garantire una tale utilizzazione esse possono essere gestite all'infuori del conto finanziario ordinario. A mente dello stretto nesso materiale con il fabbisogno finanziario eccezionale, appare opportuno trattare queste maggiori entrate come risultati straordinari ai sensi dell'articolo 13 capoverso 2 LFC. Esse non verrebbero pertanto prese in considerazione nella fissazione del tetto massimo di spese.

La durata di riscossione effettiva del per mille di imposta sul valore aggiunto sarà nota alla fine dell'anno di introduzione, allorquando sarà conosciuta l'entità delle richieste di sgravio fiscale successivo. Per corrispondenza la disposizione legale può autorizzare la riscossione del supplemento di imposta sul valore aggiunto soltanto fino alla fine dell'anno nel corso del quale sarà coperta la totalità delle richieste di sgravio fiscale successivo, compresi gli interessi.

Per i motivi indicati il presente progetto di consultazione parte dall'idea di una concessione immediata e unica dello sgravio fiscale successivo. Il fabbisogno finanziario unico è garantito per il tramite di un aumento di 0,1 punti percentuali, limitato nel tempo, dell'aliquota di imposta sul valore aggiunto. L'aumento corrispondente dell'aliquota deve essere disciplinato nella Costituzione federale²¹⁷. Dal profilo tecnico, con l'introduzione dei moduli «Aliquota unica» o «2 aliquote», lo sgravio fiscale successivo non va considerato in modo diverso da quello dell'attuale legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto. Le disposizioni esistenti e anche quelle previste nei disegni di legge (art. 26 D-LIVA) sono sufficienti.

²¹⁶ Nel modulo «2 aliquote» (n. 3.4) l'aliquota normale è stata mantenuta al 7,6%, mentre l'aliquota sale dal 3,5% al 3,7%.

²¹⁷ Cfr. il disegno di art. 196 n. 14 cpv. 1 Cost. nell'allegato 5.

4 Aspetti legali

4.1 Costituzionalità e legalità

L'articolo 130 Cost. nella versione del 1° gennaio 2007 disciplina l'imposta sul valore aggiunto²¹⁸. L'articolo 196 numero 14 Cost. nella versione del 1° gennaio 2007 limita fino a fine 2020 la competenza della Confederazione di riscuotere l'imposta sul valore aggiunto. L'articolo 130 capoverso 1 Cost. nella versione del 1° gennaio 2007 attribuisce alla Confederazione la competenza di riscuotere sulle forniture di beni e le prestazioni di servizi, compreso il consumo proprio, nonché sulle importazioni, un'imposta sul valore aggiunto con un'aliquota massima del 6,5 per cento e un'aliquota ridotta pari almeno al 2,0 per cento.

Conformemente al capoverso 2 di questa disposizione costituzionale, la legge concernente l'imposta sul valore aggiunto può stabilire per le prestazioni alberghiere un'aliquota d'imposta compresa tra l'aliquota ridotta e l'aliquota normale. Inoltre per il tramite di una legge federale l'aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto può essere aumentata di un punto percentuale al massimo e l'aliquota ridotta di 0,3 punti percentuali al massimo se il finanziamento dell'assicurazione per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità non è garantito a causa dell'evoluzione della piramide delle età (art. 130 cpv. 3 Cost, nella versione del 1° gennaio 2007). Il legislatore federale ha già fatto uso di questa competenza con il decreto federale del 20 marzo 1998²¹⁹ sull'aumento delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto a favore dell'AVS/AI. Con effetto a contare dal 1° gennaio 1999 le aliquote d'imposta ammontano al 7,5 per cento (aliquota normale), al 2,3 per cento (aliquota ridotta) e al 3,5 per cento (aliquota speciale per le prestazioni alberghiere). Con l'ordinanza del 23 dicembre 1999 sull'aumento delle aliquote d'imposta sul valore aggiunto per il finanziamento dei grandi progetti ferroviari, il Consiglio federale ha fatto uso della competenza che gli attribuisce l'articolo 196 numero 3 capoverso 2 lettera e Cost. (disposizione transitoria dell'art. 87 [Ferrovie e altri mezzi di trasporto]). Con effetto a contare dal 1° gennaio 2001 le aliquote di imposta sul valore aggiunto sono state aumentate al 7,6 per cento (aliquote normale), al 2,4 per cento (aliquota ridotta) e al 3,6 per cento (aliquota speciale per le prestazioni alberghiere).

L'articolo 130 capoverso 4 Cost. in vigore dal 1° gennaio 2007 prevede che il 5 per cento del gettito d'imposta senza destinazione vincolata è impiegato per la riduzione dei premi nell'assicurazione malattie a favore delle classi a basso reddito, per quanto non si stabilisca per legge un'altra utilizzazione volta a sgravare queste classi di reddito.

L'articolo 127 Cost. enumera inoltre i principi di imposizione. La struttura dell'imposta, segnatamente la cerchia dei contribuenti, l'oggetto dell'imposta e il suo calcolo, deve essere disciplinata nelle sue linee essenziali in una legge formale (cpv. 1). In merito il legislatore deve in particolare osservare i principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione, come pure il principio dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.).

²¹⁸ L'art. 130 Cost. ha un nuovo tenore successivamente all'accettazione da parte del Popolo e dei Cantoni del decreto federale del 19 marzo 2004 concernente un nuovo ordinamento finanziario (FF 2004 1175) nella votazione popolare del 28 novembre 2004.

²¹⁹ RS 641.203.

In questo senso i tre disegni di legge presentati in questa sede vanno esaminati dal profilo della loro costituzionalità:

1. Il modulo «Legge fiscale» non solleva questioni in merito. In particolare le aliquote di imposta stabilite in modo dettagliato dalla Costituzione federale rimangono immutate nel caso di questo modulo. L'articolo 22 D-LIVA del modulo «Legge fiscale» prevede come in precedenza tre aliquote d'imposta. Anche il sistema dell'imposta sul valore aggiunto non subisce modifiche che potrebbero porne in forse la costituzionalità. Le modifiche di legge su oltre 50 punti²²⁰ contenute nel modulo «Legge fiscale» non presentano problemi di concordanza con la Costituzione federale. Si può quindi affermare che il modulo «Legge fiscale» è nel suo complesso conforme alla Costituzione e alla legge.
2. Il modulo «2 aliquote» contiene un modello a due aliquote, secondo il quale sono previste un'aliquota ridotta – applicabile tra l'altro ai generi alimentari, alle prestazioni alberghiere e alla maggior parte delle operazioni finora escluse dall'imposta – e un'aliquota normale. Il Consiglio federale è del parere che anche questo modulo possa esser attuato conformemente alla Costituzione federale. La Costituzione non prescrive infatti quali prestazione debbano essere imposte con l'aliquota normale e quali con l'aliquota ridotta. Per quanto concerne le prestazioni alberghiere, l'articolo 130 capoverso 2 Cost. nella versione del 1° gennaio 2007 è strutturato come disposizione potestativa e lascia il legislatore libero di decidere se intende o no introdurre una simile terza aliquota. Anche nell'ipotesi che il legislatore preveda all'articolo 23 D-LIVA del modulo «2 aliquote» un'aliquota speciale – in quanto ridotta – per le prestazioni alberghiere, la sua introduzione è compresa da un'ampia interpretazione dell'articolo 130 capoverso 2 Cost. La formulazione «tra l'aliquota ridotta e l'aliquota normale» consente anche un'aliquota con un tasso uguale a quello dell'aliquota ridotta. In questo caso una modifica costituzionale sarebbe necessaria soltanto se l'articolo capoverso 2 Cost. nella versione del 1° gennaio 2007 dovesse essere interpretato nel senso che l'aliquota applicabile alle prestazioni alberghiere deve situarsi *al di sopra* dell'aliquota ridotta e *al di sotto* dell'aliquota normale.

Una modifica della Costituzione federale è tuttavia necessaria in altri aspetti. Poiché l'intera revisione della legge sull'imposta sul valore aggiunto dev'essere neutrale dal profilo del gettito, il modulo «2 aliquote» prevede nell'articolo 93 (modifica del diritto in vigore) una modifica del decreto federale del 20 marzo 1998 sull'aumento delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto a favore dell'AVS/AI²²¹ e un aumento di 0,5 punti percentuali dell'aliquota ridotta. L'articolo 130 capoverso 3 Cost. prevede tuttavia nel suo testo del 1° gennaio 2007 che l'aliquota ridotta può essere aumentata di al massimo 0,3 punti percentuali se a causa dell'evoluzione dell'aumento d'età della popolazione non è più garantito il finanziamento dell'AVS e dell'AI. L'articolo 130 capoverso 3 Cost. nel suo testo del 1° gennaio 2007 dev'essere pertanto adattato in modo corrispondente²²².

²²⁰ Cfr. in merito il n. 1.4.1

²²¹ RS 641.203

²²² Cfr. il decreto federale sulla revisione della legge sull'IVA, allegato 4.

3. Anche l'introduzione di un'aliquota unica secondo il modulo «Aliquota unica» rende indispensabile una modifica costituzionale. Gli articoli 130 e 196 Cost dovrebbero pertanto essere modificati in modo corrispondente²²³.

Nella misura in cui le aliquote esistenti sono riunite in un'unica aliquota, con il suo tasso del 5,1 per cento questa aliquota può essere stabilita a un livello chiaramente inferiore per garantire alla Confederazione il medesimo gettito fiscale odierno. L'aumento dell'aliquota per il finanziamento dell'AVS/AI è ulteriormente mantenuto dall'articolo 130 capoverso 3 D-Cost. In questo caso basta un aumento di 0,8 punti percentuali per generare un gettito fiscale uguale a quello odierno. Per il momento è mantenuto anche l'aumento temporaneo dell'aliquota d'imposta sul valore aggiunto di 0,1 punti percentuali per il finanziamento dei grandi progetti ferroviari ai sensi dell'articolo 196 numero 3 capoverso 2 lettera e D-Cost. Tramite questi aumenti l'aliquota unica – che è neutrale rispetto a oggi dal profilo del gettito – ammonta esattamente al 6 per cento.

Gli aumenti di aliquota d'imposta necessari per il finanziamento dello sgravio fiscale successivo e del correttivo di politica sociale (modulo «Aliquota unica») sono parimenti disciplinati dalla Costituzione²²⁴. Nel caso del correttivo di politica sociale si tratta di una misura limitata nel tempo, come nel caso dello sgravio fiscale successivo. Pertanto il disciplinamento delle entrate supplementari deve essere effettuato nelle disposizioni transitorie della Costituzione federale. L'*articolo 196 numero 14 capoverso 2* delle disposizioni transitorie della Costituzione federale stabilisce che per il finanziamento del correttivo di politica sociale deve essere riscosso un supplemento di 0,1 punti percentuali di IVA sulle aliquote ordinarie. Questo aumento di imposta sottostà alla medesima limitazione nel tempo dell'aumento dell'IVA per il finanziamento integrale delle ripercussioni dello sgravio fiscale successivo; esso rimane pertanto in vigore al più tardi fino al 2018. Quanto più rapidamente saranno coperte le perdite fiscali consecutive dello sgravio fiscale successivo, tanto più presto potrà essere ridotto in uguale misura il correttivo di politica sociale di 0,1 punti percentuali di IVA. Secondo le stime attuali dei costi dello sgravio fiscale successivo e delle maggiori entrate di imposta sul valore aggiunto, saranno necessari circa sei anni per il finanziamento dello sgravio fiscale successivo²²⁵. Il vincolo dello sgravio fiscale successivo a una limitazione nel tempo ha lo scopo di evitare una modifica separata dell'aliquota dell'IVA al termine dell'aumento temporaneo per il correttivo di politica sociale. Ciò è nell'interesse di un'esecuzione possibilmente semplice dell'imposta sul valore aggiunto da parte dei contribuenti e delle autorità fiscali. Dalla limitazione nel tempo risulta pertanto che al più tardi nel 2018 divengono caduchi i due supplementi di complessivi 0,2 punti percentuali (0,1 punti percentuali ognuno per lo sgravio fiscale successivo e per il correttivo di politica sociale). Al più presto a partire dal 2019 verrà prelevata soltanto l'aliquota unica del 6 per cento.

²²³ Cfr. il decreto federale sulla revisione della legge sull'IVA, allegato 5.

²²⁴ Cfr. in merito i n. 3.5 e 5.

²²⁵ Cfr. il n. 3.5.

4.2 Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera

In questo contesto va segnatamente menzionato il Trattato del 28 ottobre 1994²²⁶ tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein concernente l'IVA nel Principato del Liechtenstein. In virtù di questo Trattato il Principato del Liechtenstein – che unitamente alla Svizzera costituisce peraltro un unico territorio doganale – riprende la legislazione svizzera in materia di imposta sul valore aggiunto. L'obiettivo del Trattato e del relativo Accordo del 28 novembre 1994²²⁷ è di garantire una normativa, interpretazione ed esecuzione uniformi dell'imposta sul valore aggiunto in entrambi i Paesi. Questo Trattato conserva la sua validità anche dopo la riforma della legislazione svizzera in materia di imposta sul valore aggiunto sempreché non venga denunciato da una delle due Parti contraenti. Conformemente al Trattato, il Principato del Liechtenstein dovrà adeguare la sua legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto alla revisione totale della LIVA svizzera.

Poiché la Svizzera non è membro dell'Unione europea, la Sesta Direttiva CE relativa all'imposta sul valore aggiunto non è applicabile in Svizzera. La Svizzera può continuare a strutturare in maniera autonoma la sua legge concernente l'imposta sul valore aggiunto. Gli Accordi bilaterali tra la Svizzera e l'UE non hanno influsso sull'imposta sul valore aggiunto. La riforma della legge non provoca pertanto ripercussioni o contraddizioni in riferimento ai trattati internazionali esistenti.

4.3 Delega della competenza di legiferare

Secondo l'articolo 164 capoverso 2 Cost., la competenza di legiferare può essere delegata mediante legge federale sempreché la Costituzione federale non lo escluda. Per questo tramite è legittima la delega di competenze legislative dal Legislatore all'Esecutivo, ossia la delega legislativa. La delega legislativa è però limitata, perché essa pone in breccia il principio della separazione dei poteri e limita i diritti democratici dei cittadini. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale la delega legislativa è ammessa alle seguenti condizioni in ambito di diritto cantonale:

- la delega legislativa non può essere esclusa dal diritto cantonale;
- il trasferimento della competenza di legiferare deve essere previsto da una legge formale;
- la delega deve essere limitata a una materia determinata, esattamente circoscritta;
- nella misura in cui tangono gravemente lo statuto giuridico del singolo i principi della normativa devono essere contenuti nella legge delegata stessa. In ambito di legislazione tributaria la legge medesima deve stabilire nelle sue linee essenziali la cerchia dei contribuenti, l'imponibile e il relativo calcolo (art. 127 cpv. 1 Cost.).

Questi principi di delega postulano validità anche a livello federale.

²²⁶ RS 0.641.295.142

²²⁷ RS 0.641.295.142.1

Le norme di delega contenute nel D-LIVA²²⁸ (p.es. gli art. 5 cpv. 3 lett. b, 6, 8, 19 cpv. 2, 21 cpv. 2 e 3, 22 cpv. 1 lett. a n. 9, 39 cpv. 1 n. 9, 39 cpv. 1 n. 1 e cpv. 2, 44 cpv. 1, 47 cpv. 1, 72 cpv. 2, 73 cpv. 2 lett. b, 90, 91 cpv. 1, 96 cpv. 1, 99 cpv. 2 D-LIVA) sono limitate dal profilo materiale e sufficientemente definite quanto al contenuto, allo scopo e all'estensione. Esse si attengono in particolare ai principi di delega sviluppati dal Tribunale federale. Nel caso dei compiti esplicitamente trasferiti alle autorità fiscali e doganali si tratta di competenze di esecuzione e decisione limitate quanto al contenuto, che sono trasferite in modo appropriato a queste autorità di esecuzione (p.es. art. 7 cpv. 1, 15 cpv. 1, 36 cpv. 2 e 3, 37 cpv. 2, 40 cpv. 4, 48 cpv. 2, 50, 51, 55 cpv. 2 e 4, 56 cpv. 3, 57 cpv. 2, 58 cpv. 1 e 4, 62, 64, 65, 66, 72 cpv. 1 e 3, 74, 75, 76, 80 e 81 D-LIVA).

4.4 Legislazione comunitaria: affinità e differenze

4.4.1 Oggetto dell'imposta

a. Forniture

Secondo la legislazione svizzera in materia di imposta sul valore aggiunto è data tra l'altro fornitura quando si procura a un terzo il diritto di disporre di un bene (art. 3 lett. d n. 1 D-LIVA). Questa disposizione collima in ampia misura con l'articolo 5 capoverso 1 della Sesta Direttiva CE (cfr. § 3 cpv. 1 D-USStG; art. 256 II n. 1 del Code Général des Impôts).

È inoltre eurocompatibile il concetto di fornitura come è definito dall'articolo 3 lettera d numero 2 D-LIVA. Secondo questa definizione la consegna di un bene sul quale sono eseguiti lavori per conto di terzi è considerata fornitura. È quindi data fornitura anche quando l'imprenditore non deve usare alcun materiale, ossia quando al trasferimento fa difetto il potere di disporre del bene. La possibilità di considerare come fornitura la consegna di un bene prodotto in virtù di un contratto d'appalto e l'esecuzione di determinate prestazioni edilizie è aperta anche agli Stati membri (art. 5 cpv. 5 lett. a della Sesta Direttiva). Il legislatore germanico – diversamente da quello francese (art. 256 II n. 3 lett. b CGI) – non ha ad esempio fatto uso di questa disposizione potestativa (§ 3 cpv. 4 D-USStG).

Per contro, il concetto di fornitura utilizzato dall'articolo 3 lettera d numero 3 D-LIVA si scosta dalla legislazione comunitaria dell'UE. Secondo la legislazione svizzera in materia di imposta sul valore aggiunto si considera infatti come fornitura la cessione di un bene, fondata ad esempio su un contratto di locazione o di affitto. In assenza di una disposizione corrispondente nella Sesta Direttiva CE, negli Stati membri dell'UE la locazione e l'affitto sono considerati prestazioni di servizi. La prestazione è principalmente ravvisata nella tolleranza dell'uso. Il comportamento positivo (p.es. la consegna dell'oggetto locato, eventualmente la manutenzione corrente) assume un ruolo di secondo piano. La fornitura è presunta laddove il bene è consegnato in virtù di un contratto che prevede la locazione di un bene per un determinato periodo di tempo oppure la vendita rateale di un oggetto, provvisto di una clausola secondo la quale la proprietà è acquisita al più tardi con il pagamento

²²⁸ I rinvii si riferiscono al modulo "Legge fiscale". Di massima le medesime norme di delega si applicano ai moduli «Aliquota unica» e «2 aliquote». A mente della maggiore brevità del testo di legge le singole disposizioni possono nondimeno essere disciplinate in altri capoversi.

dell'ultima rata (art. 5 cpv. 4 lett. b della Sesta Direttiva CE; cfr. anche l'art. 256 II n. 3 lett. c CGI)²²⁹.

b. Prestazioni di servizi

L'articolo 3 lettera e D-LIVA dà una definizione negativa del concetto di «prestazione di servizi». Secondo questa definizione è qualificata come prestazione di servizi ogni prestazione che non è oggetto di una fornitura ai sensi dell'articolo 3 lettera d D-LIVA. I numeri 1 e 2 del medesimo capoverso enumerano inoltre diverse operazioni che, nonostante l'uso linguistico generale, vanno annoverate tra le prestazioni di servizi, segnatamente la cessione di valori immateriali e di diritti (n. 1) e l'omissione di un atto, nonché la tollerazione di un atto o di una situazione (n. 2).

La concezione di questa disposizione corrisponde a quella della Sesta Direttiva CE (art. 6 cpv. 1 della Sesta Direttiva) e offre in particolare il vantaggio di assoggettare all'imposta ogni prestazione, sia come fornitura, sia come prestazione di servizi. Tutto ciò che non è assoggettato all'imposta deve essere esplicitamente menzionato dalla legge (cfr. catalogo delle prestazioni enumerate dall'art. 13 della Sesta Direttiva CE).

c. Consumo proprio

L'oggetto fiscale del consumo proprio è destinato a impedire che le imprese contribuenti che utilizzano beni per scopi non imponibili siano fiscalmente avvantaggiate rispetto ai non contribuenti. Si tratta nella fattispecie del consumo proprio a titolo di prelievo (at. 27 cpv. 2 D-LIVA). Sono state invece abbandonate le fattispecie di consumo proprio concernenti la produzione e lavorazione. Nella Sesta Direttiva CE le fattispecie di consumo proprio a titolo di prelievo non sono più recate come una speciale categoria di operazioni imponibili. Esse sono piuttosto equiparate a una fornitura o una prestazione di servizi dietro controprestazione (art. 5 cpv. 6 e art. 6 cpv. 2 della Sesta Direttiva CE).

Un'importante divergenza rispetto alla legislazione svizzera in materia di imposta sul valore aggiunto consiste inoltre nel fatto che è imponibile l'esecuzione a titolo gratuito, da parte del contribuente, di prestazioni di servizi per il suo fabbisogno proprio, per il fabbisogno del suo personale o in genere per scopi estranei all'impresa (art. 6 cpv. 2 lett. b della Sesta Direttiva CE). In virtù di questa disposizione il consumo finale non tassato deve essere imposto in tutti i casi in cui l'imprenditore persegue scopi estranei all'impresa e si è di massima in presenza di una prestazione di servizi imponibile (purché essa sia eseguita a terzi). Il disegno di legge costituisce un avvicinamento alla legislazione comunitaria, nella misura in cui i contribuenti ai sensi dell'articolo 27 capoverso 2 D-LIVA devono di massima imporre a titolo di consumo proprio le prestazioni di servizi ottenute da terzi che utilizzano successivamente per scopi estranei all'impresa²³⁰. Conformemente al disegno di legge rimangono non imponibili le prestazioni di servizi che il contribuente stesso esegue per il suo fabbisogno privato.

d. Ottenimento di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero

L'articolo 33 D-LIVA stabilisce che in caso di ottenimento di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero l'imposta non deve eccezionalmente essere versata

²²⁹ Le possibilità e le ripercussioni di un adeguamento alla legislazione dell'UE del concetto svizzero di fornitura sono illustrate in dettaglio nel n. 6.12.

²³⁰ Cfr. la normativa attuale dell'art. 9 cpv. 3 LIVA.

dal prestatore di servizi ma, a determinate condizioni, dal destinatario della prestazione.

Anche la Sesta Direttiva prevede nel contesto del campo di applicazione interno che, per quanto concerne determinate prestazioni di servizi eseguite da contribuenti residenti all'estero, l'imposta sul valore aggiunto è dovuta dal destinatario della prestazione (art. 21 n. 1 lett. b della Sesta Direttiva CE). Diversamente dalla normativa svizzera, il destinatario della prestazione deve nondimeno essere assoggettato in patria ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Gli Stati membri possono d'altronde prevedere che il prestatore di servizi debba versare l'imposta come debitore solidale. La Francia ha ad esempio fatto uso di questa possibilità (art. 283 n. 2 CGI).

e. Luogo dell'operazione

Nella misura in cui il bene fornito non è trasportato né spedito dal fornitore si considera luogo della fornitura quello dove si trova l'oggetto al momento del trasferimento del potere di disposizione, della consegna o della messa a disposizione per l'uso o il godimento (art. 4 cpv. 1 lett. a D-LIVA). Nei casi ai sensi dell'articolo 4 capoverso 1 lettera b D-LIVA in cui il bene oggetto della fornitura è trasportato o spedito dal fornitore stesso o da un terzo che esso ha incaricato, si considera luogo della fornitura quello dove inizia il trasporto o la spedizione del bene a destinazione dell'acquirente (o a destinazione di un terzo su incarico di quest'ultimo).

Le disposizioni sul luogo della fornitura corrispondono dal profilo del contenuto all'articolo 8 capoverso 1 lettera a e b della Sesta Direttiva CE.

Conformemente all'articolo 5 capoverso 1D-LIVA, nel caso delle prestazioni di servizi si applica d'ora in poi come norma collettiva il principio del luogo del destinatario. Sempreché la legge non disponga esplicitamente altrimenti, ciò significa che le prestazioni di servizi si considerano eseguite nel luogo dove il destinatario ha la sua sede o uno stabilimento d'impresa o, in loro assenza, nel luogo dove il destinatario ha il suo domicilio o in quello dal quale svolge la sua attività. È così posto in secondo piano il principio del luogo del prestatore, che costituiva finora la norma di base. D'ora in poi sono elencati in forma enumerativa i casi ai quali si applica il principio del luogo del prestatore. In questo senso il disegno di legge si differenzia dalla legislazione dell'UE che all'articolo 8 capoverso 1 della Sesta Direttiva CE stabilisce come norma di base il principio del luogo del prestatore. In merito va ancora osservato che anche nell'UE si delinea una tendenza all'estensione del principio del luogo del destinatario, perché ciò facilita l'applicazione del principio del Paese di destinazione, sul quale poggia il sistema dell'imposta sul valore aggiunto. La Commissione dell'UE ha elaborato una proposta di modifica della Sesta Direttiva²³¹. Nel caso delle prestazioni di servizi, la proposta in questione prevede l'applicazione del principio del luogo del destinatario alle transazioni tra contribuenti. In merito va però osservato che l'UE opera un'ulteriore differenziazione tra prestazioni B2B (business to business) e prestazioni B2C (business to consumer), ossia tra prestazioni in ambito commerciale o no. Questa differenziazione non è ripresa dal disegno di legge, perché essa complica notevolmente il sistema²³². Essa sarebbe pertanto in contraddizione con la semplificazione postulata dal progetto di riforma.

²³¹ Proposta di direttiva del Consiglio concernente il sistema comune di imposta sul valore aggiunto (nuova versione), del 15 aprile 2004, COM/2004/246/FINALE.

²³² Cfr. in merito le ampie spiegazioni del n. 6.12.

f. Prestazioni escluse dall'imposta

L'articolo 18 D-LIVA del modulo «Legge fiscale»²³³ contiene un ampio elenco di prestazioni (forniture e prestazioni di servizi) escluse dall'imposta. L'imposta sulle cosiddette operazioni preliminari – destinate al conseguimento, in territorio svizzero o all'estero, di simili operazioni escluse dall'imposta – non può essere dedotta come imposta precedente. Il catalogo negativo dell'articolo 18 D-LIVA del modulo «Legge fiscale» corrisponde per l'essenziale all'enumerazione dell'articolo 13 della Sesta Direttiva CE, che opera una distinzione tra le esenzioni di determinate attività destinate al benessere comune (Parte A) e le altre esenzioni senza deduzione dell'imposta precedente (Parte B).

Le differenze notevoli tuttora esistenti nella LIVA in ambito di educazione e di insegnamento (art. 18 n. 11 LIVA) – differenze a mente delle quali il concetto di «insegnamento» è interpretato in maniera molto ampia – sono livellate in misura significativa dal nuovo testo dell'articolo 18 capoverso 1 D-LIVA del modulo «Legge fiscale». Su questo punto è realizzata un'ampia concordanza con la Sesta Direttiva CE²³⁴.

L'articolo 18 capoverso 1 numero 7 D-LIVA del modulo «Legge fiscale» stabilisce che numerose prestazioni di servizi culturali sono escluse dall'imposta purché siano eseguite direttamente al pubblico. La legislazione comunitaria accorda l'esenzione impropria soltanto alla condizione restrittiva che le prestazioni di servizi culturali (che dovranno essere descritte più dettagliatamente dagli Stati membri) e le forniture di beni ad esse strettamente vincolate siano eseguite da istituzioni di diritto pubblico o da altre istituzioni riconosciute dai pertinenti Stati membri (art. 13 Parte A cpv. 1 lett. n della Sesta Direttiva CE). Gli Stati membri possono inoltre fare dipendere la concessione dell'esenzione impropria alle istituzioni senza carattere di diritto pubblico da determinate condizioni, enumerate dall'articolo 13 Parte A capoverso 2 lettera a della Sesta Direttiva CE.

La LIVA e il presente disegno di legge non contemplano una disposizione secondo la quale le attività degli enti pubblici di radiodiffusione e di televisione – eccettuate le attività di carattere pubblicitario – sono escluse dall'imposta (art. 13 Parte A cpv. 1 lett. q della Sesta Direttiva CE). Per contro, conformemente all'articolo 22 capoverso 1 lettera b D-LIVA del modulo «Legge fiscale», le prestazioni di servizi delle società di radio e televisione, eccettuate le prestazioni di carattere pubblicitario, sono imposte all'aliquota ridotta del 2,4 per cento. Nel contesto del modulo «Aliquota unica» queste prestazioni di servizi sono imposte all'aliquota unica del 6,2 per cento e nel modulo «2 aliquote» all'aliquota normale del 7,6 per cento.

4.4.2 Prestazioni esenti dall'imposta

Le disposizioni relative alla cosiddetta esenzione propria (art. 19 D-LIVA) sono in particolare destinate all'attuazione del principio del Paese di destinazione. La Sesta Direttiva CE contempla disposizioni corrispondenti agli articoli 14 e 15. In conformità con l'articolo 15 numero 1 della Sesta Direttiva CE, le forniture di beni trasportati o spediti direttamente all'estero sono esenti dall'imposta (art. 19 cpv. 1 n. 1 D-

²³³ Anche i moduli «Aliquota unica» e «2 aliquote» contemplano ancora alcune prestazioni escluse dall'imposta.

²³⁴ Art. 13 Parte A cpv. 1 lett. i della Sesta Direttiva CE.

LIVA). Sono inoltre esenti dall'imposta i mezzi di trasporto ferroviari messi a disposizione per l'uso o il godimento all'estero.

4.4.3 Assoggettamento all'imposta

a. Limiti di cifra d'affari

Secondo l'articolo 9 capoverso 1 D-LIVA diviene di massima contribuente soltanto chi realizza cifre d'affari annue superiori a 100'000 franchi. Questa cifra d'affari è calcolata in funzione delle controprestazioni ricevute (art. 9 cpv. 2 D-LIVA).

Conformemente all'articolo 24 della Sesta Direttiva CE, gli Stati membri hanno di massima il diritto di prevedere un'esenzione fiscale per le piccole imprese purché la loro cifra d'affari annua non superi 5'000 euro e che l'imposizione normale delle piccole imprese non sia resa difficile dalla loro attività o struttura. A determinate condizioni esiste inoltre la possibilità di spostare verso l'alto questi limiti di cifra d'affari.

Ne risulta evidente che la Svizzera ha stabilito, rispetto alla legislazione comunitaria, un elevato limite di cifra d'affari che fonda l'assoggettamento. Il § 19 capoverso 1 l D-USStG prevede ad esempio la rinuncia alla riscossione dell'imposta sulla cifra d'affari dalle imprese soltanto se l'imposta relativa all'anno civile precedente non ha superato 17'500 euro e non supererà verosimilmente 50'000 euro nel corso dell'anno civile corrente²³⁵.

b. Imposizione di gruppo

In virtù dell'articolo 12 D-LIVA possono costituire su richiesta un unico soggetto fiscale (cosiddetto gruppo) le imprese con sede o stabilimento d'impresa in Svizzera che secondo l'insieme delle circostanze di fatto sono strettamente vincolate tra di loro sotto un direzione unica, attraverso la maggioranza dei voti o altrimenti. Rispetto alla legislazione comunitaria, la normativa adottata dal disegno di legge costituisce una soluzione molto liberale.

La Sesta Direttiva CE non prescrive l'introduzione dell'imposizione di gruppo (= Organschaft [società integrata]) agli Stati membri. Essa offre loro unicamente la possibilità di prevederla – previa consultazione del Comitato consultivo per l'imposta sul valore aggiunto – per le persone residenti che di fatto sono giuridicamente indipendenti, ma sono strettamente vincolate da relazioni finanziarie, economiche e organizzative reciproche (art. 4 cpv. 4 sottocapoverso 2 della Sesta Direttiva CE). Fra gli Stati membri dell'UE, fra l'altro la Germania, la Gran Bretagna, l'Italia, i Paesi Bassi e l'Austria conoscono una simile riunione di ditte giuridicamente indipendenti in un'unità di imposta sul valore aggiunto. La legislazione germanica in particolare non prevede alcun margine di strutturazione per quanto concerne la composizione del gruppo. Piuttosto, purché siano adempite le condizioni della società integrata, le persone giuridiche subordinate (società integrate, società filiali) devono senz'altro essere considerate indipendenti, come gli impiegati dell'impresa sovraordinata (società integratrice, società madre). L'imprenditore è la società integratrice (§ 2 cpv. 2 n. 2 D-USStG).

²³⁵ Cfr. in merito il compendio dell'allegato 2.

c. Opzioni

Un'impresa può sottoporsi volontariamente all'assoggettamento purché faccia fronte agli impegni vincolati all'assoggettamento e a condizione che la sede della sua attività economica o il suo stabilimento d'impresa siano situati in territorio svizzero oppure che esso serva ad agevolare la riscossione dell'imposta, garantendo la neutralità concorrenziale (art. 10 D-LIVA). Le persone contribuenti possono inoltre optare su richiesta a favore dell'imposizione delle prestazioni escluse dall'imposta. Un'eccezione è costituita dalle prestazioni di servizi finanziarie e assicurative (art. 15 D-LIVA).

È stata così adottata una normativa che va ben oltre il quadro della Sesta Direttiva CE. Infatti la legislazione comunitaria non conosce affatto l'opzione per l'assoggettamento soggettivo, perché secondo la Sesta Direttiva CE tutte le persone che esercitano dal loro luogo un'attività economica autonoma e indipendente diventano di massima contribuenti. Per quanto concerne l'opzione nell'ambito delle prestazioni escluse dall'imposta, in virtù dell'articolo 13 Parte C della Sesta Direttiva CE gli Stati membri hanno la possibilità di concedere ai contribuenti il diritto di opzione soltanto per un numero limitato di operazioni. Si tratta nella fattispecie di operazioni nel contesto della locazione e dell'affitto di immobili (lett. a) e di operazioni nel quadro del traffico monetario e di capitali come pure, a determinate condizioni, nell'ambito della fornitura di fondi edificati e non edificati (lett. b). Spetta comunque agli Stati membri decidere se limitare il diritto di opzione o se rinunciare interamente alla concessione di tale diritto. Per esempio la Germania ha fatto uso di questo diritto. In tal senso l'imprenditore può rinunciare all'esenzione fiscale soltanto se l'operazione è eseguita a un altro imprenditore per l'impresa di quest'ultimo (§ 9 Abs. 1 D-USStG).

Durante un periodo determinato di transizione gli Stati membri sono inoltre liberi di prevedere la possibilità di opzione per una durata limitata per ulteriori operazioni escluse dall'imposta (art. 28 cpv. 3 lett. c in relazione con l'Allegato G della Sesta Direttiva CE).

4.4.4 Calcolo dell'imposta

a. Controprestazione

La controprestazione costituisce di massima la base di calcolo dell'imposta (art. 20 cpv. 1 e art. 3 lett. g D-LIVA). Fa parte della controprestazione tutto ciò che il destinatario o il terzo in sua vece dà in cambio della fornitura o della prestazione di servizi. Nel caso della fornitura o della prestazioni di servizi a una persona prossima si considera controprestazione il valore che sarebbe stato convenuto fra terzi indipendenti (art. 20 cpv. 2 D-LIVA). A prescindere dalle osservazioni della lettera b qui appresso, questa disposizione è eurocompatibile e non esige ulteriori spiegazioni.

b. Sussidi

Secondo l'articolo 25 capoverso 1 lettera a D-LIVA i sussidi e gli altri contributi di diritto pubblico originano ai contribuenti una riduzione proporzionale della deduzione dell'imposta precedente.

La legislazione comunitaria adotta in merito un approccio più differenziato, nel senso che, nelle forniture di beni e nelle prestazioni di servizi, i sussidi che sono direttamente in relazione al prezzo di queste prestazioni sono compresi nella contropre-

stazione e devono quindi essere imposti (art. 11 Parte A cpv. 1 lett. a della Sesta Direttiva CE). Di conseguenza, la legislazione tedesca in materia di imposta sul valore aggiunto opera una distinzione tra i cosiddetti contributi impropri e contributi propri. Si è in presenza di un contributo improprio, imponibile all'imposta sul valore aggiunto, quando si verifica uno scambio di prestazioni tra l'impresa che effettua la prestazione (beneficiaria del pagamento) e quella che esegue il pagamento (datrice del contributo), perché il beneficiario del pagamento esegue la sua prestazione con il chiaro intento di ricevere una prestazione in cambio. Si è inoltre in presenza di un contributo improprio nel caso di una controprestazione supplementare data da un terzo, ossia di pagamenti effettuati da una persona diversa dal destinatario della prestazione. Si considerano invece autentici contributi, non imponibili, gli importi che non sono erogati in esecuzione di uno scambio di prestazioni ma che sono indipendenti dall'esecuzione di una determinata prestazione, e che vengono concessi per consentire al destinatario di effettuare la sua prestazione ad esempio per adempiere un compito di interesse pubblico. Rientrano nei contributi propri anche le indennità concesse per consentire al beneficiario del pagamento di essere effettivamente in grado di svolgere l'attività aziendale o di adempiere i compiti che gli incombono ai sensi dello scopo societario.

Per quanto concerne i sussidi senza carattere di controprestazione, gli Stati membri sono liberi di prevedere una riduzione della deduzione dell'imposta precedente (art. 19 cpv. 1 della Sesta Direttiva CE). Diversamente dalla Germania e dall'Austria – che concedono la deduzione dell'imposta precedente – la Francia prescrive a determinate condizioni una simile riduzione della deduzione dell'imposta precedente (art. 212 dell'Allegato II al CGI).²³⁶

c. Imposizione dei margini (imposizione della differenza)

Le disposizioni in materia di imposizione dei margini si fondano sulla Sesta Direttiva CE. A differenza di questa direttiva, l'articolo 21 D-LIVA prevede però che il rivenditore può applicare l'imposizione dei margini anche quando avrebbe potuto effettuare la deduzione dell'imposta precedente, ma non ha fatto uso di questa possibilità. La Sesta Direttiva CE contiene una disposizione corrispondente all'articolo 26a. Secondo questa disposizione, se il contribuente vende a un rivenditore oggetti usati, opere d'arte, pezzi da collezione o antichità, subentra, alle condizioni stabilite dalla direttiva, l'imposizione della differenza. Il nucleo dell'imposizione della differenza è costituito anche in questo caso dal fatto che la base di calcolo non è l'integralità della controprestazione, bensì l'importo della differenza tra l'intero prezzo di vendita pagato dall'acquirente e il prezzo di compra che da dovuto pagare il rivenditore. Oltre alle ulteriori condizioni menzionate dall'articolo 26a parte B della Sesta Direttiva CE, l'imposizione della differenza presuppone che non sia abbinata alcuna imposta sul valore aggiunto alla fornitura degli oggetti in questione a un rivenditore contribuente.

4.4.5 Aliquote d'imposta

Esiste una notevole differenza rispetto alla legislazione comunitaria anche in ambito di aliquote d'imposta. Il disegno di legge prevede nel modulo «Legge fiscale»

²³⁶ Per una spiegazione più dettagliata del trattamento dei sussidi in ambito di imposta sul valore aggiunto e per le eventuali possibilità di riforma della legislazione svizzera in materia di imposta sul valore aggiunto cfr. il n. 6.1.

un'aliquota normale del 7,6 per cento, un'aliquota ridotta del 2,4 per cento nonché un'aliquota speciale del 3,6 per cento per le prestazioni alberghiere, valida fino al 31 dicembre 2010. L'aliquota ridotta si applica in particolare ai generi alimentari di necessità quotidiana. Il modulo «Aliquota unica» prevede l'introduzione di un'aliquota unica del 6,2 per cento per tutte le prestazioni imponibili. Il modulo «2 aliquote» infine introduce un cosiddetto sistema a due aliquote, con un'aliquota ridotta e un'aliquota normale.

Nell'UE le aliquote d'imposta, ossia il numero e il tasso delle aliquote, nonché la delimitazione dei beni forniti e delle prestazioni di servizi soggetti alle singole aliquote non sono ancora armonizzate. Gli Stati membri sono nondimeno obbligati ad applicare un'imposta generale sulla cifra d'affari con un'aliquota del 15 per cento almeno (art. 12 cpv. 3 lett. a della Sesta Direttiva CE). Oltre a questa aliquota normale, l'Allegato H della Sesta Direttiva CE enumera determinate categorie di prestazioni per le quali gli Stati membri possono prevedere una o due aliquote ridotte del 5 per cento almeno. Rientrano in particolare nell'ambito di queste prestazioni i beni di prima necessità, nonché le prestazioni che adempiono uno scopo di politica sociale o culturale. Inoltre l'importazione di beni deve sempre sottostare alla medesima aliquota applicabile alle forniture a livello nazionale (art. 12 cpv. 5 della Sesta Direttiva CE). Si garantisce in tal modo che i beni di origine nazionale ed estera sono gravate in misura uguale dal profilo dell'imposta sul valore aggiunto. Non esiste più la possibilità di prevedere un'aliquota più elevata per determinati gruppi di beni (p.es. beni di lusso).

In praticamente tutti gli Stati membri dell'UE sono applicati diverse aliquote d'imposta. La Danimarca e Slovacchia applicano invece un'aliquota unica, del 25 per cento in Danimarca, del 19 per cento in Slovacchia²³⁷.

4.4.6 Deduzione dell'imposta precedente

Nella misura in cui utilizza beni e prestazioni di servizi allo scopo di eseguire prestazioni imponibili, il contribuente è autorizzato a dedurre gli importi di imposta fatturatigli da altri contribuenti per prestazioni che aveva versato all'importazione dei beni. Il sistema della deduzione dell'imposta precedente è un elemento fondamentale dell'imposta sul valore aggiunto, strutturata secondo il principio dell'imposta onni-fase al netto²³⁸. Essa costituisce lo strumento che permette sia lo sgravio di tutte le spese materiali necessarie al contribuente per conseguire cifre d'affari imponibili, sia la soppressione dell'imposizione dei beni di investimento e dei mezzi d'esercizio, ossia in breve della tassa occulta. Il principio della deduzione dell'imposta precedente descritto in questa sede è caratteristico non soltanto della Svizzera, ma anche della legislazione europea in materia di imposta sul valore aggiunto.

²³⁷ Cfr. la panoramica delle aliquote di imposta sul valore aggiunto nell'Unione Europea allegato 2

²³⁸ Cfr. in merito il n. 1.2.1.

4.4.7 Procedura di imposizione

a. In generale

Conformemente all'articolo 56 capoverso 2 D-LIVA i contribuenti devono presentare di massima ogni trimestre (semestralmente in caso di rendiconto secondo il metodo dell'aliquota saldo) un rendiconto sulle cifre d'affari realizzate e sulle imposte precedenti deducibili. In casi motivati e alle condizioni stabilite dall'AFC possono essere autorizzati altri periodi di rendiconto (art. 56 cpv. 3 D-LIVA). Il rendiconto deve essere inoltrato all'AFC entro 60 giorni dalla fine del periodo di rendiconto (art. 52 cpv. 1 D-LIVA). Entro lo stesso termine, il contribuente è inoltre tenuto a versare all'AFC l'imposta dovuta per tale periodo (imposta sulla cifra d'affari dedotte le imposte precedenti) (art. 61 cpv. 1 D-LIVA). Una volta all'anno il contribuente deve procedere a un riconciliazione delle cifre d'affari con la contabilità (art. 53 cpv. 1 D-LIVA).

Queste disposizioni sulla procedura d'imposizione sono in armonia con la Sesta Direttiva CE, che accorda in merito un margine di strutturazione relativamente ampio agli Stati membri (art. 22 della Sesta Direttiva CE). Nell'attuazione della direttiva il legislatore germanico ha scelto l'anno civile come periodo di imposizione (§ 16 cpv. 1 D-UStG); sono fatti salvi in casi in cui subentra la cosiddetta imposizione singola (§ 16 Abs. 5 und § 21 D-UStG). La dichiarazione annuale è in genere preceduta da preavvisi – da consegnare ogni mese – nei quali l'imprenditore deve calcolare l'imposta per il periodo di preavviso (pagamento anticipato). Simultaneamente alla consegna del preavviso l'imprenditore deve effettuare il pagamento anticipato al fisco. Se risulta una differenza tra la somma dell'imposta sulla cifra d'affari calcolata nei preavvisi e il debito annuale di imposta sulla cifre d'affari, l'importo della differenza deve essere versato all'Intendenza delle finanze oppure essere rimborsato da quest'ultima. Questo tipo di rendiconto provvisorio è ignoto alla legislazione svizzera in materia di imposta sul valore aggiunto.

b. Aliquote saldo

Per facilitare il rendiconto ai contribuenti con un cifra d'affari annua inferiore a 5 milioni di franchi e un onere di imposta inferiore a 100'000 franchi, l'articolo 54 capoverso 3 D-LIVA prevede la possibilità del rendiconto secondo il metodo dell'aliquota saldo.

Anche la legislazione comunitaria europea prevede a determinate condizioni che gli Stati membri applichino modalità semplificate di imposizione e di riscossione dell'imposta, purché non ne risultino riduzioni di imposta (art. 24 cpv. 1 della Sesta Direttiva CE). Fondandosi su questa norma il legislatore germanico ha ad esempio adottato una sezione intitolata «Forme speciali di imposizione [Besondere Besteuerungsformen]». In virtù di queste disposizioni gli imprenditori che non hanno l'obbligo di tenere una contabilità, effettuano regolarmente chiusure sulla base di rilevamenti annuali e la cui cifra d'affari nel corso dell'anno civile precedente non supera 61'356 euro possono essere autorizzati a calcolare gli importi di imposta precedente e l'imposta da versare sulla base di aliquote medie (§ 23 D-UStG in relazione con l'ordinanza di esecuzione della legge concernente l'imposta sulla cifra d'affari [UStDV]; cfr. anche il § 23 Ö-UStG). Nell'allegato ai §§ 69 e 70 UStDV sono inoltre enumerati i rami professionali e commerciali che possono fare uso di questa normativa.

4.4.8 Importazione

Sottostà infine all'imposta l'importazione di beni (art. 36 segg. D-LIVA), ossia il semplice movimento di un oggetto attraverso la frontiera doganale svizzera. Inversamente la legislazione comunitaria dell'UE opera una distinzione tra il cosiddetto acquisto all'interno della Comunità (relazioni tra gli Stati membri) e l'importazione (relazioni tra gli Stati membri e uno Stato terzo).

a. Acquisto all'interno dell'Unione

Nell'UE le merci di un imprenditore di uno Stato membro destinate a un imprenditore di un altro Stato membro sono attualmente tassate esclusivamente nello Stato membro nel quale sono fornite. Al posto della comprova dell'esportazione subentra il rilascio del numero di identificazione di imposta sul valore aggiunto dell'acquirente della fornitura. Nel caso di simili forniture il venditore è esentato dall'imposta (con diritto alla deduzione dell'imposta precedente). Al posto della fattispecie fiscale dell'importazione è subentrata quella dell'acquisto all'interno della Comunità. In virtù di quest'ultima fattispecie l'acquirente deve calcolare l'imposta sulle sue comperie (= acquisto). L'imposta sugli acquisti può essere dedotta come imposta precedente. Le norme relative alle aliquote d'imposta e alle basi di calcolo in ambito di acquisto corrispondono per l'essenziale alle prescrizioni relative alla vendita di queste merci all'interno dei singoli Stati membri. Invece le persone private che si recano per acquisti in un altro Stato membro devono pagare l'imposta sul valore aggiunto sul luogo dell'acquisto; al rientro in patria esse non devono più alcuna imposta sul valore aggiunto.

L'obiettivo finale dell'armonizzazione dell'imposta sulla cifra d'affari nell'UE consiste invece nell'imposizione di tutti i beni e prestazioni di servizi eseguite nello Stato membro di origine (cosiddetto principio dello Stato di origine). Dall'applicazione senza limiti del principio dello Stato di origine conseguirebbe però che l'imprenditore che realizza operazioni all'interno della Comunità non potrebbe sempre trattarle come operazioni di esportazione, esenti dall'imposta. Come ogni altra operazione interna, tali operazioni sarebbero soggette all'imposta sulla cifra d'affari nel Paese di origine. Nel Paese di destinazione verrebbe a cadere l'imposta sull'importazione. Il destinatario contribuente della prestazione avrebbe la possibilità di effettuare la deduzione dell'imposta precedente (su tutto il territorio dell'Unione). Ciò provocherebbe gravi variazioni del gettito fiscale negli Stati membri dell'UE. Deve essere istituito un sistema di compensazione fiscale (clearing) per garantire che, nonostante l'introduzione del principio dello Stato di origine, l'imposta prelevata sulle operazioni interne alla Comunità affluisca allo Stato membro del consumo.

b. L'importazione da uno Stato terzo

Continuano a sottostare alle disposizioni doganali e – in caso di importazione – all'imposta sul valore aggiunto i beni importati da Paesi terzi. Le merci esportate a destinazione di Paesi terzi sono esenti dall'imposta.

4.5 Sottomissione al freno all'indebitamento

Nell'intento di una limitazione delle spese l'articolo 159 capoverso 3 lettera b della Costituzione federale prevede che le disposizioni in materia di sussidi contenute in

leggi e decreti federali di obbligatorietà generale nonché i crediti d'impegno e le dotazioni finanziarie implicanti nuove spese uniche di oltre 20 milioni di franchi o nuove spese ricorrenti di oltre 2 milioni di franchi esigono il consenso della maggioranza dei membri di ciascuna Camera.

La riforma dell'imposta sul valore aggiunto non è toccata dal freno all'indebitamento. Sono pertanto superflue ulteriori spiegazioni in merito. Il correttivo di politica sociale previsto nel contesto del modulo «Aliquota unica», tramite il quale le classi inferiori di reddito beneficiano di un sostegno finanziario, costituisce nondimeno un sussidio ai sensi dell'articolo 159 capoverso 3 lettera b Cost. Il correttivo di politica sociale previsto dall'articolo 99 D-LIVA (modulo «Aliquota unica») sottostà pertanto al freno all'indebitamento.

Non sono invece sussidi i flussi monetari nel quadro dello sgravio fiscale successivo²³⁹. Nei moduli «Aliquota unica» e «2 aliquote» la base di calcolo dell'imposta è ampliata nel senso che divengono imponibili ulteriori prestazioni. Gli stock di merci, i mezzi d'esercizio e i beni di investimenti delle imprese attualmente non contribuenti sono gravati dell'imposta sul valore aggiunto che queste imprese hanno dovuto pagare al momento del loro acquisto. Queste imprese non devono essere gravate di alcuna imposta (tassa occulta) se devono d'ora in poi pagare l'imposta sul valore aggiunto sulle prestazioni che eseguono. Occorre pertanto restituire loro retroattivamente questa imposta. Si tratta però di una restituzione di imposte che la Confederazione ha incassato in un'epoca precedente e non quindi di una misura di incentivazione come potrebbe esserlo un sussidio.

4.6 Compatibilità con la legge sui sussidi

Il correttivo di politica sociale è destinato ad attenuare le ripercussioni della riforma dell'IVA per le economie domestiche a reddito più debole. Si tratta pertanto di un aiuto finanziario ai sensi della legge federale del 5 ottobre 1990²⁴⁰ sui sussidi (LSu). A mente del suo obiettivo di attenuazione delle ripercussioni della riforma dell'IVA, questo aiuto finanziario costituisce anzitutto un aiuto di adeguamento e deve quindi essere limitato nel tempo conformemente all'articolo 7 lettera f LSu. La limitazione nel tempo prevista dalla disposizione transitoria della Costituzione²⁴¹ corrisponde pertanto agli intenti della legge sui sussidi.

²³⁹ Cfr. in merito il n. 3.5.

²⁴⁰ RS 616.1.

²⁴¹ Cfr. il progetto di modifica costituzionale nell'allegato 5

5 Correttivo di politica sociale

5.1 Tratti fondamentali del progetto

5.1.1 Situazione iniziale

L'onere delle economie domestiche a debole reddito aumenta consecutivamente all'introduzione dell'aliquota unica del 6,0 percento in ambito di imposta sul valore aggiunto. Ciò è soprattutto riconducibile al fatto che il loro budget è gravato in misura superiore alla media dai beni di necessità quotidiana. L'aliquota d'imposta che grava su questi beni è aumentata sensibilmente di 3,6 punti percentuali rispetto al suo livello attuale del 2,4 percento. Il corrispondente maggiore onere per le economie domestiche a debole reddito è di circa 345 milioni di franchi²⁴², ragione per la quale, per sgravare le economie domestiche nel quadro del modulo «Aliquota unica», il Consiglio federale propone l'introduzione di un cosiddetto correttivo di politica sociale accanto all'aliquota unica. Il correttivo deve essere finanziato per il tramite di un aumento di 0,1 punti percentuali dell'IVA, limitato nel tempo.

Nel caso del modulo «Legge fiscale» continuano ad essere applicate le aliquote d'imposta attualmente in vigore. Non ne derivano pertanto ripercussioni di politica sociale. Dal canto suo il modulo «2 aliquote» prevede come in precedenza un'aliquota ridotta. Con il suo tasso del 3,4 percento essa è però superiore al livello odierno. Le ripercussioni di politica sociale sono pertanto relativamente basse²⁴³, per cui si può rinunciare al correttivo di politica sociale. Anche nella variante «Sanità» risulta solo un minimo onere supplementare per i ceti a basso reddito²⁴⁴. Risulta dunque superfluo un correttivo di politica sociale.

5.1.2 Soluzione proposta

5.1.2.1 Principio

Il correttivo di politica sociale deve attenuare le ripercussioni della riforma dell'IVA nel modulo «Aliquota unica» per le economie domestiche a debole reddito. Esso deve essere orientato sugli obiettivi e provocare un dispendio amministrativo possibilmente ridotto grazie alla sua entità limitata. Sul modello del sistema della riduzione dei premi nell'assicurazione malattie si garantisce che il correttivo profitti in modo mirato alle economie domestiche a debole reddito; di massima la riforma dell'IVA colpisce in misura maggiore queste economie domestiche. Il relativo dispendio è ridotto a un minimo dal fatto che, in ambito di esecuzione, non sono di norma prescritte ai Cantoni deviazioni dai loro singoli sistemi di riduzione dei premi.

Si presume che per distribuire il correttivo la maggioranza dei Cantoni faranno capo ai loro sistemi di riduzione dei premi. Essi possono però anche applicare altri meccanismi di distribuzione. Deve unicamente essere adempito l'obiettivo di un'attenuazione mirata delle ripercussioni della riforma dell'IVA che tenga conto in questo ambito della situazione di reddito e di patrimonio dei destinatari.

²⁴² Cfr. il n. 5.1.2.2.

²⁴³ Al massimo uno e mezzo per mille del reddito dell'economia domestica, cfr. il n. 3.4.4.

²⁴⁴ Cfr. il n. 3.3.

5.1.2.2 Entità e finanziamento del correttivo

Per la maggior parte delle economie domestiche gli oneri consecutivi alla soppressione dell'aliquota ridotta del 2,4 per cento a favore dell'aliquota unica e della maggior parte delle eccezioni all'imposta sono di gran lunga inferiori all'uno per cento del reddito dell'economia domestica, ma si possono verificare notevoli differenze tra le diverse classi di reddito. Consecutivamente alla riforma, il quinto di tutte le economie domestiche che ha il reddito più debole subisce in media un onere supplementare pari a circa lo 0,5 per cento del reddito dell'economia domestica, mentre per il quinto immediatamente successivo esso è ancora dello 0,2 per cento. Per i due quinti successivi l'onere supplementare è inferiore allo 0,2 per cento, mentre l'ultimo quinto, quello con il reddito più elevato, fruisce di una debole diminuzione dell'onere.

Due quinti delle economie domestiche possono quindi essere considerati gravati in misura leggermente maggiore. Essi sono inferiori alla media di tutte le economie domestiche e comprendono il 30 per cento circa della popolazione. Sulla base dei dati della statistica sui redditi e sul consumo degli anni 2000–2002 riportati sul 2011 – anno di entrata in vigore della riforma dell'IVA – l'onere supplementare medio consecutivo all'introduzione dell'aliquota unica ammonta a circa 130 franchi all'anno per questi circa 2,2 milioni di persone. Ciò corrisponde a un onere supplementare stimato di circa 285 milioni di franchi. Per la media delle persone appartenenti alle economie domestiche a debole reddito il finanziamento del correttivo corrisponde a un onere supplementare di 30 franchi all'anno, pari all'incirca a 60 milioni di franchi per tutte le economie domestiche. L'onere supplementare che grava le economie domestiche a debole reddito ammonta pertanto complessivamente a circa 345 milioni di franchi e quindi all'incirca a 0,1 punti percentuali di IVA (nel 2011 circa 370 milioni²⁴⁵). Per questo motivo l'integralità del prodotto degli 0,1 punti percentuali di IVA deve essere destinato in maniera vincolata all'attenuazione delle ripercussioni dell'introduzione dell'aliquota unica in ambito di imposta sul valore aggiunto. Esso va interamente distribuito ai Cantoni a favore delle persone aventi diritto.

5.1.2.3 Ripartizione del correttivo

Affinché le risorse messe a disposizione del correttivo possano essere distribuite tramite il canale della riduzione individuale dei premi o mediante meccanismi paragonabili, i fondi devono anzitutto essere ripartiti tra i Cantoni, applicando per analogie le norme di ripartizione secondo la NPC dei contributi della Confederazione alla riduzione individuale dei premi nell'assicurazione malattie.

I Cantoni stabiliscono a quali gruppi della popolazione è distribuita la quota cantonale. Occorre garantire per il tramite di direttive generali ai Cantoni che la distribuzione sia conforme agli obiettivi del correttivo e sia effettuata in maniera trasparente. Deve quindi esistere un nesso con la riduzione individuale dei premi o perlomeno con un meccanismo paragonabile, che rispecchi le condizioni di reddito e di patrimonio dei destinatari. I Cantoni versano in generale nel corso del medesimo anno la quota di correttivo ricevuta ai destinatari. Nei confronti dei destinatari finali l'importo versato deve essere attestato separatamente come prestazione della Confe-

²⁴⁵ Ciò corrisponde al prodotto degli 0,1 punti percentuali di IVA. Va comunque osservato che nel corso dell'anno di introduzione ne potranno essere realizzati soltanto tre quarti circa a causa dei rendiconti trimestrali. Il quarto mancante sarà incassato soltanto nell'anno successivo all'abrogazione degli 0,1 punti percentuali di IVA.

derazione consecutiva alla riforma dell'IVA (ad esempio nel conteggio mensile dei premi dell'assicurazione contro le malattie). Al termine i Cantoni verificano la conformità legale e il disbrigo corretto dei pagamenti. Essi rendono conto alla Confederazione del pagamento e le forniscono le indicazioni necessarie alla verifica dell'efficacia dal profilo della politica sociale.

5.1.2.4 Limitazione nel tempo della misura

Il correttivo di politica sociale deve essere limitato nel tempo in considerazione dell'entità limitata dell'importo e della diminuzione graduale dell'onere (cfr. più sotto). Il per mille di IVA utilizzato per il finanziamento dello sgravio fiscale successivo non sarà più necessario al più tardi dopo otto anni. Se il correttivo di politica sociale è limitato alla medesima durata, anche in questo caso viene meno la necessità del per mille di IVA previsto a tale proposito. In complesso l'aliquota unica del 6,2 per cento può nuovamente essere ridotta al 6,0 per cento.

L'onere consecutivo all'introduzione dell'aliquota unica si riduce perché l'innalzamento di 0,1 punti percentuali dell'IVA per il finanziamento del correttivo viene a cadere. I costi supplementari ne sono ridotti di circa 160 franchi per persona e per anno e, nel caso delle classi di economie domestiche maggiormente colpite, di circa 30 franchi all'anno, per raggiungere la cifra di 130 franchi annui (riferiti all'anno 2011). A mente dell'esigua entità di questo importo appare giustificato limitare nel tempo il correttivo, tanto più che l'onere effettivo delle economie domestiche diminuisce nel corso del tempo. Si tratta da un canto di una ripercussione della tendenza – che dovrebbe perdurare – al calo della quota di beni di necessità quotidiana nel budget delle economie domestiche. D'altro canto l'incremento a lungo termine dei salari reali fa sì che si riduce anche l'onere della riforma dell'IVA commisurato ai redditi. Infine la riduzione dell'aliquota d'imposta sugli investimenti in edifici di abitazione dal 7,6 per cento attuale all'aliquota unica ha ripercussioni gradualmente positive sull'onere di imposta sul valore aggiunto che grava sulle locazioni e quindi sulla maggiore rubrica di spesa delle economie domestiche.

La mancata continuazione del correttivo di politica sociale ha pertanto ripercussioni che si mantengono entro i limiti. Per questo motivo il Consiglio federale ritiene che la limitazione a otto anni al massimo è sostenibile dal profilo della politica sociale.

5.1.3 Canali di distribuzione esaminati per il correttivo di politica sociale

5.1.3.1 Criteri di esame

Diversi canali di distribuzione sono stati esaminati in maniera approfondita per verificare se si prestavano alla distribuzione del correttivo sociale. In ambito sociale sono anzitutto disponibili a livello di uscite gli strumenti delle prestazioni complementari (PC) e della riduzione individuale dei premi. Un'ulteriore possibilità è costituita dal pagamento unico per il tramite della casse malati, come quello adottato per il rimborso delle tasse di incentivazione nel settore dell'ambiente. È stato infine preso in considerazione il canale di distribuzione di un'imposta negativa sul reddito – non ancora istituita – con accrediti di imposta.

In questo contesto si è particolare esaminato se le risorse potevano essere distribuite in modo conforme al bisogno, se si potevano evitare le ingiustizie, se le ripercussioni

potevano essere compensate per possibilmente tutte le fasce di popolazione fortemente colpite e se le spese di esecuzione potevano essere contenute. L'idoneità dei possibili canali di distribuzione è stata valutata sulla base di questi criteri.

5.1.3.2 Prestazioni complementari (PC)

Le PC costituiscono un sistema classico che tiene conto dei bisogni. L'entità della prestazione corrisponde all'importo di spese riconosciute che supera le entrate computabili. Dato però che l'ottenimento delle PC è riservato ai beneficiari dell'AVS e dell'AI, solo una parte fortemente limitata della popolazione potrebbe fruire del correttivo. Per poter raggiungere tutte le persone toccate, la cerchia dei beneficiari dovrebbe essere notevolmente ampliata. Questo modo di procedere aumenterebbe ulteriormente il dispendio non indifferente di questo ramo assicurativo.

5.1.3.3 Riduzione individuale dei premi

La legittimità del bisogno è ammessa in ampia misura nel caso della riduzione individuale dei premi. L'entità della prestazione fissata dai Cantoni è basata sul reddito imponibile e sull'onere dei premi dell'assicurazione di base. Il sistema della riduzione individuale dei premi offre pertanto una buona copertura delle cerchie di popolazione interessate. Hanno diritto alla riduzione le persone di condizioni economiche modeste. Nella misura in cui il sistema attuale dovesse essere ripreso, le spese di esecuzione non dovrebbero essere sensibilmente superiori a quelle odierne. Non è però possibile evitare ingiustizie a causa della diversità di struttura di questo strumento nei Cantoni.

5.1.3.4 Ripartizione tramite le casse malati

L'assicurazione obbligatoria delle cure mediche, rispettivamente il sistema di casse malati esteso a tutto il territorio nazionale, consente di massima una distribuzione a costi favorevoli del correttivo di politica sociale alla popolazione. Dato però che ne devono beneficiare unicamente le persone maggiormente colpite dalla riforma dell'IVA, le autorità fiscali dovrebbero mettere separatamente a disposizione i dati di reddito e di patrimonio necessari e individuare le persone corrispondenti. Ne risulterebbe un incremento notevole del dispendio amministrativo. In alcuni Cantoni inoltre la prescrizione del pagamento uniforme tramite le casse malati creerebbe due diversi sistemi di pagamento perché in codesti Cantoni la riduzione individuale dei premi non è versata dalle casse malati, bensì ad esempio dall'ente cantonale di assicurazione sociale o dal servizio delle contribuzioni. Per evitare doppioni i Cantoni sarebbero di fatto costretti ad adeguare i loro sistemi di riduzione individuale dei premi al sistema del correttivo, che è nettamente inferiore dal profilo del suo importo.

5.1.3.5 Imposta negativa sul reddito (accrediti di imposta)

La variante degli accrediti di imposta è molto promettente dal profilo della sua idea di base, perché i versamenti di compensazione a dipendenza del reddito potrebbero essere effettuati conformemente al bisogno. Tuttavia l'attuazione concreta di un si-

mile strumento potrebbe urtarsi a difficoltà di esecuzione, in parte gravi. In questo senso il sistema fiscale dovrebbe essere completamente modificato. Nel caso di una simile soluzione se ne dovrebbe comunque prospettare l'attuazione su un lungo orizzonte.

5.1.3.6 Conclusioni finali sui possibili canali di distribuzione

La ponderazione dei vantaggi e degli inconvenienti dei canali di distribuzione esaminati sfocia nelle seguenti conclusioni:

- Nel caso delle PC vanno in particolare considerati significativi gli inconvenienti della cerchia limitata dei beneficiari e dell'elevato dispendio amministrativo per l'estensione della cerchia dei beneficiari. Il vantaggio della legittimità del bisogno non sarebbe in grado di controbilanciare i forti inconvenienti di questa soluzione.
- Nel caso della riduzione individuale dei premi le possibilità di disparità tra Cantoni nella distribuzione delle risorse costituiscono un inconveniente. In complesso i vantaggi di questo canale di distribuzione del correttivo prevalgono chiaramente. In questo contesto è importante che la distribuzione conforme al bisogno delle nuove risorse possa essere effettuata senza grandi modifiche tramite il sistema esistente e quindi con un dispendio di esecuzione ridotto.
- La soluzione infine dell'impiego delle casse malati come canale di distribuzione sarebbe di per sé semplice. Dato però che non tutti gli assicurati hanno diritto al correttivo si dovrebbe istituire un secondo sistema complicato di distribuzione oltre a quello della riduzione individuale dei premi. Un notevole inconveniente di questo sistema è altresì costituito dalla necessità di intervenire sulle competenze dei Cantoni.
- Per il correttivo non entra infine in considerazione un'imposta negativa sul reddito perché a tale scopo il sistema fiscale dovrebbe essere completamente modificato in tempi brevi.

A mente degli argomenti che precedono, il sistema della riduzione individuale dei premi è il canale da preferire per la distribuzione del correttivo di politica sociale.

5.1.4 Valutazione della soluzione proposta

L'introduzione limitata nel tempo di un correttivo di politica sociale consente di compensare in ampia misura l'onere del 30 per cento della popolazione maggiormente colpita dalla riforma dell'IVA. Il canale di distribuzione proposto rende possibile, con un dispendio amministrativo ridotto, una distribuzione delle risorse orientata sugli obiettivi ai singoli aventi diritto. La limitazione nel tempo appare giustificata perché l'importo per persona del correttivo corrisponde in media a meno dello 0,3 per cento del reddito delle economie domestiche. Nel corso del tempo inoltre l'onere diminuisce a causa del calo della quota di beni di necessità quotidiana nel budget delle economie domestiche e a causa dell'aumento reale dei redditi. L'onere diminuisce infine sensibilmente alla scadenza del periodo di applicazione del correttivo di politica sociale perché allo spirare del suo finanziamento l'aliquota unica dell'IVA può essere ridotta di 0,1 punti percentuali. Va considerato un inconveniente il fatto che l'entità e la cerchia degli aventi diritto al correttivo possano differire

notevolmente a motivo della diversità dei sistemi cantonali di riduzione individuale dei premi. Per il Consiglio federale ciò è comunque giustificato a mente dei bassi costi di esecuzione e per tutelare il margine di manovra dei Cantoni in ambito di riduzione individuale dei premi.

5.2 Normativa legale

L'entità delle aliquote d'imposta sul valore aggiunto è prescritta dalla Costituzione federale. Pertanto le modifiche del tasso di queste aliquote possono essere effettuate unicamente a livello costituzionale. Lo stesso dicasi della fissazione dell'utilizzazione dei punti percentuali di imposta sul valore aggiunto. Il correttivo di politica sociale deve pertanto essere previsto dall'articolo 196 numero 4 capoverso 2 delle disposizioni transitorie della Costituzione federale, e d'altra parte l'articolo 99 D-LIVA del modulo «Aliquota unica» ne deve definire le necessarie disposizioni di esecuzione²⁴⁶. Le spiegazioni di entrambe queste disposizioni legali figurano nei numeri 4.1 risp. 2.2.

5.3 Ripercussioni

5.3.1 Ripercussioni sulla Confederazione

5.3.1.1 Ripercussioni finanziarie

Il correttivo di politica sociale provoca spese annue pari agli 0,1 punti percentuali di IVA, ossia circa 370 milioni di franchi. A queste spese fanno riscontro le entrate a destinazione vincolata di uguale entità²⁴⁷ provenienti dagli 0,1 punti percentuali supplementari di IVA (con riferimento all'introduzione della riforma dell'IVA, prevista a contare dal 1° gennaio 2011). Il correttivo è integralmente finanziato nell'ambito della riforma dell'IVA. Il versamento delle quote di correttivo di un determinato anno è invece effettuato dalla Confederazione all'inizio dell'anno corrispondente, mentre il ricavo dell'IVA perviene alla Confederazione soltanto in un momento successivo. Alla Confederazione ne derivano spese per interessi dell'ordine di grandezza di 5 milioni l'anno.

5.3.1.2 Ripercussioni a livello di personale

Il monitoraggio del correttivo di politica sociale blocca risorse di personale a intervalli regolari. Questo maggiore fabbisogno di personale stimato in un mezzo posto può essere colmato effettuando spostamenti di capacità all'interno dell'amministrazione.

²⁴⁶ Cfr. il progetto per il cambiamento della disposizione costituzionale nell'allegato 5.

²⁴⁷ Come già menzionato nella nota in calce 245, le entrate nel corso dell'anno di introduzione corrispondono soltanto a tre quarti del totale.

5.3.2 Ripercussioni sui Cantoni e sui Comuni

5.3.2.1 Ripercussioni finanziarie

Grazie alla possibilità di fondarsi in ampia misura sui singoli sistemi di versamento della riduzione individuale dei premi, i Cantoni possono effettuare la distribuzione del correttivo di politica sociale con un debole dispendio amministrativo supplementare. Il dispendio supplementare è indennizzato ai Cantoni con il vantaggio in termini di interesse che risulta dal pagamento precoce della loro quota di correttivo da parte della Confederazione. Tale vantaggio in termini di interesse corrisponde all'incirca allo svantaggio in termini di interesse della Confederazione, ossia a circa 5 milioni di franchi all'anno. Nell'ipotesi che alcuni Cantoni deleghino determinati compiti di esecuzione – come ad esempio il versamento delle quote individuali di correttivo agli assicurati – alle casse malati e che diminuisca pertanto il loro dispendio amministrativo proprio, l'indennizzo degli assicuratori è operato nella stessa misura, mediante versamento precoce delle quote di correttivo da parte dei Cantoni, con un corrispondente vantaggio in termini di interesse a favore delle casse malati. Sempreché i Comuni siano coinvolti nell'esecuzione, i Cantoni possono parimenti indennizzarli per il tramite di un vantaggio in termini di interessi, trasferendo loro precocemente la rispettiva quota presumibile di correttivo.

5.3.2.2 Ripercussioni a livello di personale

L'esecuzione provoca maggiori spese di personale ai Cantoni, tra l'altro in ambito di rendiconto e di approntamento dei dati necessari al monitoraggio. Lo stretto abbinamento al sistema della riduzione individuale dei premi può però contenere questo dispendio entro i limiti. Anche l'indennizzo corrispondente delle spese supplementari di personale è effettuato tramite il vantaggio in termini di interesse che perviene ai Cantoni dal pagamento precoce della loro quota di correttivo.

5.3.3 Ripercussioni sull'economia

Il correttivo di politica sociale è destinato ad attenuare la perdita di potere di acquisto delle economie domestiche a debole reddito. L'entità del correttivo è commisurata a questa perdita di potere d'acquisto, nel senso che vengono compensate le ripercussioni negative per le economie domestiche colpite. Non se ne aspettano pertanto ripercussioni economiche negative. Il finanziamento stesso del correttivo ha effetti negativi limitati sul consumo perché viene prelevato temporaneamente un supplemento di 0,1 punti percentuali di IVA rispetto a una riforma dell'IVA neutrale dal profilo del gettito.

6 Ulteriori possibilità di riforma, parte diritto fiscale materiale

Nel presente capitolo (e anche nel capitolo 7) sono illustrate e poste in discussione ulteriori possibilità di riforma. Si tratta di questioni che sono perlomeno in parte di natura fondamentale e la cui maturità di attuazione non è ancora stata raggiunta. Perciò queste possibilità non sono sancite in un articolo di legge, bensì descritte in modo da poter essere valutate sufficientemente. A seconda dei risultati della procedura di consultazione queste misure potranno essere seguite ulteriormente e approfondite e poi integrate successivamente nel disegno di legge. Le ulteriori possibilità di riforma qui illustrate causano in parte perdite d'imposta troppo elevate per la Confederazione. Nell'applicazione di questi provvedimenti dev'essere assicurato il controfinanziamento per esempio tramite un aumento delle aliquote d'imposta.

Le possibilità di riforma contenute nei due capitoli seguenti sono indipendenti le une dalle altre e potrebbero essere di massima combinate a piacimento con tutti i moduli di legge del progetto posto in consultazione. Le possibilità concrete di riforma sono di volta in volta presentate *in caratteri corsivi*.

6.1 Trattamento dei sussidi in ambito IVA

6.1.1 Situazione iniziale

Secondo il principio generale della legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto, le forniture e le prestazioni di servizi sottostanno all'imposta sul valore aggiunto soltanto se sono effettuate «dietro controprestazione» (art. 5 LIVA), ossia se si è in presenza di uno scambio di prestazioni. Lo scambio di prestazioni presuppone l'esistenza di un nesso economico interno tra prestazione e prestazione in contropartita. Anche nel caso dei sussidi e degli altri contributi dei poteri pubblici occorre chiarire nei singoli casi se al pagamento fa riscontro o no una prestazione in contropartita. Diversamente dall'UE, conformemente alla normativa attuale nell'ambito della LIVA non si opera una distinzione tra cosiddetti sussidi e sussidi impropri. In virtù dell'articolo 33 capoverso 6 lettera b LIVA, i sussidi e gli altri contributi dei poteri pubblici non rientrano nelle controprestazioni, anche quando sono versati in ossequio a un mandato di prestazioni.

Sono pertanto esclusi dall'imposta non soltanto i sussidi senza alcun nesso interno tra sussidio e prestazione del beneficiario del sussidio (sussidi veri e propri). Anzi, l'imposta non è dovuta nemmeno nei casi di ottenimento di sussidi impropri in cui i poteri pubblici versano una controprestazione supplementare per una prestazione che il destinatario del sussidio esegue a un terzo. Solo nelle relazioni tra due partner occorre verificare di volta in volta se al pagamento effettuato dai poteri pubblici fa riscontro una prestazione in contropartita del beneficiario del pagamento. A mente di quest'ampia eccezione, l'articolo 38 capoverso 8 LIVA prevede che l'ottenimento di sussidi (propri e impropri) e di altri contributi dei poteri pubblici determina una riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

6.1.2 La normativa dell'UE

6.1.2.1 Delimitazione tra sussidi propri e sussidi impropri

Secondo l'articolo 11 Parte A capoverso 1 lettera a della Sesta Direttiva CE, i sussidi immediatamente correlati al prezzo delle operazioni (i cosiddetti sussidi impropri) fanno parte della base di calcolo. Un sussidio avente il carattere di controprestazione presuppone pertanto che il sussidio (p.es. un anticipo di esercizio) sia versato per una fornitura o una prestazione di servizi concrete dell'impresa sussidiata. In questo senso il prezzo del bene o della prestazione di servizi deve essere stabilito nelle sue grandi linee al più tardi al momento della realizzazione della fattispecie. Inoltre il servizio che eroga il sussidio deve essere obbligato a effettuarne il pagamento se il beneficiario ha realizzato una cifra d'affari imponibile.

Occorre d'altra parte esaminare se il sussidio profitta al destinatario della prestazione. Il prezzo che deve essere pagato dal destinatario della prestazione deve segnatamente essere fissato in maniera che possa essere ridotto a motivo del sussidio concesso all'impresa prestatrice. Il pagamento di un sussidio al prestatore deve consentire oggettivamente all'imprenditore di eseguire la prestazione a un prezzo inferiore a quello che dovrebbe esigere senza il sussidio.

Fondandosi su questa normativa la legislazione germanica in materia di imposta sulla cifra d'affari opera una distinzione tra le tre categorie di sussidi elencate qui di seguito (§ 10 cpv. 1 D-UStG in relazione con la sezione 50 del D-UStR):

1) Sussidi come controprestazione di prestazioni al pagatore

I sussidi costituiscono la controprestazione di una prestazione al pagatore se esiste un rapporto di scambio di prestazioni tra l'imprenditore prestatore (beneficiario del pagamento) e il pagatore. Deve inoltre esistere un nesso intrinseco tra la prestazione e il pagamento. Se del caso il pagamento corrisponde alla controprestazione per la prestazione del beneficiario del pagamento e sottostà pertanto di massima all'imposta sulla cifra d'affari.

2) Sussidi come controprestazione supplementare di un terzo

Le controprestazioni supplementari sono pagamenti effettuati da persone diverse dal destinatario della prestazione per la fornitura o per altre prestazioni dell'imprenditore prestatore (beneficiario del pagamento). È data controprestazione supplementare se il destinatario della prestazione vanta un diritto al pagamento, se il pagamento è effettuato in adempimento di un obbligo di diritto pubblico nei confronti del destinatario della prestazione o se il pagamento è almeno effettuato nell'interesse del destinatario della prestazione. Non rientrano invece nelle controprestazioni supplementari i pagamenti di un terzo che sono effettuati all'imprenditore prestatore (beneficiario del pagamento) a titolo di incentivazione e non sono stati effettuati precipuamente nell'interesse del destinatario della prestazione. La delimitazione tra controprestazioni supplementari – che sono di massima imponibili – e sussidi propri viene pertanto operata in funzione della persona del beneficiario e dell'obiettivo di incentivazione.

3) Sussidi propri

Si è in presenza di sussidi propri – e quindi di sussidi non imponibili – se i pagamenti sono effettuati a prescindere da una determinata prestazione, ad esempio perché l'imprenditore prestatore (beneficiario del pagamento) vanta un diritto al pagamento o perché il pagamento gli è effettuato in adempimento di un obbligo di diritto pub-

blico, rispettivamente a motivo di un interesse preponderante di diritto pubblico. Si è altresì in presenza di sussidi propri se il beneficiario del pagamento riceve i pagamenti soltanto per essere reso effettivamente in grado di svolgere l'attività aziendale o di adempiere i compiti che gli incombono ai sensi dello scopo societario. In questo caso i pagamenti corrispondono a sussidi che sono concessi primariamente al prestatore beneficiario del pagamento a titolo di incentivazione per motivi di politica strutturale, di economia nazionale o politica generale.

La legislazione austriaca in materia di imposta sulla cifra d'affari contiene una regolamentazione ampiamente identica.

6.1.2.2 Riduzione della deduzione dell'imposta precedente in caso di ottenimento di sussidi

Secondo l'articolo 17 capoverso 5 in relazione con l'articolo 19 capoverso 1 della Sesta Direttiva CE, gli Stati membri dell'UE hanno la possibilità di prevedere una riduzione proporzionale della deduzione dell'imposta precedente da parte dell'impresa sussidiata in caso di ottenimento di sussidi propri e quindi non imponibili. La Francia (art. 212 cpv. 1 lett. b del Code Général des Impôts) e la Spagna (art. 104 LEY 37/1992) hanno fatto uso di questa possibilità.

6.1.3 Possibilità di riforma, imposizione di tutti i sussidi (alternativa 1)

Descrizione della possibilità di riforma: i sussidi e i contributi dei poteri pubblici forniti o utilizzati per il finanziamento di prestazioni imponibili sottostanno all'imposta con la medesima aliquota della prestazione finanziata. Le prestazioni imponibili finanziate con simili risorse legittimano la deduzione integrale dell'imposta precedente. In questo senso il sussidio sarebbe considerato come controprestazione parziale (complemento del prezzo) della prestazione eseguita e imposto in modo corrispondente.

Se quindi una prestazione esclusa dall'imposta è cofinanziata con un sussidio dei poteri pubblici, il sussidio corrisponde a una controprestazione parziale della prestazione esclusa dall'imposta eseguita. Pertanto anch'essa non sottostà all'imposta. Come in precedenza non è ammessa la deduzione dell'imposta precedente sulle spese concernenti prestazioni escluse dall'imposta.

Verrebbe a cadere l'attuale non sempre facile distinzione tra controprestazione, sussidio o contributo dei poteri pubblici. Molti problemi di delimitazione, errori e procedure legali potrebbero essere evitati. Nondimeno una simile soluzione non è conciliabile con i principi generali della legislazione in materia di IVA nel senso inteso attualmente, secondo il quale sono imponibili soltanto le forniture e le prestazioni di servizi effettuate dietro controprestazione. De facto però, siccome nella maggior parte dei casi i sussidi si basano su una prestazione a favore del pubblico (come traspare ad esempio con chiarezza dalle convenzioni di prestazioni), si potrebbe generalmente considerare il sussidio come una controprestazione di una prestazione eseguita.

a) Ripercussioni sui contribuenti

L'imposizione dei sussidi concessi o utilizzati per il finanziamento di prestazioni imponibili genera di massima presso le persone contribuenti un deflusso di risorse

maggiore di quello attuale. Il loro risultato aziendale subisce un peggioramento rispetto a quello odierno perché la riduzione della deduzione dell'imposta precedente produce un importo inferiore a quello dell'imposta sui sussidi. La pressione in direzione di una maggiore efficienza tende quindi piuttosto ad aumentare.

Non generano invece un peggioramento rispetto alla variante odierna i soli sussidi concessi per il finanziamento di un determinato oggetto, purché i costi dell'oggetto siano integralmente gravati d'imposta. Ne fornisce un esempio l'edificio costruito da un'impresa generale e per il quale il committente della costruzione riceve un sussidio.

Per il contribuente tale possibilità di riforma presenta anche vantaggi. Da un canto non è più necessario chiarire se si è in presenza di una controprestazione o di un sussidio. D'altro canto si riduce il dispendio amministrativo per il corretto conteggio dell'IVA.

b) Ripercussioni sull'economia

Con l'imposizione dei sussidi aumenta la focalizzazione sulle controprestazioni di mercato – e quindi sull'esecuzione efficiente delle prestazioni e impostata sul cliente – perché, rispetto alla situazione odierna, al beneficiario del sussidio poco importa se, dal profilo dell'IVA, i suoi prodotti constano di sussidi o di ricavi dal mercato. La possibilità di riforma ha anche effetti positivi sulla neutralità concorrenziale.

c) Importanza per i consumatori

Se il contribuente non vuole o non può neutralizzare questo deflusso di risorse mediante una riduzione dei suoi margini e se questo deflusso non gli è compensato tramite un incremento dei sussidi, esso si trova costretto a eseguire la sua prestazione in maniera più efficiente o ad aumentarne il prezzo in modo corrispondente. C'è da aspettarsi che l'erogatore del sussidio intenda impedire nella misura del possibile un aumento del totale dei sussidi. Posto che le restrizioni politiche e le sensibilità dei prezzi fissino attualmente un livello massimo dei prezzi che non può essere aumentato a piacimento, la modifica dell'imposizione dovrebbe principalmente ripercuotersi in un'accresciuta pressione di efficienza sul beneficiario del sussidio.

Il totale dei sussidi dovrebbe se del caso essere aumentato nel caso dei sussidi più importanti o se il raggiungimento di utili interni in termini di efficienza è irrealistico o insufficiente. Il trasferimento dell'IVA sul consumatore dovrebbe verificarsi soltanto in casi eccezionali.

d) Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione

Nel caso di un'aliquota unica del 6,0 per cento l'imposizione dei sussidi genererebbe maggiori entrate annue di 500 milioni di franchi. In questo contesto non sono prese in considerazione eventuali spese uniche per lo sgravio fiscale successivo, ossia la deduzione retroattiva di imposte precedenti da parte del beneficiario del sussidio (cfr. n. 3.5).

Il presente disegno di legge contiene numerose misure appropriate dal profilo economico, apportatrici in complesso di uno sgravio evidente per l'economia e per i contribuenti. Se, nonostante le aspettative, dall'imposizione dei sussidi dovessero risultare aumenti dei prezzi, essi sarebbero controbilanciati da questi sgravi. È possibile che in taluni settori l'imposizione dei sussidi non possa essere eventualmente coperta da utili in termini di efficienza, ciò che potrebbe determinare aumenti dei sussidi. Ne sono toccati tutti i livelli dello Stato, fermo restando che la Confederazione

– diversamente dai Cantoni e dai Comuni – potrebbe coprire le sue maggiori uscite con le corrispondenti maggiori entrate provenienti dall'imposizione. I Cantoni e i Comuni approfitterebbero comunque dei vantaggi economici. In assenza di dati in cifre non è possibile quantificare per il momento le ripercussioni finanziarie ai diversi livelli dello Stato. Nel quadro dei lavori ulteriori della riforma dell'IVA saranno tuttavia ancora intrapresi approfondimenti in merito (v. n. 6.1.8).

e) Reddittività di riscossione (amministrazione)

Le domande di informazione e le procedure legali dovrebbero subire un calo perché sparirebbero i problemi di delimitazione tra controprestazioni e sussidi. Alcuni prestatori diverrebbero poi contribuenti, perché i sussidi fanno parte della cifra d'affari determinante ai fini dell'assoggettamento.

6.1.4 Possibilità di riforma: sistema con sussidi propri e impropri (alternativa 2)

Descrizione della possibilità di riforma: sull'esempio della Germania si opera una distinzione tra sussidio proprio e improprio (complemento del prezzo). I sussidi propri non devono più essere imposti presso il beneficiario, né comportano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente. I sussidi impropri costituiscono una parte della controprestazione imponibile del beneficiario e non comportano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Cfr. in merito le spiegazioni del numero 6.1.2.1.

Con questa normativa i beneficiari di sussidi o di contributi dei poteri pubblici avrebbero pienamente interesse a che i pagamenti dei poteri pubblici siano sussidi propri, perché essi non sarebbero imponibili e non avrebbero ripercussioni sulla deduzione dell'imposta precedente. All'opposto i sussidi impropri sarebbero imponibili in quanto controprestazione parziale (complemento del prezzo), come la prestazione eseguita.

Si assisterebbe a un aumento delle procedure legali perché la differenza tra sussidi propri e impropri sarebbe di regola imposta con l'aliquota normale. Questa soluzione sarebbe d'altronde in contraddizione con gli sforzi di semplificare l'imposta sul valore aggiunto.

a) Ripercussioni sui contribuenti

Diversamente da quanto previsto dalle disposizioni attuali, i contribuenti che ricevono sussidi propri potrebbero fare valere la deduzione integrale dell'imposta precedente. Per questo motivo sussiste il pericolo che i contribuenti decidano nel dubbio di considerare prevalentemente i contributi come sussidi propri, con un rischio aumentato di riprese d'imposta nel quadro dei controlli dell'AFC.

Nel caso dei sussidi impropri il contribuente potrà d'ora in poi fare valere la deduzione dell'imposta precedente, ma deve in compenso pagare l'imposta sui sussidi impropri, poiché si tratta della controprestazione di prestazioni eseguite concretamente (complemento del prezzo). Come già indicato nel numero 6.1.2, il contribuente patisce in questo caso un deflusso di risorse (riduzione dell'utile).

Le spese di pagamento per i contribuenti dovrebbero essere di entità pari a quelle dello status quo. La pressione verso un'esecuzione più efficiente delle prestazioni è maggiore nel caso dei sussidi impropri e minore nel caso dei sussidi propri.

Nell'ultimo caso ciò dipende tuttavia anche dal fatto se l'erogatore del sussidio riduce o no il sussidio in misura pari al minore onere.

b) Ripercussioni sull'economia

La soppressione della riduzione dell'imposta precedente nel caso dei sussidi propri non comporta uno spostamento verso controprestazioni di mercato. Non ci si aspetta un miglioramento del rapporto prezzo/prestazione. La pressione verso una produzione più efficiente della prestazione è assente finché i sussidi affluiscono e anche se l'erogatore dei sussidi li riduce in misura pari al minore onere. Le distorsioni concorrenziali permangono. L'imposizione dei sussidi impropri determina una più efficiente esecuzione della prestazione a prezzi del mercato e rafforza la concorrenza. Ciò vale però soltanto se non sono erogati sussidi più elevati per compensare (integralmente o parzialmente) l'onere supplementare.

c) Importanza per i consumatori

Il margine del prestatore migliora se nel caso dei sussidi propri i sussidi non sono ridotti in modo corrispondente dall'erogatore. Dipende poi dal singolo caso se tale margine è utilizzato per ridurre i prezzi o per estendere l'attività. Occorre quindi partire dall'idea che egli tenderà di aumentare i prezzi.

d) Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione

Non sono disponibili dati statistici sulla ripartizione tra sussidi propri e sussidi impropri. Non è pertanto neppure possibile una stima delle maggiori e minori entrate. È comunque possibile affermare che per quanto concerne il gettito fiscale questa alternativa si situa tra l'alternativa 1 (imposizione dei sussidi) e l'alternativa 3 (concetto di sussidio identico a quello dello status quo, ma deduzione integrale dell'imposta precedente). Va inoltre osservato che i beneficiari di sussidi propri e impropri avrebbero la possibilità di effettuare a titolo retroattivo la deduzione dell'imposta precedente (sggravio fiscale successivo). Anche in proposito non è per il momento possibile effettuare stime delle ripercussioni sulle casse della Confederazione.

e) Reddittività di riscossione (amministrazione)

I lavori amministrativi sono in aumento rispetto allo status quo, perché il disbrigo delle richieste di informazioni in merito alla differenziazione tra sussidi propri e impropri esige molto più tempo della procedura attuale. Ci si deve aspettare un aumento sensibile delle procedure legali.

6.1.5 Possibilità di riforma: concetto attuale di sussidio, ma senza riduzione della deduzione dell'imposta precedente (alternativa 3)

Descrizione della possibilità di riforma la prassi in vigore attualmente (n. 6.1.1) in materia di definizione dei sussidi e degli altri contributi dei poteri pubblici non viene modificata. Tutti i contributi oggi considerati come sussidi lo sono anche ulteriormente sussidi e quindi come non operazioni. Diversamente dalla normativa odierna, questi sussidi non sono però più soggetti alla riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

a) Ripercussioni sui contribuenti

La differenziazione pragmatica tra sussidio e controprestazione imponibile corrisponde alla prassi attuale dell'AFC. Nel caso di questa soluzione susciterebbe ov-

viamente consensi il diritto alla deduzione dell'imposta precedente, rispettivamente la rinuncia alla riduzione di questa deduzione. La persona contribuente fruisce quindi almeno a prima vista di un afflusso di risorse (aumento dell'utile). Si può comunque presumere che l'erogatore del sussidio riduca i suoi sussidi in maniera proporzionalmente alla deduzione dell'imposta precedente ammessa in più. In questo caso, le ripercussioni finanziarie sul contribuente sarebbero le stesse rispetto allo status quo.

Le spese di pagamento sono minori rispetto allo status quo (n. 6.1.1) e all'alternativa 2 (n. 6.1.4), ma superiori a quelle dell'alternativa 1 (n. 6.1.3).

b) Ripercussioni sull'economia

Il rapporto prezzo/prestazione è influenzato piuttosto negativamente perché la pressione verso una più efficiente esecuzione della prestazione diminuisce ulteriormente. Le distorsioni concorrenziali divengono sempre più importanti. A motivo della cosiddetta aliquota zero sui sussidi i beneficiari dei sussidi si focalizzeranno piuttosto sui ricavi dei sussidi che sulle controprestazioni di mercato (integralmente imponibili all'IVA). A lungo termine quindi l'orientamento sul mercato e sui clienti fa tendenzialmente posto a un più forte orientamento sugli erogatori di sussidi (politica).

c) Importanza per i consumatori

Il prestatore approfitta dell'afflusso supplementare di risorse dovuto alla soppressione dell'attuale riduzione della deduzione dell'imposta precedente in ambito di sussidi. Poiché non dovrebbe avere motivo alcuno di ridurre il livello dei suoi prezzi, i consumatori non approfitterebbero affatto di un ribasso della prestazione eseguita. Inoltre l'erogatori di sussidi si dovrebbe sforzare di diminuire nuovamente questo afflusso di risorse riducendo i suoi sussidi.

d) Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione

L'alternativa 3 provoca minori entrate di imposta sul valore aggiunto di circa 400 milioni di franchi all'anno alla Confederazione. Va inoltre osservato che in compenso la Confederazione può ridurre almeno in parte i suoi sussidi. Per il momento non è possibile esprimersi sull'entità di questa riduzione dei sussidi. Le minori entrate residue della Confederazione devono essere compensate. Ciò può avvenire all'interno (aumento delle aliquote d'imposta) o all'esterno (riduzione delle uscite della Confederazione) del sistema IVA. Per i dettagli cfr. numero 6.1.7.

L'alternativa 3 rafforza le distorsioni già esistenti perché i beneficiari dei sussidi si orienteranno maggiormente sui sussidi (nessuna imposizione) piuttosto che sulle controprestazioni di mercato (aliquota normale). Ci si deve pertanto aspettare che in futuro le collettività saranno tendenzialmente confrontate con maggiori uscite per sussidi. Poiché le riduzioni della deduzione dell'imposta precedente secondo la legislazione in vigore sono ormai soppresse, i destinatari dei sussidi possono effettuare retroattivamente la deduzione dell'imposta precedente (sgancio fiscale successivo). L'entità di questa uscita unica non può essere quantificata per il momento.

e) Reddittività di riscossione (amministrazione)

Rispetto allo status quo i lavori amministrativi non dovrebbero registrare un calo perché non diminuirebbero le richieste di informazioni in merito alla qualificazione come sussidi o come controprestazioni. Le procedure dovrebbero tendenzialmente aumentare perché, consecutivamente alla concessione della deduzione dell'imposta

precedente, diverrebbe ancora più importante per i contribuenti la qualificazione dell'entrata come sussidio o come controprestazione.

6.1.6 Trattamento ai fini dell'IVA della copertura dei deficit da parte della collettività

Non si è in presenza di un sussidio vero e proprio quando la collettività copre i deficit dei suoi servizi imponibili. Tale copertura è effettuata normalmente con il prodotto delle imposte. Finora tali coperture di deficit erano trattate come sussidi, ossia determinavano deduzioni corrispondenti dell'imposta precedente. Per quanto concerne il finanziamento le collettività distinguono due tipi di servizi:

- **I servizi con finanziamento speciale** (p.es. smaltimento dei rifiuti, evacuazione delle acque di scarico) dovrebbero di massima finanziare integralmente le prestazioni eseguite per il tramite degli emolumenti fondati sul principio di causalità. Questi emolumenti dovrebbero finanziare sia gli investimenti (ammortamenti e interessi), sia le spese di esercizio correnti. Nel caso di alcuni di questi servizi con finanziamento speciale una parte dei costi non è però finanziata tramite emolumenti di causalità, bensì tramite il prodotto generale delle imposte, a carico del conto generale. In questi casi la ripresa del deficit è trattata finora come «sussidio incrociato», circostanza che determina una riduzione corrispondente della deduzione dell'imposta precedente.
- Esistono inoltre **servizi senza finanziamento speciale** (p.es. piscine, piste di pattinaggio). Anche questi servizi percepiscono emolumenti di causalità. Non è però previsto che questi emolumenti coprano la totalità dei costi. Gli investimenti (nuove costruzioni, rinnovo integrale ecc.) non sono finanziati per il tramite degli emolumenti di causalità, ma direttamente per il tramite delle imposte, a carico del conto generale. Finora l'imposta sul valore aggiunto su simili investimenti non può essere fatta valere come imposta precedente. Normalmente anche i conti d'esercizio di questi servizi chiudono in perdita sebbene – come già esposto – questi conti d'esercizio non siano comprensivi né delle spese di ammortamento del capitale investito, né dell'interesse corrisposto. Le perdite di questi conti d'esercizio si ripercuotono anche a carico del conto generale, determinando riduzioni corrispondenti della deduzione dell'imposta precedente.

Questi «sussidi incrociati» dovrebbero essere trattati come finora anche in futuro.

6.1.7 Compensazione delle minori entrate

Per il momento le ripercussioni finanziarie dell'alternativa 2 (n. 6.1.4) non possono essere quantificate. In questo senso non ci si può esprimere sulla necessità eventuale di misure di compensazione.

L'alternativa 3 (n. 6.1.5) provoca minori entrate di imposta sulla cifra d'affari di quasi 400 milioni di franchi all'anno alla Confederazione. A queste minori entrate si aggiungono le spese uniche consecutive alla concessione dello sgravio fiscale successivo. Va comunque osservato che in compenso la Confederazione può ridurre perlomeno in parte i suoi versamenti di sussidi. Per il momento non è possibile

quantificare l'entità di questa riduzione dei sussidi. Per compensare le minori entrate residue della Confederazione sono ipotizzabili due diversi approcci:

- Aumento dell'aliquota unica (rispettivamente di entrambe le aliquote secondo il modulo "2 aliquote") in misura pari alle minori entrate. Così facendo la compensazione sarebbe effettuata a carico di chi paga l'IVA, ossia anzitutto i consumatori. Nel contempo i Cantoni e i Comuni sarebbero sgravati perché potrebbero ridurre i loro sussidi. Se i Cantoni e i Comuni fanno beneficiare i contribuenti del loro minore onere, si verifica uno trasferimento dalle imposte cantonali dirette alle imposte federali indirette.
- Compensazione a livello di uscite della Confederazione, ossia riduzione dei contributi della Confederazione a favore dei Cantoni. Ci si potrà esprimere concretamente in merito soltanto quando le ripercussioni dell'alternativa 3 sui Cantoni e sui Comuni potranno essere quantificate con maggiore precisione. In proposito si dovranno fare accertamenti approfonditi durante la procedura di consultazione (v. numero 6.1.8).

6.1.8 Ulteriori accertamenti

Il 23 giugno 2006 il consigliere nazionale Felix Gutzwiller ha inoltrato un postulato "Imposta sul valore aggiunto con ripercussioni sulla previdenza sanitaria". In questo postulato il Consiglio federale è invitato ad esprimersi in un rapporto in merito a tre domande relative ai sussidi. Il 29 settembre 2006 il Consiglio federale ha proposto di accogliere questo postulato. Alle domande del postulante viene risposto in parte e per quanto possibile nel presente progetto posto in consultazione. Vista l'estrema complessità della situazione di trattamento dei sussidi ai fini dell'IVA, per abbordare questa problematica sarà inoltre indispensabile istituire un gruppo di lavoro composto di collaboratori di più uffici. I risultati di questi ulteriori accertamenti potranno essere esaminati in dettaglio al più tardi al momento dell'elaborazione del messaggio del Consiglio federale ed essere integrati nel progetto di riforma dell'IVA.

6.2 Trattamento dei doni in ambito IVA

6.2.1 Situazione iniziale

Secondo il principio generale della legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto, le forniture e le prestazioni di servizi sottostanno all'imposta sul valore aggiunto soltanto se sono eseguite «dietro controprestazione» (art. 5 LIVA), ossia se si è in presenza di uno scambio di prestazioni. Lo scambio di prestazioni presuppone l'esistenza di un nesso economico interno tra prestazione e controprestazione.

Conformemente alla legislazione in vigore, non rientrano nelle controprestazioni i doni che non possono essere direttamente attribuiti come controprestazione alle singole cifre d'affari del destinatario (art. 33 cpv. 2 LIVA e contrario). Il beneficiario dei doni non li deve pertanto imporre, ma non ha neppure il diritto di effettuare la deduzione dell'imposta precedente sulla parte di spese che finanzia con i doni (art. 38 cpv. 8 LIVA). Nel quadro del presente progetto posto in consultazione sono poste in discussione alternative di trattamento ai fini IVA di simili «doni».

6.2.2 La normativa dell'UE

Nell'UE i doni non rientrano nella base di calcolo (art. 11 Parte A cpv. 1 lett. a della Sesta Direttiva CE). Essi non determinano alcuna riduzione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

6.2.3 Possibilità di riforma: imposizione dei doni (alternativa 1)

Descrizione della possibilità di riforma: secondo quest'alternativa il beneficiario di un dono proprio è tassato con la medesima aliquota applicata alla prestazione finanziata, purché essa venga utilizzata per finanziare un'attività imponibile. Diversamente dalla legislazione in vigore, la prestazione finanziata per il tramite di simili risorse dà diritto alla deduzione integrale dell'imposta precedente.

Se il destinatario utilizza il dono per finanziare un'attività esclusa dall'imposta, il dono corrisponde a una controprestazione parziale per la prestazione esclusa dall'imposta eseguita. Esso non sottostà pertanto all'imposta. Come finora non è ammessa la deduzione dell'imposta precedente sui costi concernenti prestazioni escluse dall'imposta.

Esempi di doni per il finanziamento di un'attività imponibile:

- La persona privata X dona 100 franchi alla Dampfbahn Furka-Bergstrecke AG per sostenere la manutenzione della tratta Gletsch – Oberwald.
- La fondazione Y fornisce un contributo a fondo perso di 15 milioni di franchi per il rinnovo di un albergo in stile Liberty, di rilievo dal profilo storico-culturale.

a) Ripercussioni sui contribuenti

L'imposizione dei doni forniti o utilizzati per finanziare prestazioni imponibili determina di massima un deflusso di risorse maggiore di quello attuale presso i contribuenti. Il loro risultato aziendale subisce un peggioramento rispetto a quello odierno perché la riduzione della deduzione dell'imposta precedente produce un importo inferiore a quello dell'imposta sui doni. La pressione verso una maggiore efficienza tende quindi ad aumentare.

b) Ripercussioni sull'economia

Nel contesto dell'imposizione dei doni l'orientamento sulle controprestazioni di mercato – e quindi verso un'esecuzione più efficiente delle prestazioni e impostata sui clienti – aumenta perché, rispetto alla situazione odierna, al beneficiario del dono poco importa se dal profilo IVA i suoi prodotti constano di doni o di ricavi dal mercato. La possibilità di riforma ha anche effetti positivi sulla neutralità concorrenziale.

c) Importanza per i consumatori

Se non vuole o non può neutralizzare questo deflusso di risorse mediante una riduzione dei suoi margini, il contribuente deve eseguire la sua prestazione in maniera più efficiente o aumentarne il prezzo in modo corrispondente oppure rinunciare all'esecuzione della prestazione. Le reazioni che ci si possono attendere dipendono dai singoli casi. Non è pertanto perlomeno escluso un maggiore onere sui consumatori. Inoltre il dono di un consumatore non profitta interamente al beneficiario del dono, ma confluisce in misura ridotta anche nelle casse della Confederazione.

d) Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione

Si stima che l'imposizione dei doni aumenti le entrate di imposta di circa 30–40 milioni di franchi all'anno. In questo contesto non sono prese in considerazione eventuali spese uniche per la deduzione retroattiva di imposte precedenti da parte del beneficiario del dono (sgravio fiscale successivo).

e) Reddittività di riscossione (amministrazione)

Le domande di informazione e le procedure legali dovrebbero calare perché sparirebbero i problemi di delimitazione tra controprestazione e dono. Si verificherebbe nondimeno un maggiore onere perché alcuni prestatori diverrebbero dei contribuenti, in quanto i doni farebbero parte della cifra d'affari determinante ai fini dell'assoggettamento.

6.2.4 Possibilità di riforma: i doni sono delle non controprestazione, ma legittimano nondimeno la deduzione dell'imposta precedente (alternativa 2)

Descrizione della possibilità di riforma: come nel quadro della legislazione in vigore, non rientrano nelle controprestazioni (art. 33 cpv. 2 LIVA) i doni che non possono essere direttamente assegnati come controprestazione alle singole operazioni del destinatario. Pertanto, il destinatario non deve imporli. Diversamente dalla normativa attuale (art. 38 cpv. 8 LIVA), il beneficiario di simili doni ha però il diritto di effettuare la deduzione dell'imposta precedente sulla parte di spese che finanzia con i doni (art. 38 cpv. 8 LIVA).

a) Ripercussioni sui contribuenti

Le spese di pagamento dei contribuenti dovrebbero essere di medesima entità di quelle attuali. La concessione della deduzione dell'imposta precedente determina inoltre un afflusso di risorse (aumento di utile). Diminuisce pertanto la pressione verso una più efficiente esecuzione della prestazione.

b) Ripercussioni sull'economia

La soppressione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente in caso di ottenimento di doni non origina uno spostamento verso controprestazioni di mercato. Non ci si aspetta alcun miglioramento del rapporto prezzo/prestazione. Finché affluiscono i doni non vi è una pressione verso una più efficiente esecuzione della prestazione. Le distorsioni concorrenziali permangono.

c) Importanza per i consumatori

La soppressione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente migliora il margine del prestatore. Dipenderà dai singoli casi se egli utilizzerà questo margine per ridurre i prezzi o per estendere la sua attività.

d) Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione

L'alternativa 2 provoca una minore entrata fiscale di circa 20–25 milioni di franchi. Questo importo non tiene conto di eventuali uscite uniche risultanti dalla deduzione retroattiva delle imposte precedenti (sgravio fiscale successivo) da parte del beneficiario del dono.

e) **Redditività di riscossione (amministrazione)**

Le domande di informazione e le procedure legali dovrebbero mantenersi sui livelli attuali, perché sussiste la problematica della delimitazione tra controprestazione e dono.

6.3 Conversione delle esenzioni improprie in esenzioni proprie

Descrizione della possibilità di riforma: nei numeri 2.2 e 2.3 così come 3.2 e 3.4 del progetto posto in consultazione sono illustrate due possibilità di riforma dell'IVA nel cui contesto una grande parte delle prestazioni oggi escluse dall'imposta diventano imponibili. Per queste prestazioni è prevista l'applicazione dell'aliquota unica nell'ambito del modulo «Aliquota unica» e dell'aliquota ridotta nell'ambito del modulo «2 aliquote». Come possibilità di riforma di queste prestazioni si potrebbe ipotizzare l'introduzione dell'aliquota zero, ossia l'esenzione propria.

Concretamente questo modello comporterebbe due aliquote d'imposta come nel modulo «2 aliquote». Tuttavia, sarebbero esentati dall'imposta anche tutte le prestazioni escluse dall'imposta secondo i moduli «Aliquota unica» e «2 aliquote». L'esecutore di simili prestazioni sarebbe iscritto come contribuente anche nel caso di questa possibilità di riforma e dovrebbe conteggiare le sue cifre d'affari realizzate. Egli non dovrebbe l'imposta su queste cifre d'affari ma potrebbe effettuare la deduzione integrale dell'imposta precedente.

Per garantire la neutralità del gettito, nel caso di questa possibilità di riforma devono essere modificate l'aliquota normale e l'aliquota ridotta. Se si parte dal presupposto di un'aliquota ridotta pari al 40 per cento dell'aliquota normale, l'aliquota normale ammonta all'8,3 per cento e quella ridotta al 3,3 per cento.

In questo caso la deduzione forfettaria dell'imposta precedente che può essere effettuata dal contribuente che acquista prodotti naturali da un produttore naturale (art. 23 cpv. 4 D-LIVA) ammonta al 3,3 per cento.

a) Ripercussioni sui contribuenti

La soppressione delle esenzioni improprie aumenta di un massimo di 30'000 il numero dei contribuenti. Quest'aumento comporta un incremento non quantificabile delle spese di pagamento. Ci si può inoltre perlomeno chiedere se sia giustificato iscrivere un numero così elevato di imprese solo per la restituzione dell'imposta precedente. I contribuenti attuali hanno meno spese di pagamento soltanto se, oltre alle prestazioni imponibili, eseguono anche prestazioni oggi escluse dall'imposta e d'ora in poi esenti dall'imposta. Infatti, non dovrebbero segnatamente più effettuare riduzioni della deduzione dell'imposta precedente.

Sarebbero invece colpite dall'attuazione della possibilità di riforma tutte le persone contribuenti le cui prestazioni imponibili all'aliquota normale, perché questa salirebbe dal 7,6 all'8,3 per cento. La possibilità di trasferire a breve termine sugli acquirenti questo onere supplementare di imposta dipende dall'offerta e dalla domanda sul mercato pertinente.

b) Ripercussioni sull'economia

La possibilità di riforma comporterebbe in parte soluzioni difficilmente giustificabili:

- Le prestazioni dei cinema ad esempio sarebbero d'ora in poi esenti dall'imposta, mentre le vendite di videocassette e di DVD rimarrebbero imponibili all'aliquota normale. Le distorsioni concorrenziali già esistenti sarebbero ulteriormente aggravate.
- La locazione di appartamenti rimarrebbe esclusa dall'imposta, mentre il trasporto di lettere sarebbe ad esempio esente dall'imposta.

Un importante elemento dell'IVA ideale è costituito dall'imposizione possibilmente completa del consumo in territorio svizzero. Questa possibilità di riforma allontana ulteriormente dal raggiungimento di questo obiettivo perché una parte cospicua del consumo interno sarebbe completamente esente dall'imposta. Aumenterebbe inoltre la tassa occulta sulle prestazioni di servizi bancarie e assicurative escluse dall'imposta eseguite all'estero. Il principio del Paese di destinazione ne sarebbe maggiormente violato che nel caso dello status quo.

La concessione dell'esenzione propria alle prestazioni dei settori della sanità, della formazione, della cultura e dello sport sarebbe ottenuta a prezzo di un'aliquota normale comparativamente elevata. Con questa variante la tassa occulta si riduce a 4,9 miliardi di franchi, rispetto ai 5,4 miliardi di franchi dello status quo. Gli investimenti in edifici di abitazione assorbono 1,3 miliardi di franchi di quest'importo, gli acquisti restanti 3,6 miliardi di franchi. La diminuzione della tassa occulta rispetto allo status quo è anche meno marcata che nel caso dei moduli «Aliquota unica» e «2 aliquote». Ciò è riconducibile al fatto che l'imposta di input sulle prestazioni preliminari e gli investimenti è calcolata in misura preponderante con l'aliquota normale che, con il suo tasso dell'8,3 percento, è sensibilmente superiore all'aliquota del 6,0 percento del modulo Aliquota unica» e all'aliquota del 7,6 percento del modulo «2 aliquote».

Poiché la tassa occulta diminuisce soltanto in misura ridotta rispetto allo status quo, anche gli utili a lunga scadenza in termini di benessere – utili che derivano da una minore distorsione fiscale delle decisioni aziendali di impiego di fattori e di procedure di produzione – sono comparativamente esigui e inferiori rispetto ai moduli «Aliquota unica» e «2 aliquote». Non si sa bene quale sia l'effetto di benessere che scaturisce dalle aliquote d'imposta. Nel caso dei beni imposti con l'aliquota zero, ossia esenti dall'imposta, la domanda reagisce sia in modo anelastico (p.es. prestazioni di servizi del settore sanitario dell'assicurazione di base) sia in modo elastico rispetto al prezzo (p.es. determinate prestazioni di servizi nei settori della cultura e dello sport). In questa sede si rinuncia pertanto ad affermare se – a mente della norma inversa di elasticità e quindi dal profilo della sua efficienza – questa variante sia ad esempio meglio confacente del modulo «2 aliquote». Ciò vale anche per quanto concerne gli effetti di distribuzione a lungo termine. A breve scadenza la generazione più anziana è il vincitore di questa riforma perché il suo paniere della spesa è quello maggiormente sgravato dall'imposizione all'aliquota zero.

c) Importanza per i consumatori

Per la maggior parte dei consumatori interni l'onere rimane più o meno invariato. A dire il vero nel caso di questa possibilità di riforma una quota maggiore di IVA è trasferita sulle imprese e persone residenti all'estero a causa dell'aliquota normale più elevata. Ma ciò rappresenta soltanto 20 - 30 milioni di franchi all'anno.

L'onere che grava le economie domestiche dipende nei singoli casi dalla composizione delle spese e può essere notevolmente differenziato, soprattutto a seconda del-

la classe di reddito. I meccanismi di trasferimento dell'IVA sono illustrati nel numero 3.2.4, che spiega anche la modalità di calcolo delle ripercussioni della riforma dell'IVA sulle economie domestiche.

La tabella qui appresso presenta l'onere delle economie domestiche come può essere calcolato con l'ausilio dei rilevamenti sui salari e sul consumo per gli anni 2000–2002 dell'Ufficio federale di statistica. Esso non comprende ad esempio tutti gli investimenti in edifici di abitazione, che subiscono un rincaro consecutivamente all'aumento dell'aliquota normale dal 7,6 all'8,3 per cento. La tabella presenta un quadro troppo favorevole, perlomeno per tutte le economie domestiche che edificano una casa o traslocano in un appartamento nuovo o rinnovato dopo l'introduzione della possibilità di riforma. Si tratta pertanto di un approccio di statistica comparata che non prende in considerazione gli effetti dinamici della riforma.

Classi di reddito (franchi al mese)	Tutte le economie domestiche	0 - 4 499	4 500 - 6 699	6 700 - 8 699	8 700 - 11 699	11 700 e oltre
Reddito mensile per economia domestica	8'623	3'130	5'676	7'673	10'077	16'677
Persone per economia domestica	2.30	1.38	1.98	2.48	2.78	2.91

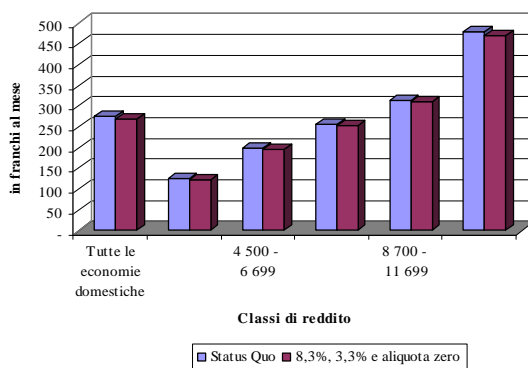
Status quo						
Onere in franchi al mese	274.85	125.76	200.27	257.68	315.11	478.67
Onere in % del reddito	3.19%	4.02%	3.53%	3.36%	3.13%	2.87%

Situazione con il modello con aliquota zero						
Onere in franchi al mese	268.94	121.64	195.09	252.34	309.33	469.78
Onere in % del reddito	3.12%	3.89%	3.44%	3.29%	3.07%	2.82%

Differenze in franchi e in punti percentuali						
Differenza in franchi al mese	-5.91	-4.12	-5.18	-5.33	-5.78	-8.90
Differenza in franchi all'anno	-70.90	-49.50	-62.20	-64.00	-69.40	-106.80
Differenza in % del reddito	-0.07%	-0.13%	-0.09%	-0.07%	-0.06%	-0.05%

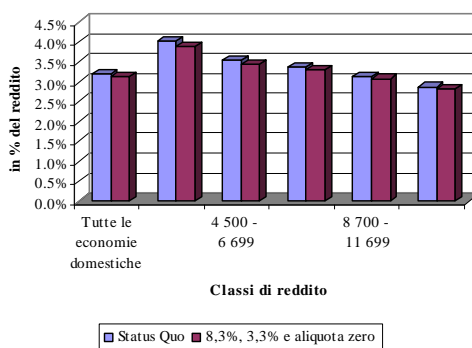
L'onere delle economie domestiche in franchi per mese può essere illustrato graficamente come segue:

Onere delle economie domestiche a causa dell'IVA



Confrontando l'onere di imposta sul valore aggiunto con il reddito, l'imposta ha un effetto degressivo, che aumenta ulteriormente nel caso del modulo «Aliquota unica»:

Onere delle economie domestiche a causa dell'IVA



Approfittano maggiormente della possibilità di riforma le economie domestiche di pensionati:

Onere supplementare per tipo di economia domestica in franchi al mese con un'aliquota normale dell'8,3%, un'aliquota ridotta del 3,3% e un'aliquota zero per le prestazioni finora escluse dall'imposta

Classi di reddito (franchi al mese)	0 - 4 499	4 500 - 6 699	6 700 - 8 699	8 700 - 11 699	11 700 e oltre
Tutte le economie domestiche	-4.12	-5.18	-5.33	-5.78	-8.90
Economie domestiche monoparentali (senza pensionati)	-2.67	-5.08	-3.54	-6.81	-
Coppie (senza figli)	-	-4.48	-2.02	-3.86	-8.90
Coppie (con 1 figlio)	-	-3.13	-4.28	-5.73	-4.90
Coppie (con 2 figli)	-	-2.11	-1.68	-3.98	-8.15
Pensionati	-5.14	-7.93	-16.00	-17.28	-

d) Confronto con l'UE

L'articolo 13 della Sesta Direttiva CE reca una lunga enumerazione di prestazioni escluse dall'imposta. Nel suo contesto si opera una distinzione tra l'esenzione impropria di determinate attività rivolte al benessere comune (Parte A) e le altre esenzioni improprie (Parte B). La soppressione della maggior parte delle prestazioni escluse dall'imposta sarebbe quindi in contraddizione con la legislazione comunitaria dell'UE.

Nell'UE l'aliquota normale ammonta almeno al 15 percento (art. 12 cpv. 3 lett. a della Sesta Direttiva CE). Gli Stati membri possono eccezionalmente prevedere in misura limitata – ossia riferita all'elenco deibeni e delle prestazioni di servizi di cui all'Allegato H della Sesta Direttiva – una o due aliquote ridotte, pari almeno al 5 percento (art. 12 cpv. 3 della Sesta Direttiva CE). In quanto norma transitoria, l'articolo 28 capoverso 2 lettera b della Sesta Direttiva CE offre agli Stati membri la possibilità di imporre i beni e le prestazioni di servizi di cui all'Allegato H all'aliquota zero a condizione che essi siano già stati imposti a quest'aliquota prima del 1° gennaio 1991. Hanno ad esempio fatto uso di questa facoltà la Gran Bretagna, per quanto concerne i generi alimentari, le forniture di acqua, il trasporto di persone, i libri, i giornali e le riviste e l'Irlanda, per quanto concerne i medicinali o le apparecchiature mediche per i disabili.

La legislazione comunitaria (art. 17 cpv. 3 lett. c della Sesta Direttiva CE) offre inoltre agli Stati membri la possibilità di esentare dall'imposta con deduzione integrale dell'imposta precedente, l'esecuzione di prestazioni di servizi in Stati terzi, non facenti parte dell'UE. Alcuni Stati membri (p.es. la Germania) hanno fatto uso di questa possibilità. L'uso di questa possibilità è di grande importanza dal profilo monetario, in particolare nel contesto delle prestazioni di servizi bancarie (che in realtà sono escluse dall'imposta e non ammettono pertanto la deduzione dell'imposta precedente).

e) Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione

Anche questa possibilità di riforma deve essere strutturata in maniera neutrale dal profilo del gettito. Da questa possibilità di riforma non risultano pertanto ripercussioni positive o negative sulle entrate fiscali della Confederazione.

f) Redditività di riscossione (amministrazione)

Come già menzionato alla lettera a) qui sopra, il numero massimo di nuovi contribuenti consecutivamente alla soppressione delle eccezioni all'imposta è di 30'000.

Ciò provoca un aumento del dispendio di riscossione per l'amministrazione. I problemi di delimitazione tra prestazioni imponibili e prestazioni escluse dall'imposta, nonché tra prestazioni imponibili all'aliquota normale e prestazioni imponibili all'aliquota ridotta, sono rilevanti anche nel quadro della possibilità di riforma, ragione per la quale su questo versante non ci si deve aspettare alcuno sgravio per l'amministrazione. Va pertanto ipotizzato un aumento dell'effettivo di personale di 40-50 unità. Non si è invece tenuto conto di un eventuale minore fabbisogno a mente dei singoli provvedimenti di miglioramento e di semplificazione della legge conformemente al modulo «Legge fiscale» (n. 3.1.1).

6.4 Imposizione delle prestazioni di servizi assicurative

6.4.1 Situazione iniziale

Le prestazioni di servizi assicurative sono attualmente escluse dall'imposta (art. 18 n. 18 LIVA), ossia le operazioni non sono imponibili e non ne può venire dedotta come imposta precedente l'IVA che grava sugli investimenti e sulle prestazioni preliminari.

6.4.2 Assoggettamento all'IVA delle operazioni di assicurazione

Descrizione della possibilità di riforma: l'assoggettamento all'IVA delle operazioni di assicurazione è esigente dal profilo tecnico. Per questo motivo le prestazioni di assicurazione sono parzialmente imponibili soltanto in pochi Paesi (Nuova Zelanda, Australia, Singapore, Sudafrica, Messico).

La Nuova Zelanda ha scelto uno speciale approccio per assoggettare all'IVA le operazioni di assicurazione cose. Il cosiddetto «modello neozelandese» è conformato sulle mere assicurazioni contro i rischi (ossia le assicurazioni senza quota di risparmio). È assoggettato all'imposta unicamente il valore della prestazione di intermediazione del rischio dell'assicuratore. Il valore della prestazione di intermediazione dell'investimento – e quindi della quota di risparmio – rimane non tassato. Anche nel caso delle mere assicurazioni cose sussiste una piccola quota di risparmio, perché tra il pagamento del premio e il pagamento del danno esiste una differenza temporale e le assicurazioni devono mantenere riserve.

L'approccio neozelandese può essere descritto come segue:

- (1) *L'assicuratore fattura all'assicurato il premio assicurativo compresa l'IVA.*
 - a. *Se è contribuente all'IVA, l'assicurato può fare valere come imposta precedente l'IVA che grava sul premio assicurativo.*
 - b. *Se l'assicurato non è contribuente all'IVA la deduzione dell'imposta precedente decade per sua propria natura.*
- (2) *Se l'assicurato ha un diritto di risarcimento del danno nei confronti dell'assicuratore, quest'ultimo gli versa il risarcimento del danno con un supplemento in misura pari al tasso dell'aliquota.*
 - a. *L'assicuratore non subisce alcuna perdita perché può dedurre il supplemento come imposta precedente a prescindere dal fatto che l'assicurato sia contribuente o no all'IVA.*

- b. Se l'assicurato è contribuente all'IVA, il risarcimento del danno (senza il supplemento) vale come cifra d'affari imponibile che esso deve dichiarare nel suo rendiconto di IVA. L'imposta dovuta su questa cifra d'affari corrisponde al supplemento ricevuto dall'assicuratore. Questo modo di procedere è neutrale dal profilo delle entrate fiscali della Confederazione e degli assicurati.
- c. Se l'assicurato non è contribuente all'IVA, il pagamento del risarcimento del danno (e del relativo supplemento) rimane inizialmente non tassato. Il risarcimento del danno e il supplemento vengono comunque una volta o l'altra utilizzati per la riparazione o per l'acquisto sostitutivo imponibili del bene danneggiato. La procedura di supplemento rimane quindi senza ripercussioni sul gettito fiscale e sugli assicurati.

Nel caso del modello neozelandese alla cassa della Confederazione rimane quindi esclusivamente l'IVA che gli assicuratori fatturano agli assicurati non contribuenti.

La tabella qui di seguito fornisce una panoramica delle diverse assicurazioni e del loro possibile trattamento nell'ambito del modello neozelandese:

Tipo di assicurazione	Carattere imponibile secondo il modello neozelandese
Assicurazione contro i danni	possibile
Assicurazione sulla vita	no, esenzione impropria
Riassicurazione	Esenzione vera e propria, poiché operazioni soltanto tra istituti finanziari
Assicurazione cantonale antincendio	possibile
Casse pensioni	no, esenzione impropria
Casse malati	
- di cui assicurazione malattia obbligatoria	possibile
- di cui assicurazione malattia complementare	possibile
SUVA	possibile
Casse cantonali di compensazione familiare	possibile
Assicurazione pubblica contro gli infortuni	possibile
Altre assicurazioni*	prevalentemente no
Intermediari d'assicurazione**	Esenzione vera propria, poiché operazioni soltanto tra istituti finanziari

* RVK Rück, Unione intercantonale di riassicurazione (UIR) e assicurazione infortuni cantonale degli scolari del Cantone AG

** Casse di compensazione AVS, Istituzione comune LAMal, Associazione degli istituti cantonali di assicurazione antincendio (AICAA), Fondo di garanzia LPP e imprese d'agenzie generali e mediatori.

a) Ripercussioni sui contribuenti

Nel settore dell'assicurazione sulla vita può insorgere il problema della doppia utilizzazione se oltre a operazioni escluse dall'imposta sono realizzate vere e proprie operazioni di riassicurazione. Se un contribuente fa ricorso a prestazioni assicurative nell'ambito dello status quo, tali prestazioni sono gravate della tassa occulta. Questa tassa occulta è eliminata nel caso del modello neozelandese. Il metodo di imposizione è semplice, ma comporterebbe un notevole dispendio di conversione agli assicuratori.

b) Ripercussioni sull'economia

Le prestazioni di intermediazione del rischio delle assicurazioni sono imposte correttamente, ragione per la quale l'imposta colpisce unicamente il consumo interno e non si crea tassa occulta. Dal profilo economico il modello neozelandese si dimostra pertanto superiore all'esenzione impropria attuale.

c) Importanza per i consumatori

L'imposta sulle prestazioni assicurative ricevute è inferiore alla tassa occulta finora trasferita inosservatamente. Ne risulta pertanto un onere minore per i consumatori.

d) Confronto con l'UE

Nell'UE le prestazioni assicurative sono escluse dall'imposta. Il modello neozelandese non è pertanto eurocompatibile.

e) Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione

Se tutte le assicurazioni cose sono imponibili all'IVA secondo il modello neozelandese e se le operazioni di assicurazione tra istituti finanziari (= operazioni di riassicurazione) sono esenti dall'imposta, risultano minori entrate di circa 140 milioni di franchi all'anno rispetto all'esenzione impropria di tutte le prestazioni assicurative. Queste minori entrate sono dovute al fatto che le prestazioni effettuate a clienti all'estero e quelle tra istituti finanziari erano finora esenti dall'imposta. Per non gravare fiscalmente due volte un prodotto, si dovrebbe sopprimere la tassa di bollo sulle assicurazioni cose, circostanza che provocherebbe un'ulteriore perdita di entrate fiscali di 578 milioni di franchi all'anno (anno 2005).

f) Reddittività di riscossione (amministrazione)

Dal profilo della reddittività di riscossione non ci si aspettano problemi maggiori.

6.5 Estensione dell'esenzione impropria nel settore delle prestazioni di servizi bancarie ed assicurative

In ambito di imposta sul valore aggiunto si impone di massima a ogni livello soltanto la creazione di valore aggiunto. Se tutti i membri della catena di creazione di valore aggiunto sono contribuenti, l'onere fiscale che grava sul prodotto finale è sempre identico a prescindere dalla struttura concreta della catena di creazione di valore aggiunto. Poco importa quindi se l'impresa esegue tutte le prestazioni dal suo interno o se le scorpora interamente o parzialmente (esternalizzazione).

Mantenendo l'esenzione impropria delle cifre d'affari nel settore del traffico monetario e dei capitali, così come delle prestazioni di servizi assicurative si pregiudica però la neutralità concorrenziale dell'imposta sul valore aggiunto. Se, per esempio, una banca scorpora funzioni (esternalizzazione e pooling, ad esempio nel settore dell'informatica) a un terzo indipendente, il prestatore deve imporre all'aliquota normale. Se il prestatore è all'estero, la banca deve imporre all'aliquota normale l'ottenimento della prestazione di servizi (art. 10 LIVA). Dall'incremento della tassa occulta risultano alla banca spese supplementari corrispondenti. Se la banca fa eseguire queste prestazioni da un'impresa alleata del proprio gruppo bancario, l'onere è differenziato a seconda che il gruppo bancario pratichi o no l'imposizione di gruppo ai sensi dell'articolo 22 LIVA.

Descrizione della possibilità di riforma: tramite un'estensione dell'esenzione impropria a simili prestazioni preliminari (esternalizzazione e pooling, ad esempio nel settore dell'informatica), è possibile attenuare le distorsioni menzionate qui sopra.

Esempio: la banca X scorpora l'informatica alla ditta Informatica SA. Le prestazioni della Informatica SA alla banca X sono escluse dall'imposta a condizione che la

banca le utilizzi per scopi esclusi dall'imposta. Le prestazioni della banca sono invece imponibili se sono destinate a un settore imponibile della banca X.

a) Ripercussioni sui contribuenti

Tra le singole banche non esistono più distorsioni concorrenziali dovute all'imposta sul valore aggiunto. Gli offerenti di prestazioni di servizi finanziarie scorporate devono fare fronte a nuovi oneri amministrativi perché essi devono procedere a una riduzione della deduzione dell'imposta precedente che trasferiscono presumibilmente sulle banche unitamente alle spese supplementari.

b) Ripercussioni sull'economia

Estendendo le eccezioni all'imposta alle prestazioni preliminari eseguite da altri contribuenti è difficile, se non addirittura impossibile, assoggettare tutte le attività determinanti di esternalizzazione e di pooling e definire una delimitazione ragionevole rispetto alle prestazioni preliminari che rimangono imponibili. Dal profilo del sistema fiscale è inoltre difficile motivare l'introduzione di una nuova eccezione all'imposta.

c) Importanza per i consumatori

La tassa occulta costituisce per la banca un fattore di costi come qualsiasi altro. Se riesce a trasferire la totalità dei costi sull'acquirente delle sue prestazioni, la banca ha anche trasferito la tassa occulta. Se riduce la tassa occulta, la possibilità di riforma ha effetti positivi anche per i consumatori.

d) Confronto con l'UE

Nell'UE vige la medesima normativa della legislazione svizzera odierna. Anche all'interno dell'UE la problematica dell'esternalizzazione e del pooling è oggetto di discussione, non soltanto in ambito di prestazioni di servizi finanziarie, ma anche di prestazioni assicurative. I relativi dibattiti sono tuttora in corso²⁴⁸.

e) Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione

La possibilità di riforma ha ripercussioni negative per la cassa della Confederazione perché l'imposta sul valore aggiunto non graverebbe più la creazione di valore aggiunto degli esecutori di prestazioni preliminari delle banche. Le minori entrate non possono essere stimare, ma in complesso non dovrebbero essere rilevanti.

f) Redditività di riscossione (amministrazione)

La possibilità di riforma confronterebbe diversi contribuenti con la problematica della doppia utilizzazione e della riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Questa circostanza dovrebbe avere anche esigue ripercussioni negative per l'amministrazione.

²⁴⁸ Cfr. in merito il documento consultivo della Commissione europea sulla modernizzazione degli obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi finanziarie e assicurative, consultabile sul sito internet:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT_de.pdf.

6.6 Imposizione delle operazioni immobiliari

6.6.1 Situazione iniziale

In virtù della normativa d'eccezione in vigore (art. 18 n. 20, 21 e 24 LIVA), il proprietario fondiario non deve pagare l'imposta sulla controprestazione della vendita, della locazione o dell'affitto di fondi e di immobili, fatte salve le eccezioni legali opposte (secondo periodo del n. 21). In compenso non può fare valere alcuna deduzione per l'IVA trasferitagli all'atto della costruzione, della trasformazione o della manutenzione dell'edificio, nonché nel quadro delle relative spese di riscaldamento, di esercizio e accessorie.

Questa normativa è fortemente all'origine delle note difficoltà di ogni esenzione impropria: da un canto, è necessario attribuire le imposte precedenti in caso di utilizzazione per scopi imponibili (p.es. locazione con opzione) e per scopi esclusi dall'imposta (p.es. locazione senza opzione), rispettivamente rettificare le imposte precedenti dedotte in eccesso o in difetto sulle spese che aumentano il valore in caso di modifica d'utilizzazione (imposizione del consumo proprio, rispettivamente sgravio fiscale successivo). D'altro canto questa situazione eccezionale è problematica quando il locatario o il compratore del fondo è un'impresa contribuente, perché si verifica allora il noto cumulo inaspicato di imposte.

Questa problematica insorge anche in ambito di impianti sportivi. La locazione di impianti sportivi, nonché la locazione e l'affitto di attrezzature di macchine installate durevolmente e facenti parte di impianti sportivi sono esclusi dall'imposta. Se il locatario dispone del diritto esclusivo di sfruttare l'impianto sportivo o parte di esso, siamo in presenza di una locazione esclusa dall'imposta. Il diritto di contenzia a titolo personale di un impianto sportivo è invece considerato una prestazione di servizi imponibile. In questo senso, ad esempio, i biglietti di entrata alle piscine o alla piste di pattinaggio sono imponibili all'aliquota normale.

Le conseguenze dell'esenzione impropria possono in parte essere evitate tramite l'imposizione volontaria (opzione). Secondo la legislazione in vigore l'opzione è nondimeno possibile soltanto se il destinatario della prestazione (acquirente, locatario o affittuario) è un contribuente e se utilizza l'edificio parzialmente o interamente per un'attività imponibile.

Il presente disegno di legge prevede che d'ora in poi l'opzione è sempre possibile se il destinatario della prestazione utilizza l'edificio per un'attività aziendale (art. 15 cpv. 1 lett. b D-LIVA). Costituisce inoltre una novità il fatto che le comunità di proprietà per piani possono optare per l'assoggettamento (art. 10 D-LIVA).

6.6.2 Possibilità di riforma: soppressione dell'esenzione impropria delle operazioni immobiliari

Nel senso dell'IVA ideale si dovrebbero sopprimere le eccezioni fiscali in ambito immobiliare di cui all'articolo 18 numeri 20, 21 e 24 LIVA e introdurre al loro posto l'imposizione di tutte le operazioni immobiliari (vendita, locazione e affitto). In questo contesto non fanno parte della base di calcolo dell'imposta sul valore aggiunto i guadagni immobiliari e le tasse di mutazione, nonché le altre contribuzioni di diritto pubblico contestuali al trasferimento.

Ci si chiede quindi se in caso utilizzazione privata di un locale di abitazione debba essere imposto anche il valore locativo proprio. Il gruppo di lavoro Peter Spori definisce contraria al sistema una simile imposizione del valore locativo proprio. L'imposizione di una cifra d'affari fittizia con sé stessi viola il sistema dell'IVA²⁴⁹. Per motivi di parità di trattamento non si riesce però a evitare di porre fiscalmente sullo stesso piano il locatario e il proprietario di un locale abitativo utilizzato in proprio. Dove si situa la differenza di onere se si rinuncia all'imposizione del valore locativo proprio? Nel caso dei locatari la totalità della pigione sarebbe gravata dall'imposta, mentre nel caso dei proprietari si tratterebbe unicamente dell'IVA che grava sugli investimenti e sui costi accessori. L'equiparazione può di massima essere effettuata in due diversi modi:

Variante 1: l'equiparazione può essere realizzata tramite l'IVA se i valori locativi propri della proprietà di abitazione utilizzata in proprio sono imposti in modo analogo alle locazioni a titolo oneroso (assoggettamento di tutti i proprietari di abitazione come soggetti fiscali, a prescindere dall'entità del valore locativo proprio);

Variante 2: esiste anche la possibilità di realizzare l'equiparazione tramite le imposte dirette, concretamente tramite l'imposta federale diretta. In questo caso si può rinunciare ad assoggettare tutti i proprietari come soggetti fiscali IVA. Esistono due possibilità per compensare in ambito di imposta sul valore aggiunto i proprietari di abitazioni e i locatari tramite l'imposta federale diretta:

- *Nel caso della variante 2.1 i **proprietari che abitano in abitazioni proprie devono procedere a un supplemento di imposta.** Tale supplemento è calcolato teoricamente moltiplicando l'aliquota di IVA con la differenza tra il valore locativo proprio e la media a lungo termine delle spese gravate d'imposta precedente. Ai proprietari che abitano in abitazioni proprie deve inoltre essere concessa la deduzione retroattiva delle imposte precedenti (sggravio fiscale successivo). Per il tramite di questi provvedimenti i proprietari di abitazioni sono fiscalmente gravati in una misura che si approssima a quella dei locatari per effetto dell'IVA loro trasferita dai locatari.*
- *Nel caso della variante 2.2 i **locatari** possono effettuare una deduzione fiscale a titolo di compensazione dell'onere di IVA sulla locazione. La deduzione è però ammessa soltanto in misura pari alla differenza tra l'IVA sulla locazione e l'imposta precedente sugli investimenti e le spese di esercizio del locatore. I locatari e i proprietari che abitano in abitazioni proprie sono quindi colpiti unicamente sotto forma di tassa occulta.*

*Nell'intento di una semplicità di utilizzazione il **supplemento o la deduzione di imposta** devono avere la forma di un importo forfetario obbligatorio (eventualmente scalare).*

²⁴⁹ Rapporto Spori, pag. 22, n. 4.5.2, primo capoverso.

L'equiparazione tramite l'IVA (variante 1) non può raggiungere l'obiettivo perché ai fini dell'assoggettamento è previsto un limite generale di cifra d'affari di 100'000 franchi. Quasi nessun proprietario di abitazione avrebbe un valore locativo proprio che raggiunge questo limite. Tutti gli altri proprietari di abitazione sarebbero avvantaggiati rispetto ai locatari. In questo ambito sarebbe peraltro anche poco sensato rinunciare a un limite di cifra d'affari ai fini dell'assoggettamento e registrare come contribuenti quasi 1 milione di proprietari che abitano in abitazioni proprie. Non rimane quindi che la possibilità di equiparazione tramite le imposte dirette (variante 2).

Occorre inoltre osservare che il sistema dell'IVA non sarebbe «chiuso» neppure nel quadro di questa riforma e che rimarrebbero comunque operazioni escluse dall'imposta (in particolare le prestazioni di servizi finanziari e assicurative). L'assoggettamento di tutte le operazioni immobiliari non provocherebbe nemmeno l'eliminazione di qualsiasi tassa occulta nel settore immobiliare.

Ci si può d'altra parte chiedere se il suolo debba o no far parte della controprestazione imponibile. In questo ambito le opinioni divergono. Il principale argomento opposto all'inclusione del suolo nella base di calcolo dell'imposta è che il suolo non è utilizzabile, rispettivamente consumabile, e che sfugge pertanto a un'imposta sul consumo come l'imposta sul valore aggiunto. Le seguenti considerazioni sulle ripercussioni della possibilità di riforma partono dal presupposto che il valore del suolo non sottostà all'imposta. Ne derivano le seguenti conseguenze:

- *In caso di vendita è indispensabile scindere il prezzo di vendita in una componente suolo e in una componente edificio. Ciò comporta un incremento del dispendio amministrativo rispetto alla situazione che vede il valore del suolo integrato nell'opzione.*
- *Lo stesso dicasi della locazione e dell'affitto; anche in questo caso occorre scindere la pigione o l'affitto nelle componenti suolo ed edificio.*
- *Le prestazioni del commercio immobiliare che accrescono il valore possono essere capitalizzate nell'edificio (p.es. trasformazione che ne aumenta il valore) o nel suolo (p.es. commercializzazione dell'oggetto). Se il suolo non rientra nella base di calcolo, una parte della creazione di valore aggiunto del commercio immobiliare non è presa fiscalmente in considerazione. Non sarebbero parimenti assoggettate all'imposta le prestazioni di terzi (p.es. infrastruttura dello Stato) capitalizzate nel suolo, che procurano al compratore un beneficio eccezionale.*
- *Nel valore locativo proprio è compreso anche il valore del terreno.*

a) Ripercussioni sui contribuenti

La conseguenza dell'abrogazione delle eccezioni all'imposta nel settore immobiliare, di cui all'articolo 18 numeri 20, 21 e 24 LIVA, sarebbe la sparizione di numerosi ostacoli di natura fiscale (opzioni, riduzioni della deduzione dell'imposta precedente, modifiche d'utilizzazione) e quindi di un notevole dispendio amministrativo per i contribuenti. Tutte le operazioni immobiliari (vendita, locazione, affitto) diverrebbero imponibili e darebbero diritto alla deduzione dell'imposta precedente sulle relative spese.

D'altra parte numerosi proprietari di immobili (persone private e imprese) diverrebbero d'ora in poi contribuenti IVA e dovrebbero affrontare le spese amministrative

che ne derivano. Chi diviene contribuente per il fatto di questa possibilità di riforma può inoltre effettuare la deduzione retroattiva dell'imposta su questi immobili (sgravio fiscale successivo).

b) Ripercussioni sull'economia

Un'estensione della cerchia delle prestazioni imponibili rispetto a quelle escluse dall'imposta va di massima giudicata positivamente sia dal profilo della tecnica fiscale, sia da quello economico se è valida in ogni caso, come nel quadro di questa possibilità di riforma. Nel corso di una fase di transizione ci si devono aspettare difficoltà di trasferimento dell'IVA in tutti i contratti di locazione esistenti. Non è realistica né opportuna una soluzione legislativa che consenta il trasferimento integrale dell'IVA che sarà dovuta d'ora in poi, senza tenere conto del vantaggio dello sgravio fiscale successivo e della piena deducibilità futura dell'imposta precedente. La conseguenza della possibilità di deduzione integrale dell'imposta precedente è che il fisco deve compartecipare al rischio in caso di investimenti sbagliati. L'attenuazione dei rischi che ne è vincolata è accettabile nella misura in cui anche il fisco può partecipare agli utili (maggiori redditi locativi e/o minori costi rispetto alle aspettative).

c) Importanza per i consumatori

Un onere supplementare di IVA sussiste presso il locatario pure quando il locatore trasmette il vantaggio della deduzione dell'imposta precedente al suo locatario. Anche nel sistema attuale delle pigioni comprensive dei costi l'IVA costituisce un onere che il locatore può trasferire sul locatario se il contratto non prevede espressamente una diversa regolamentazione. Ciò determina un rincaro delle pigioni e quindi un aumento dei prezzi al consumo. Il supplemento di IVA ricade sul margine e su tutti i costi senza IVA che sono insorti al locatore (come p.es. gli interessi e gli emolumenti assicurativi) e dovrebbe provocare un aumento delle pigioni stimato nell'1-2 per cento nel quadro delle attuali aliquote di IVA. L'influsso sull'indice dei prezzi al consumo dovrebbe quindi essere percettibile.

d) Confronto con l'UE

Il catalogo delle eccezioni all'imposta dell'articolo 18 LIVA ricopre in ampia misura quello delle eccezioni all'imposta della Sesta Direttiva CE (art. 13). La vendita, la locazione e l'affitto di immobili vi sono parimenti esclusi dall'imposta. Gli Stati membri possono però prevedere una possibilità di opzione per queste prestazioni. Diversamente dalla legislazione svizzera in materia di imposta sul valore aggiunto, conformemente alla giurisprudenza dell'UE²⁵⁰ non è possibile un'opzione separata per l'edificio / il suolo; in altri termini in caso di fornitura dell'immobile unitamente al relativo suolo l'opzione dell'edificio e del suolo deve essere esercitata congiuntamente (l'edificio e il relativo fondo e suolo sono considerati un'unità).

Nell'ambito delle sue trattative di adesione all'UE l'Austria ha ottenuto l'autorizzazione di scostarsi dalla Sesta Direttiva CE e di imporre le locazioni di appartamenti. La legislazione austriaca non prevede però una compensazione con i proprietari privati di immobili; pertanto anche in Austria il valore locativo proprio non è imposto.

²⁵⁰ Corte europea di giustizia, sentenza dell'8.6.2000 - Rs. C-400/98, UR 2000, 336.

e) Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione

- Nel caso della variante 1 tutte le operazioni immobiliari (vendita, locazione, affitto), compreso il valore locativo proprio, sono assoggettate all'imposta e, simultaneamente, non trova applicazione la disposizione relativa al limite minimo di cifra d'affari. Ne risultano maggiori entrate annue di IVA stimate in 2 miliardi di franchi. Tuttavia, l'assoggettamento comporterebbe anche uno sgravio fiscale successivo pari a circa 10,6 miliardi di franchi. Al momento dell'assoggettamento la Confederazione dovrebbe quindi versare imposte precedenti di uguale importo.

Qualora si procedesse di massima secondo la variante 1 ma si applicasse anche in questi casi il limite di cifra d'affari di 100'000 franchi, sia le maggiori entrate annue ricorrenti, sia il potenziale dello sgravio fiscale successivo si situerebbero sensibilmente al disotto dei valori testé menzionati.

- Nel caso della variante 2 si verificherebbero di massima le medesime ripercussioni della variante 1 senza limite di cifra d'affari ai fini dell'assoggettamento. Ne sarebbe però condizione che il supplemento forfetario di imposta sia calcolato in modo che nella media di tutti i casi produca il medesimo gettito dell'assoggettamento generale all'IVA di tutti i proprietari che abitano in abitazioni proprie. In singoli casi le conseguenze fiscali possono nondimeno differire notevolmente le une dalle altre.
- Il gettito fiscale nel caso della variante 2 è di massima identico a quello che risulta dall'attuale esenzione impropria del settore dell'abitazione.

f) Redditività di riscossione (amministrazione)

Nel contesto delle opzioni, delle riduzioni della deduzione dell'imposta precedente, delle modifiche d'utilizzazione e del consumo proprio a scopo edilizio sparirebbero considerevoli spese amministrative. Dal lato opposto numerose persone fisiche e giuridiche diverrebbero contribuenti. L'aumento sarebbe specialmente marcato nel caso della variante 1, con circa 1 milione di persone contribuenti (senza il limite di cifra d'affari nel caso dei proprietari che abitano in abitazioni proprie). La gestione questi contribuenti in più provocherebbe un aumento massiccio dell'onere amministrativo dell'AFC, che potrebbe essere affrontato soltanto con un notevole incremento dell'effettivo di personale.

6.6.3 Possibilità di riforma: imponibilità della locazione di impianti sportivi

Descrizione della possibilità di riforma: la locazione e l'affitto di impianti sportivi devono essere assoggettati all'imposta a prescindere dal fatto che la vendita, la locazione e l'affitto di immobili divengano imponibili o rimangano esclusi dall'imposta.

Sparirebbero così i frequenti problemi di delimitazione a livello di qualificazione della prestazione²⁵¹. In futuro non si dovrà più procedere a riduzioni della deduzione dell'imposta precedente, perché non si verificherà più la doppia utilizzazione.

6.6.4 Possibilità di riforma: possibilità illimitata di opzione per le operazioni immobiliari

***Descrizione della possibilità di riforma:** nell'ipotesi che il legislatore non decida (p.es. per motivi sociali) a favore dell'imposizione integrale delle locazioni, è possibile accordare illimitatamente l'opzione per le operazioni immobiliari invece di farla dipendere dal destinatario. Essa sarebbe possibile sia per gli edifici adibiti a scopi aziendali, sia per quelli adibiti a scopi privati, mentre l'utilizzazione antecedente non avrebbe importanza. In questo contesto le imposte sui guadagni immobiliari e le tasse di mutazione, come pure le altre contribuzioni di diritto pubblico nell'ambito del trasferimento non rientrerebbero nella base di calcolo dell'imposta.*

Non rientrerebbe altresì nella base di calcolo dell'imposta il valore del suolo (cfr. anche il n. 6.6.2).

a) Ripercussioni sui contribuenti

Il trattamento fiscale delle modifiche d'utilizzazione sarebbe agevolato; ciò rende maggiormente attraente l'esercizio dell'opzione nel caso degli immobili commerciali. La scelta del metodo di imposizione per gli immobili di abitazione è ampliata. È altresì possibile una deduzione immediata dell'imposta precedente per gli oggetti locativi. A mente della tendenza all'aumento delle aliquote di IVA ci si deve nondimeno aspettare un supplemento di onere di IVA che, per motivi di concorrenza, non può essere trasferito sul locatario a seconda dell'oggetto locato.

b) Ripercussioni sull'economia

Un'estensione della cerchia delle prestazioni imponibili rispetto a quelle escluse dall'imposta va di massima giudicata positivamente se essa è applicata in tutti i casi. Se però l'estensione è operata nell'ambito del diritto di opzione, la situazione è meno univoca. Gli aventi diritto eserciterebbero l'opzione soltanto se è essa vantaggiosa per loro. Il vantaggio può risiedere in minori spese di investimento o in un minore onere di imposta sull'intera catena di creazione di valore aggiunto. Nel primo caso il diritto di opzione si rivela indubbiamente vantaggioso dal profilo economico. Il vantaggio è meno evidente nel secondo caso, perché vi subentra il problema della scelta opposta. I prestatori che se la cavano fiscalmente meglio esercitando l'opzione la sceglieranno, gli altri invece no. Pertanto il diritto di opzione genera minori entrate che il fisco dovrà compensare altrove. Ci si chiede quindi se l'onere supplementare che risulta da questa compensazione è sì o no controbilanciato dalla riduzione dell'onere supplementare dei contribuenti che esercitano l'opzione.

²⁵¹ Esempio: la piscina X affitta al club di nuoto Y due corsie della piscina dalle ore 18.00 alle ore 20.00 per la sua utilizzazione esclusiva (= locazione esclusa dall'imposta). Durante lo stesso orario si trovano nella piscina anche diverse persone private (= entrata imponibile), mentre la squadra di calcio Z utilizza gli impianti della piscina per eseguire attività per creare lo spirito di squadra (= entrata imponibile, perché non è dato diritto esclusivo di utilizzazione di questa parte degli impianti).

Nel caso dell'opzione per gli **immobili di abitazione** la cerchia degli optanti può essere limitata come segue:

Un investitore costruisce (fa costruire) o acquista l'immobile di abitazione se il valore in contanti auspicato dai redditi locativi lordi o dal valore locativo proprio lordo supera il valore in contanti dei costi di produzione e di manutenzione. Nell'ipotesi contraria l'investimento non vale la pena. Se l'immobile rimane escluso dall'imposta, l'onere fiscale si manifesta sotto forma di valore in contanti della tassa occulta sui costi di costruzione e di manutenzione. Se invece l'immobile è imposto nel quadro dell'opzione, l'onere fiscale si orienta sul valore in contanti dell'IVA sui redditi locativi lordi. Poiché questi ultimi sono superiori ai primi, per l'investitore che ha calcolato esattamente i redditi e i costi non vale la pena esercitare il diritto di opzione e quindi non lo eserciterà.

La situazione è diversa se l'investitore si è sbagliato nei suoi calcoli, ossia se i redditi sono inferiori e i costi sono superiori alle aspettative. Per l'investitore può valere la pena preferire l'opzione nel caso di un simile investimento sbagliato. Esso fruisce allora dello sgravio fiscale successivo e paga l'IVA sui redditi locativi. Nel caso dell'approccio fondato sui valori in contanti ciò sarebbe vincolato a minori entrate per il fisco. In questo senso il fisco diviene compartecipe tacito del rischio dell'investitore immobiliare. L'attenuazione dei rischi che vi è abbinata è di massa efficiente dal profilo economico, ma questa affermazione va fortemente relativizzata nella fattispecie: un'attenuazione dei rischi efficiente dal profilo economico esige che il fisco non sia unicamente il compartecipe tacito dei rischi, ma anche delle chance. Nella fattispecie il fisco non partecipa alle chance. Gli effetti positivi sugli stimoli all'investimento si verificano soltanto ex ante, ossia quando l'investitore sa che in caso di insuccesso le ripercussioni negative sono attenuate fiscalmente. In questo senso il provvedimento sarebbe adeguato solo per i nuovi investimenti. Per quanto concerne invece i vecchi investimenti sbagliati, questa misura non dovrebbe intervenire ex post, perché in questo caso vi sarebbero incentivi agli investimenti. Queste forti relativizzazioni non avvalorano la tesi dell'idoneità economica di questa misura dal profilo dell'attenuazione dei rischi.

Il diritto di opzione è anche fonte di vantaggi quando l'investitore (che ha fatto bene i suoi calcoli) è confrontato con un problema di liquidità. In questo caso fruisce della restituzione immediata delle imposte precedenti sui costi di costruzione oppure dello sgravio fiscale successivo, ma dovrà pagare in futuro l'IVA sui redditi locativi lordi, fermo restando che il valore in contanti dell'IVA sui redditi locativi lordi è in genere superiore al valore in contanti dell'imposta precedente sui costi di costruzione oppure allo sgravio fiscale successivo e all'imposta precedente gravante i costi di manutenzione. Nel caso dell'approccio fondato sui valori in contanti, il fisco beneficerebbe di maggiori entrate. In quest'ottica il diritto di opzione è vantaggioso dal profilo economico.

Il proprietario di un oggetto abitativo locato più vecchio trarrebbe profitto dall'esercizio del diritto di opzione se potesse trasferire l'IVA sul locatario. In merito devono essere adempite due condizioni:

- La **situazione del mercato** deve rendere possibile il trasferimento. Ne è di norma il caso per gli immobili più vecchi.

- La **legislazione in materia di locazione** deve autorizzare il trasferimento. Nel quadro della legislazione attuale, basata sulle pigioni comprensive dei costi, non si può presumere che la giurisprudenza autorizzi i trasferimenti, perché il locatore verrebbe a beneficiare dello sgravio fiscale successivo nonché della deduzione dell'imposta precedente sui costi di manutenzione e perché inoltre l'esercizio del diritto di opzione è volontario. Si potrebbe quindi ipotizzare il trasferimento dell'IVA sui locatari solo se il legislatore lo prescrivesse esplicitamente nella legislazione in materia di locazione. Il fisco fruirebbe allora di maggiori entrate nel caso dell'approccio fondato sui valori in contanti; nell'ipotesi contraria, l'assenza di possibilità di trasferimento e il mancato uso del diritto di opzione non susciterebbero né maggiori, né minori entrate.

c) Importanza per i consumatori

L'assenza di una possibilità legale di trasferimento aperto dell'IVA sui consumatori e il fatto che un numero relativamente esiguo di locatori di immobili di abitazione farebbe valere il diritto di opzione dovrebbero influenzare in maniera ridotta i prezzi al consumo.

d) Confronto con l'UE

La possibilità di riforma illustrata in questa sede è di vasta portata, maggiore in particolare della normativa della Germania, secondo la quale l'opzione presso il destinatario della prestazione presuppone la qualità di imprenditore e la destinazione vincolata all'impresa. In Germania inoltre (§ 9 Abs. 2 D-UStG) non è possibile l'opzione in caso di locazione di immobili a scopo abitativo. Diversamente dall'attuale legislazione svizzera in materia di imposta sul valore aggiunto, conformemente alla giurisprudenza dell'UE²⁵² non è possibile un'opzione separata per l'edificio / il suolo; in altri termini in caso di fornitura dell'immobile unitamente al relativo suolo l'opzione dell'edificio e del suolo deve essere esercitata congiuntamente (l'edificio e il relativo fondo e suolo sono considerati un'unità).

Nell'ambito delle sue trattative di adesione all'UE l'Austria ha ottenuto l'autorizzazione di scostarsi dalla Sesta Direttiva CE e di sottoporre all'imposta le locazioni di appartamenti.

e) Osservanza dei principi costituzionali

Se il mercato dell'abitazione funziona bene, non si verifica una disparità di trattamento dei locatari privati a seconda che il locatore abbia esercitato o no l'opzione. Non vi è pertanto contraddizione con l'obiettivo sociale dell'articolo 41 capoverso 1 lettera e Cost.

f) Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione

Non esistono stime concrete. Nel caso dell'approccio fondato sui valori in contanti l'esercizio del diritto di opzione determina in complesso minori entrate se si parte dall'idea che il contributo negativo al gettito fiscale da parte degli investitori immobiliari che hanno effettuato investimenti sbagliati ha una portata maggiore del contributo positivo degli investitori immobiliari confrontati con un problema di liquidità. Se ci si scosta dall'approccio fondato sui valori in contanti si constata che il diritto

²⁵² Corte europea di giustizia, sentenza dell'8.6.2000 - Rs. C-400/98, UR 2000, 336.

to di opzione per gli immobili abitativi comporta a breve termine minori entrate temporanee sotto forma di uno sgravio fiscale successivo supplementare.

g) Reddittività di riscossione (amministrazione)

L'estensione della possibilità di opzione a tutti i destinatari è all'origine di una semplificazione nella misura in cui lo scopo di utilizzazione non deve più essere chiarito presso il destinatario. La doppia utilizzazione è in calo, ma non sparisce interamente, perché l'imposizione dipende dalla scelta dell'opzione. In ambito di immobili di abitazione ci si deve aspettare un maggior numero di contribuenti e quindi un maggiore onere per l'amministrazione.

6.7 Limitazione dell'esenzione impropria delle prestazioni sovrane

6.7.1 Situazione iniziale

Secondo l'articolo 23 capoverso 1 LIVA, i servizi autonomi della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni come pure gli altri enti di diritto pubblico e le persone e organizzazioni incaricate dell'esecuzione di compiti di diritto pubblico non sono contribuenti per le prestazioni che forniscono nell'esercizio del potere sovrano, anche quando riscuotono emolumenti, contributi e altre contribuzioni per queste prestazioni. È menzionato esplicitamente l'esercizio delle funzioni di arbitrato. Questa normativa non subisce modifiche neanche nell'ambito del presente disegno di legge.

6.7.2 Possibilità di riforma: imposizione di determinate prestazioni sovrane

***Descrizione della possibilità:** l'imposizione di determinate prestazioni sovrane è ipotizzabile nei settori nei quali la collettività esegue una prestazione «su ordine» o «prescritta per legge», per la quale esige un emolumento di causalità. Da questo profilo sarebbero per esempio imposte le seguenti prestazioni:*

- *controllo delle carni,*
- *controllo dei generi alimentari,*
- *allestimento di licenze di allievo conducente, di licenze di condurre, di licenze di circolazione, prove di collaudo ed esecuzione di controlli dei veicoli,*
- *allestimento di patenti di ogni genere (commercio, esercizi pubblici, commercio di bestiame, pesca, caccia),*
- *prestazioni dei controlli degli abitanti e degli uffici di stato civile, come l'allestimento di libretti di famiglia, certificati di attinenza, atti di nascita, certificati di deposito di atti, attestazioni di domicilio e simili,*
- *prestazioni della polizia degli stranieri, come l'allestimento di permessi di soggiorno e di dimora,*
- *allestimento di carte d'identità e di passaporti;*
- *iscrizioni nei registri ufficiali, come il registro fondiario, il registro di commercio,*
- *allestimento di certificati di decesso, certificati di erede e simili.*

A titolo di **alternativa** all'imposizione di tutte le contribuzioni di causalità, si potrebbe prospettare l'imposizione delle prestazioni sovrane che sono sovente conferite a terzi e che sono quindi in concorrenza con offerenti privati, perché questi terzi devono di massima pagare l'imposta sulla controprestazione. Questo modo di procedere è stato attuato nel caso del controlli del gas di combustione con la modifica di prassi del 1° luglio 2005, perché un numero sempre maggiore di Comuni incorpora queste attività a imprese private, senza trasferimento del potere decisionale. Da questo profilo i controlli degli ascensori e delle funivie prescritti per legge, nonché le tarature disposte dalla legge, per esempio, potrebbero non più essere considerati come attività sovrane. Inoltre queste prestazioni sono sovente eseguite a contribuenti che possono a loro volta effettuare la deduzione dell'imposta precedente, perché per essi si tratta di spese per scopi imponibili.

Occorre d'altronde esaminare se le **funzioni di arbitrato** devono essere ulteriormente considerate sovrane. Gli arbitri sono di massima contribuenti a mente della loro attività legale o altra e anche le parti che si appellano al giudice arbitrale sono perlopiù imprese contribuenti. L'imposizione delle funzioni di arbitrato sfocerebbe pertanto in una semplificazione amministrativa per le persone coinvolte nell'arbitrato, perché non si sarebbe più in presenza di una doppia utilizzazione. Non sarebbe in particolare più oggetto di discussione la questione dell'imponibilità dei segretariati.

Le considerazioni che seguono si riferiscono esclusivamente alle ripercussioni di un **assoggettamento generale delle attività sovrane per le quali sono riscosse emolumenti di causalità**.

a) Ripercussioni sui contribuenti

In alcuni settori diverrebbero contribuenti soltanto le collettività con oltre 5'000 abitanti, perché i servizi dei Comuni di minori dimensioni non raggiungerebbero il limite di cifra d'affari ai fini dell'assoggettamento. In questo senso per l'allestimento di documenti di identità come le carte di identità o i passaporti un Comune dovrebbe ad esempio prelevare l'imposta al contrario di un altro Comune. In numerosi settori d'altronde, come tra l'altro quello dell'allestimento di carte d'identità e di passaporti, l'entità dell'emolumento è stabilita dalla Confederazione o dal Cantone. L'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto comporterebbe pertanto tariffe diverse oppure costi supplementari non coperti dall'emolumento. Va inoltre menzionato che nei servizi che eseguono prestazioni sovrane insorgono anche costi che non sono in relazione diretta con queste attività concrete soggette a emolumento. Questi costi sono finanziati per il tramite di sussidi, emolumenti senza una prestazione diretta in contropartita e mediante entrate fiscali, a carico del conto generale. Questi servizi sarebbero quindi confrontati con la problematica della doppia utilizzazione e della riduzione indispensabile della deduzione dell'imposta precedente.

b) Ripercussioni sull'economia

Il mancato assoggettamento delle attività sovrane eseguite dalle collettività stesse non provoca distorsioni concorrenziali perché non esistono concorrenti privati (potenziali). Per questo motivo anche l'imposizione non è fonte di una migliore neutralità concorrenziale. L'imposizione di prestazioni sovrane che sono in concorrenza con offerenti privati ha senso soltanto se i destinatari della prestazione sono sovente contribuenti che potrebbero effettuare la deduzione dell'imposta precedente. In questo senso verrebbe a sparire la tassa occulta attuale. Le ripercussioni sono però molto esigue.

c) Importanza per i consumatori

I consumatori non comprenderebbero affatto per quale motivo l'imposta verrebbe riscossa o no a seconda dei Comuni. In complesso le ripercussioni sarebbero piuttosto di minore entità perché gli emolumenti sono in parte unici o sono riscossi unicamente a grandi intervalli di tempo.

d) Confronto con l'UE

Secondo la Sesta Direttiva CE, gli Stati, le Province, i Comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati contribuenti se:

- a) esercitano l'attività per il tramite di un ente pubblico, e
- b) hanno il compito di esercitare queste attività nell'ambito del potere pubblico.

Le due condizioni testé menzionate devono sussistere cumulativamente. Poco importa invece che per queste attività gli enti di diritto pubblico riscuotano dazi, emolumenti o altre contribuzioni (art. 4 cpv. 5 sottocapoverso 1 della Sesta Direttiva CE). Da quanto predetto consegue che non è esclusa dall'imposta l'assunzione di compiti riservati ai poteri pubblici da parte di privati che ne sono stati investiti. Si è in presenza di prestazioni dei poteri pubblici se gli enti di diritto pubblico operano nell'ambito di normative (di diritto pubblico) appositamente valide per essi. Se invece gli enti di diritto pubblico operano nel quadro di forme giuridiche del diritto privato non si è in presenza dell'esercizio della sovranità²⁵³.

Nella misura in cui il trattamento come persona non contribuente fosse all'origine di maggiori distorsioni alla concorrenza, gli enti di diritto pubblico sarebbero considerati contribuenti anche per questa attività; in altri termini è data imposizione (art. 4 cpv. 5 sottocapoverso 2 della Sesta Direttiva CE).

Nell'Allegato D alla Sesta Direttiva CE sono enumerate le attività che soggiacciono di massima all'imposta. L'elenco in questione corrisponde in ampia misura all'attuale articolo 23 capoverso 2 LIVA. Se però il volume di questa attività è insignificante, gli Stati membri possono eccettuare gli enti pubblici dall'imposizione per queste attività.

La Sesta Direttiva CE non conosce una disposizione in virtù della quale potrebbero essere assoggettate volontariamente all'imposta le prestazioni sovrane eseguite unicamente da enti di diritto pubblico.

e) Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione

A livello di imposta sul valore aggiunto ci si potrebbero aspettare maggiori entrate comprese tra i 10 e i 50 milioni di franchi.

f) Redditività di riscossione (amministrazione)

Alcuni servizi diverrebbero contribuenti. La redditività della riscossione dovrebbe nondimeno migliorare leggermente perché verrebbero ridotti i problemi di delimitazione tra prestazioni imponibili e prestazioni non imponibili.

²⁵³ Sentenza della Corte europea di giustizia del 17 ottobre 1989 – Rs. 231/87 e 129/88.

6.8 Principio dell'entità unica (single entity) al posto della normativa degli stabilimenti di impresa

6.8.1 Situazione iniziale: normativa degli stabilimenti di impresa

Conformemente alla legislazione in vigore, nelle relazioni transfrontaliere la sede principale e lo stabilimento di impresa, rispettivamente la succursale, sono considerati come due soggetti fiscali distinti tra i quali è effettuato uno scambio di prestazioni dal profilo dell'imposta sul valore aggiunto.

“Per stabilimento d'impresa s'intende una sede fissa di affari o di lavoro dove si svolge, in tutto o in parte, l'attività di un'impresa o di una libera professione. Sono considerati stabilimenti d'impresa segnatamente le succursali, le officine e i laboratori, gli appartamenti e le case di vacanza, le agenzie d'acquisto e di vendita, le rappresentanze permanenti, le miniere e ogni altro luogo di estrazione di risorse naturali nonché i cantieri di costruzione o di montaggio la cui durata è di almeno dodici mesi. Non sono considerate stabilimenti d'impresa le sedi fisse di affari o di lavoro, nelle quali si svolgono esclusivamente attività per l'impresa estera, che per quest'ultima sono semplicemente preparatorie o ausiliarie (p. es. magazzino di distribuzione, centri di ricerca, uffici pubblicitari d'informazione e di rappresentanza dell'impresa autorizzati unicamente all'esercizio di attività ausiliarie come attività pubblicitarie e di relazioni pubbliche)”²⁵⁴.

Nella prassi possono insorgere problemi per il fatto che simili attività transfrontaliere tra sede principale e stabilimenti di impresa in Svizzera e in un grande numero di Paesi dell'UE (p.es. Austria, Belgio, Francia, Germania, Grand Bretagna, Paesi Bassi, Spagna) sono trattate in maniera diversa dal profilo dell'imposta sul valore aggiunto. Nei Paesi dell'UE testé menzionati vige segnatamente il principio dell'unità dell'impresa, secondo il quale tutte le cifre d'affari sono imputate alla sede principale e, per corrispondenza, la sola sede principale è registrata come contribuente.

Se l'impresa transfrontaliera è esclusivamente attiva in un settore imponibile, le sole spese amministrative supplementari (p.es. iscrizione di uno stabilimento di impresa nel registro IVA, fatturazione reciproca tra sede principale e stabilimento di impresa) possono essere considerate come inconvenienti della normativa degli stabilimenti di impresa. Dal profilo fiscale viene invece raggiunto un risultato neutrale, perché il destinatario della prestazione fruisce della deduzione integrale dell'imposta precedente.

Tuttavia non appena sono eseguite in tutto o in parte prestazioni escluse dall'imposta, la normativa degli stabilimenti di impresa può in certi casi essere fonte di doppie imposizioni, come risulta dagli esempi seguenti:

Sia la sede principale all'estero, sia la succursale in Svizzera eseguono unicamente prestazioni escluse dall'imposta. La sede principale ottiene prestazioni di servizi da un'impresa all'estero e ne addebita la succursale in Svizzera. La sede principale all'estero non può effettuare la deduzione dell'imposta precedente dalle prestazioni di servizi ottenute perché esegue soltanto operazioni escluse dall'imposta. La succursale in Svizzera deve imporre le prestazioni che le sono state addebitate dalla sede principale come ottenimento di prestazioni di servizi dall'estero. Anch'essa ese-

²⁵⁴ AFC, Istruzioni 2001 sull'IVA, nm. 8.

gue unicamente prestazioni escluse dall'imposta e non può pertanto effettuare la deduzione dell'imposta precedente. Vi è quindi una doppia imposizione.

6.8.2 Possibilità di riforma: introduzione del principio dell'entità unica (single entity)

Descrizione della possibilità di riforma: tutte le spese devono essere attribuite alla sede principale e ammesse come deduzione dell'imposta precedente soltanto nella misura in cui sono correlate alle cifre d'affari imponibili. Occorre pertanto fondarsi sulla cifra d'affari totale del contribuente. La deduzione dell'imposta precedente non può essere fatta valere sulle prestazioni escluse dall'imposta o eventualmente coperte con sussidi o con doni, questo a prescindere dal luogo di esecuzione effettivo delle prestazioni escluse dall'imposta. Il funzionamento del concetto entità unica è illustrato dal seguente esempio:

1. Un'impresa con sede in Svizzera esercita all'estero uno stabilimento di impresa che realizza unicamente operazioni escluse dall'imposta. Tutte le cifre d'affari sono indicate nella dichiarazione IVA della sede principale. In questo senso anche le questioni di attribuzione dell'imposta precedente non si pongono perché si è in presenza di un soggetto fiscale globale con una quota di deduzione dell'imposta precedente.
2. Uno stabilimento d'impresa all'estero ottiene una prestazione di servizi da un'impresa con sede all'estero. Il computo dei costi che ne derivano alla sede principale in Svizzera è effettuato tramite una ripartizione che non costituisce uno scambio imponibile di prestazioni poiché si tratta di una cifra d'affari interna. La deduzione dell'imposta precedente è possibile soltanto nella misura delle cifre d'affari imponibili in Svizzera e all'estero. Se quindi l'intera impresa realizza un 60 per cento di cifre d'affari imponibili e un 40 per cento di cifre d'affari escluse dall'imposta, la deduzione dell'imposta precedente può essere fatta valere nella misura del 60 per cento. Poco importa a tale proposito dove sono state realizzate le cifre d'affari escluse dall'imposta e quelle imponibili.
3. Una sede principale all'estero esercita in Svizzera uno stabilimento di impresa che realizza unicamente operazioni escluse dall'imposta. La riduzione della deduzione dell'imposta precedente è effettuata nella dichiarazione IVA del Paese nel quale la sede principale è assoggettata all'imposta.
4. Uno stabilimento d'impresa in Svizzera ottiene prestazioni di servizi da un'impresa con sede in Svizzera. La fattura del prestatore è emessa all'indirizzo della sede principale dell'impresa all'estero o dello stabilimento di impresa in Svizzera. La riduzione della deduzione dell'imposta precedente deve essere operata nel Paese in cui l'impresa istituisce la sua sede principale. Se la fatturazione è effettuata dal prestatore con sede in Svizzera alla sede principale all'estero, il prestatore non è gravato di alcuna imposta purché si tratti di una prestazione di servizi alla quale si applica il principio del luogo del destinatario. All'estero la sede principale applicherà la procedura di reverse charge e potrà fare valere le imposte precedenti che gravano l'ottenimento della prestazione di servizi in misura pari a quella che autorizza la sua quota generale di deduzione dell'imposta precedente. Il prestatore che fattura una prestazione imponibile allo stabilimento di impresa in Svizzera è gravato dell'imposta. Il destinatario del-

la prestazione con sede principale all'estero può se del caso richiedere la restituzione dell'imposta.

Va osservato che il principio dell'entità unica è fonte di un'agevolazione e consente di evitare una doppia imposizione o una doppia non imposizione soltanto se possibilmente tutti i partner commerciali della Svizzera che conoscono l'imposta sul valore aggiunto applicano anche questo principio.

a) Ripercussioni sui contribuenti

Dal profilo giuridico la sede principale e gli stabilimenti di impresa costituiscono un'unità. Lo stabilimento di impresa in Svizzera di una persona contribuente residente all'estero non costituisce pertanto un'impresa a sé stante, ma soltanto una parte autonoma dell'impresa. Lo scambio tra stabilimento di impresa e sede principale non deve essere fatturato. Diversamente da quanto previsto dalla normativa sugli stabilimenti di impresa, gli stabilimenti di impresa non devono tenere una contabilità propria. Essi sono comunque tenuti a registrare le loro cifre d'affari e imposte precedenti.

b) Ripercussioni sull'economia

L'introduzione del principio dell'entità unica consente di evitare doppie imposizioni in alcuni casi transfrontalieri. In questa misura la possibilità di riforma va giudicata positivamente dal profilo economico. Anche nel caso del principio dell'entità unica non sono escluse le doppie non imposizioni e quindi le distorsioni concorrenziali finché tutti i partner commerciali della Svizzera che conoscono l'imposta sul valore aggiunto non applicheranno questo concetto. Va però considerato che si tratta unicamente di casi isolati.

c) Importanza per i consumatori

L'introduzione del principio dell'entità unica non ha alcuna importanza per i consumatori.

d) Confronto con l'UE

Come attualmente in Svizzera, la Sesta Direttiva CE non contiene alcuna disposizione legale esplicita sul trattamento degli stabilimenti di impresa come soggetto fiscale nelle relazioni internazionali. In merito i singoli Stati dell'UE praticano diverse soluzioni. Nella sua recente sentenza concernente la banca FCE²⁵⁵, la Corte europea di giustizia ha constatato che un'impresa deve sempre essere considerata come un'unità e che pertanto le quote di costi della banca inglese allo stabilimento di impresa italiano non costituiscono una prestazione per cui lo stabilimento di impresa italiano non deve conteggiare l'ottenimento di una prestazione di servizi²⁵⁶. Come conseguenza di questa sentenza si delinea la tendenza a operare una distinzione tra costi interni e costi esterni nel caso della ripartizione transfrontaliera dei costi agli stabilimenti di impresa delle banche e delle assicurazioni, per poter almeno applicare ai costi esterni l'ottenimento della prestazione di servizi. Ne risulta però un dispendio amministrativo estremamente importante.

²⁵⁵ Sentenza del 23 marzo 2006 C-210/04 FCE Bank plc.

²⁵⁶ Il Ministero italiano delle finanze ha integralmente trasposto la giurisprudenza della Corte europea di giustizia mediante la risoluzione 81/E del 16 giugno 2006. In virtù di questo atto normativo le prestazioni di servizi tra le imprese italiane e i loro stabilimenti di impresa all'estero (nell'UE e in Stati terzi), rispettivamente tra le imprese estere (nell'UE e in Stati terzi) e i loro stabilimenti di impresa in Italia sono considerati estranei al campo d'applicazione dell'imposta italiana sul valore aggiunto.

A medio e lungo termine ci si deve aspettare che nell'UE intervenga una notevole complicazione del trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dei flussi monetari e di prestazioni tra le succursali in diversi Stati di un'impresa.

e) Riperussioni sulle entrate fiscali della Confederazione

Ci si devono aspettare alcune minori entrate per la cassa della Confederazione. La loro entità non può però essere stimata.

f) Reddittività di riscossione (amministrazione)

Le riperussioni sull'amministrazione della possibilità di riforma sono esigue. In singoli casi può verificarsi un onere maggiore rispetto a quella della normativa odierna. In compenso nel caso del principio dell'entità unica l'amministrazione si trova di fronte a un solo soggetto fiscale; inoltre dovrebbero diminuire anche le procedure di rimborso ai sensi degli articoli 28 segg. OLIVA.

6.9 Imposizione dei margini

6.9.1 Situazione iniziale

L'imposizione dei margini (originariamente denominata imposizione della differenza) è stata introdotta al momento del passaggio dall'imposta sulla cifra d'affari all'imposta sul valore aggiunto per compensare gli svantaggi dei rivenditori contribuenti nei confronti delle persone private in ambito di commercio di veicoli usati. La normativa attuale è stata strutturata come «deduzione dell'operazione preliminare», nel senso che il rivenditore contribuente può dedurre il prezzo di acquisto (al massimo in misura uguale al prezzo di vendita) dalla sua cifra d'affari di uscita. Si garantisce in tal modo che il rivenditore contribuente imporrà al massimo l'imposta sulla sua creazione di valore aggiunto.

La deduzione dell'operazione preliminare permette di compensare approssimativamente su una base aritmetica l'importo fittizio d'imposta residua sul valore aggiunto, compreso nel prezzo fissato da un non contribuente. In caso di aumento delle aliquote di imposta questa compensazione supera però di regola l'imposta sul valore che vi è effettivamente contenuta dal profilo aritmetico. Mediante la deduzione dell'operazione preliminare l'imposta viene infatti sempre conteggiata alle aliquote attuali, mentre l'imposizione originaria è stata all'occorrenza effettuata con aliquote inferiori. Va pure osservato che l'eventuale creazione di valore aggiunto non è imposta presso i non contribuenti. Con l'introduzione della LIVA nel 2001, l'applicazione dell'imposizione dei margini è stata estesa, conformemente agli sviluppi intervenuti nell'UE, a tutti i beni mobili usati e accertabili.

6.9.2 Proposta Spori di nuova struttura dell'imposizione dei margini

Nel quadro del gruppo di lavoro Spori è stato postulato un cambiamento di sistema dell'imposizione dei margini. La normativa attuale sarebbe complicata e difficile, soprattutto a causa delle condizioni formali. Il gruppo di lavoro Spori ha pertanto proposto di sostituire l'imposizione dei margini con un'estensione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente. In caso d'acquisto di beni accertabili presso un non contribuente, per scopi che autorizzano la deduzione dell'imposta precedente,

verrebbe introdotta generalmente un'imposta precedente «fittizia». Concretamente l'acquirente contribuente potrebbe calcolare l'imposta sull'importo fatturato²⁵⁷ dal fornitore non contribuente e dedurlo come imposta precedente nel suo rendiconto all'AFC.

Secondo il gruppo di lavoro Spori questa procedura dovrebbe essere possibile nel caso di **tutti** i beni acquistati presso non contribuenti, quindi anche nel caso di beni nuovi e di quelli non destinati alla rivendita. A titolo di esempio la deduzione dell'imposta precedente sarebbe pertanto possibile se la persona contribuente:

- acquista un edificio gravato unicamente dall'ICA senza che il venditore abbia optato a favore dell'imposizione; nondimeno anche in questi casi non sarebbe ammessa la deduzione dell'imposta precedente sul valore del suolo (cfr. esempio successivo);
- un nuovo bene è acquistato presso un non contribuente a causa dell'esiguità della sua cifra d'affari (p.es. un impiegato polimeccanico possiede un tornio privato sul quale lavora elementi metallici su mandato di imprese contribuenti).

Ci si chiede pertanto se per motivi di parità di trattamento una simile deduzione dell'imposta precedente non debba essere possibile anche in caso di acquisti di prestazioni presso persone non assoggettate obbligatoriamente all'imposta (p.es. trasporto in taxi, prestazioni di consulenza da parte di un avvocato in pensione).

Esempio:

<i>Pascal Keller possiede a Bienne un palazzo di uffici edificato nel 1994, che viene locato senza opzione. Nel 2012 vende l'immobile – mai più rinnovato dall'epoca della sua costruzione – per 1,5 milioni di franchi all'impresa contribuente Uhren AG, che vuole destinarlo alla sua amministrazione.</i>	
Normativa attuale	Proposta del gruppo di lavoro Spori
<i>Pascal Keller non può optare a favore dell'imposizione della vendita ai sensi dell'art. 18 n. 20 LIVA perché non ha optato a favore dell'imposizione della locazione. Pertanto non può fare valere alcuna imposta precedente.</i>	<i>Pascal Keller non può optare a favore dell'imposizione della vendita.</i>
<i>L'immobile di uffici rimane perlomeno in parte gravato dell'ICA presso l'impresa Uhren AG. Ne sarebbe comunque il caso anche se la stessa Uhren AG avesse edificato il palazzo di uffici nel 1994.</i>	<i>La Uhren AG può effettuare la deduzione dell'imposta precedente sul valore dell'edificio, ma non su quello del suolo. La separazione conforme del valore del suolo può essere effettuata al massimo per stima e sarebbe all'origine di grandi problemi nella prassi. Posto che 1 milione di franchi concerna l'edificio, la deduzione «fittizia» auto-</i>

²⁵⁷ Quest'importo s'intende comprensivo di IVA.

	<i>rizzata di imposta precedente ammonta a fr. 70'632.–, sebbene l'edificio non sia mai stato gravato dell'imposta sul valore aggiunto.</i>
<i>La Confederazione non realizza entrate di IVA, ma non subisce nemmeno perdite.</i>	<i>La Confederazione subisce una perdita d'IVA di fr. 70'632.–.</i>

Le considerazioni che precedono evidenziano che la proposta del gruppo di lavoro Spori va oltre l'obiettivo vero e proprio dell'imposizione dei margini ed è quindi in contraddizione con la finalità di quest'istituto. Essa suscita inoltre grandi problemi di applicazione, soprattutto nel settore immobiliare, e notevoli perdite di gettito.

6.9.3 Possibilità alternativa di riforma per la ristrutturazione dell'imposizione dei margini

Descrizione della possibilità di riforma: nei casi in cui acquista presso un non contribuente un bene **mobile usato** e accertabile in vista della **rivendita**, il contribuente può effettuare una deduzione «fittizia» dalla fattura di acquisto. In questo contesto l'importo fatturato si intende imposta compresa. La deduzione dell'imposta precedente è operata con l'aliquota applicata alla rivendita del bene accertato. Questa normativa ha per effetto che – soprattutto in caso di rivendita con perdita o di rivendita transfrontaliera (che sono di massima esenti d'imposta) – i contribuenti possono fare valere la deduzione dell'imposta precedente e così impedire la tassa occulta (oggi all'occorrenza esistente). Nel caso della nuova normativa si tratta ormai solo «indirettamente» di un'imposizione dei margini, considerato che l'intera retribuzione della vendita è imponibile. Qui appresso sono illustrate, con l'ausilio di cinque esempi, le ripercussioni del sistema attuale e della possibilità di riforma sull'onere di imposta che grava il bene e sulle entrate fiscali della Confederazione.

Esempio 1:

<i>La società contribuente Antichità Sagl acquista per fr. 1'500.– presso un privato una poltrona in stile Luigi XV in possesso della famiglia da oltre 100 anni e la rivende per fr. 2'500.– ad Anna Modello, Basilea, senza avere effettuato alcun lavoro di riparazione.</i>	
Normativa attuale	Possibilità di riforma
<i>Nella fattura ad Anna Modello la Antichità Sagl non fa nessun riferimento all'IVA, ma annota soltanto «imposto il margine».</i> <i>Nel suo rendiconto con l'AFC la Antichità Sagl deve dichiarare il suo margine di fr. 1'000.– con l'aliquota del 7,6% e versare fr. 70.65 di IVA.</i>	<i>La Antichità Sagl fattura la poltrona ad Anna Modello, compresa l'IVA del 7,6%. Essa può però effettuare una deduzione «fittizia» dell'imposta precedente sul prezzo di acquisto di fr. 1'500.–.</i> <i>Nel suo rendiconto con l'AFC essa deve pertanto dichiarare fr. 176.60 di imposta sulla cifra affari, meno fr. 105.95 di imposta precedente. A saldo l'onere di imposta della Antichità Sagl è quindi</i>

	<i>fr. 70.65, come nel caso della normativa attuale.</i>
<i>La poltrona presso l'acquirente Anna Modello è gravata con una tassa occulta di fr. 70.65.</i>	<i>La poltrona presso l'acquirente Anna Modello è gravata di fr. 176.70 d'IVA.</i>
<i>Le entrate di IVA della Confederazione ammontano a fr. 70.65.</i>	<i>Le entrate di IVA della Confederazione ammontano a fr. 70.65.</i>

Esempio 2:

<i>Walter Scuro di Locarno acquista per fr. 5'000.– una MG TD del 1952 in cattivo stato. Durante il suo tempo libero restaura praticamente da solo questo oldtimer. A tale scopo si procura pezzi di ricambio e lavori per fr. 7'000.– (compresa l'IVA del 7.6%). Ad avvenuto restauro vende la MG TD per fr. 30'000.– alla Oldtimer SA di Bellinzona. Questa vende il veicolo per fr. 38'000.– a Karl Mustermann di Monaco di Baviera.</i>	
Normativa attuale	Possibilità di riforma
<i>Nella sua fattura a Karl Mustermann la Oldtimer SA non fattura alcuna imposta. Essa non può però effettuare alcuna deduzione dell'imposta precedente.</i>	<i>Anche nel caso della possibilità di riforma la Oldtimer SA non fattura alcuna imposta a Karl Mustermann. Essa può però effettuare una deduzione «fittizia» dell'imposta precedente sui fr. 30'000.–.</i>
<i>L'automobile esportata non è interamente esente dall'imposta. L'IVA di fr. 494.40 sui pezzi di ricambio e sui lavori è «esportata» all'estero come tassa occulta.</i>	<i>Affinché la MG venduta all'estero non sia più gravata dalla tassa occulta la deduzione dell'imposta precedente dovrebbe ammontare a fr. 494.40. Nella fattispecie viene ottenuto uno sgravio in eccesso di fr. 1'624.55.</i>
<i>La Confederazione non realizza entrate di IVA, ma non subisce nemmeno perdite.</i>	<i>La Confederazione subisce una perdita di IVA di fr. 2'118.95.</i>

Esempio 3:

<i>Walter Scuro di Locarno acquista per fr. 5'000.– una MG TD del 1952 in cattivo stato. Durante il suo tempo libero restaura praticamente da solo questo oldtimer. A tale scopo si procura pezzi di ricambio e lavori per fr. 7'000.– (compresa l'IVA del 7.6%). Ad avvenuto restauro vende la MG TD per fr. 30'000.– alla Oldtimer SA di Bellinzona. Questa vende il veicolo per fr. 38'000.– a Davide Müller di Poschiavo.</i>	
Normativa attuale	Possibilità di riforma
<i>Nella sua fattura a Davide Müller la Oldtimer SA non fattura alcuna imposta. Essa non può però effettuare alcuna deduzione dell'imposta precedente.</i>	<i>La Oldtimer SA fattura l'automobile a Davide Müller con l'IVA del 7,6 % (Fr. 2'684.–). Essa può però effettuare una deduzione «fittizia» dell'imposta precedente sui fr. 30'000.– sebbene la</i>

	<i>MG sia gravata soltanto da fr. 494.40 di IVA. La Oldtimer SA ha quindi ottenuto uno sgravio in eccesso di fr. 1'624.55.</i>
<i>L'automobile rimane quindi gravata di un'IVA di fr. 494.40 sui pezzi di ricambio e i lavori.</i>	<i>La MG è gravata di un'IVA di fr. 2'684.– presso l'acquirente Davide Müller.</i>
<i>La Confederazione realizza entrate di IVA di fr. 565.05 (margine di fr. 8'000.– : 107,6 % x 7,6 %).</i>	<i>La Confederazione realizza entrate di IVA di fr. 565.05 (fr. 2'684.– ./ fr. 2'118.95)</i>

Esempio 4:

<i>Elvezio Filippini vende la sua BMW 530d vecchia di due anni per fr. Fr. 51'000.– alla Automobile SA. Quest'ultima vende la BMW alla Macchinari SA, che la utilizza come veicolo di direzione.</i>	
Normativa attuale	Possibilità di riforma
<p><i>La Automobile SA non può fare valere alcuna deduzione dell'imposta precedente sull'acquisto del veicolo. Per quanto concerne la vendita dispone di due diverse possibilità.</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. nella fattura alla Macchinari SA la Automobile SA non fa alcun riferimento all'IVA, ma annota soltanto «imposto sui margini». Per corrispondenza la Macchinari SA non ha alcun diritto alla deduzione dell'imposta precedente.</i> <i>2. La Automobile SA fattura la vendita con l'IVA. La Macchinari SA può effettuare la deduzione dell'imposta precedente.</i> 	<p><i>La Automobile SA può effettuare una deduzione «fittizia» di imposta precedente di fr. 3'602.20 sui fr. 51'000.–. Essa fattura la BMW alla Macchinari SA, compresa l'IVA di fr. 3'955.40, mentre la Macchinari SA effettua la deduzione dell'imposta precedente corrispondente.</i></p>
<p><i>1^a possibilità: la BMW è gravata presso la Macchinari SA con un tasso occulta di fr. 3'955.40 ([fr. 51'000.– + fr. 5'000.–] : 107,6 % x 7,6 %).</i></p> <p><i>2^a possibilità: la BMW è gravata presso la Macchinari SA con un tasso occulta di fr. 3'602.25 (Fr. 51'000.– : 107,6 % x 7,6 %).</i></p>	<p><i>La BMW non è più gravata da alcuna tasso occulta presso la Macchinari SA.</i></p>
<i>La Confederazione realizza entrate di IVA di fr. 353.15 (fr. 5'000.– : 107,6 % x 7,6 %).</i>	<i>La Confederazione non realizza alcuna entrata di IVA, bensì subisce una perdita di IVA di fr. 3'602.20.</i>

Esempio 5:

<i>Elvezio Filippini vende la sua Audi TT 3.2 quattro vecchia di un anno per fr. 50'000.— alla Automobile SA. Quest'ultima rivende il veicolo per fr. 48'000.— a Fabienne Müller.</i>	
Normativa attuale	Possibilità di riforma
<i>Nella sua fattura a Fabienne Müller la Automobile SA non fa alcun riferimento all'IVA, ma annota soltanto «imposto sui margini».</i>	<i>La Automobile SA può effettuare una deduzione «fittizia» di imposta precedente di fr. 3'531.60 sui fr. 50'000.—. Essa fattura l'Audi TT a Fabienne Müller per fr. 48'000.— (compresi fr. 3'390.35 di IVA).</i>
<i>L'Audi TT rimane quindi gravata con una tassa occulta di fr. 3'531.60 (fr. 50'000.— : 107,6 % x 7,6 %).</i>	<i>L'Audi TT rimane gravata di un'IVA di fr. 3'390.35 presso l'acquirente Fabienne Müller.</i>
<i>La Confederazione non realizza alcuna entrata di IVA.</i>	<i>La Confederazione subisce una perdita di IVA di fr. 141.25.</i>

a) Ripercussioni sui contribuenti

La concessione della riduzione dell'imposta precedente anche sulle spese presso non contribuenti consente di eliminare gli oneri fiscali in questo settore. Il contribuente può approfittarne soprattutto in caso di rivendita in perdita di beni accertabili o di transazioni transfrontaliere, perché può dedurre imposte precedenti maggiori di quelle contenute nei beni di forniture anteriori. Si elimina inoltre una fonte di errori constatata nel corso dei controlli dell'AFC poiché non vi sono più correzioni per imposte menzionate a torto.

b) Ripercussioni sull'economia

Gli oneri precedenti su spese per scopi imponibili sono eliminati in modo conforme al sistema. È così possibile ridurre gli svantaggi concorrenziali. Nondimeno si verifica in parte una compensazione eccessiva, ossia si computa troppa imposta, circostanza che può costituire uno svantaggio concorrenziale per gli offerenti di beni nuovi.

c) Importanza per i consumatori

Se il conteggio di imposta sul quale è stata effettuata la deduzione fittizia dell'imposta precedente è trasferito sul cliente, l'acquirente contribuente subisce un onere identico a quello del sistema attuale. Si verifica invece un maggiore onere se il conteggio di imposta non è trasferito o lo è solo parzialmente. Sono soprattutto i consumatori con sede all'estero che approfittano della possibilità di riforma, perché ottengono i beni interamente sgravati d'IVA. In alcuni casi si assiste addirittura a uno sgravio che va oltre l'IVA effettivamente contenuta nei beni (cfr. esempio 2).

d) Confronto con l'UE

La Sesta Direttiva CE designa l'imposizione dei margini come imposizione della differenza; essa è disciplinata dall'articolo 26a. Sono colpite dall'articolo 26a le forniture di oggetti d'arte, di pezzi da collezione, di antichità (cfr. l'Allegato I della Sesta Direttiva), nonché i beni usati da parte di rivenditori contribuenti. I metalli pre-

ziosi e le pietre preziose non rientrano nel campo di applicazione dell'imposizione della differenza. Si considera «rivenditore contribuente» chi vende oggetti del tipo menzionato o li importa in vista della loro rivendita nell'ambito della sua attività commerciale (art. 26a Parte A).

Il rivenditore contribuente può ricorrere all'imposizione della differenza se:

- I beni gli sono stati forniti all'interno del territorio dell'Unione; e
- non ha diritto alla deduzione dell'imposta precedente per l'acquisto dei beni. Il rivenditore contribuente deve quindi avere acquistato i beni da un non contribuente, da un'impresa impropriamente esentata o da un rivenditore che ha applicato a sua volta l'imposizione della differenza. Non è deducibile (art. 26a Parte B cpv. 7) un'eventuale imposta sul valore aggiunto dovuta o pagata dal rivenditore (p.es. imposta sull'importazione).

La base di calcolo per l'imposizione è la differenza tra il prezzo di vendita richiesto dal rivenditore contribuente e il prezzo di acquisto del bene. A titolo di deroga gli Stati membri possono prevedere che il rivenditore possa fondare la base di calcolo anche sulla differenza totale invece che sulla differenza singola (art. 26a Parte B cpv. 3 segg.).

In maniera analoga alla legislazione svizzera, i rivenditori contribuenti che ricorrono all'imposizione della differenza devono effettuare registrazioni separate delle operazioni imposte normalmente e di quelle imposte sulla differenza (art. 26a Parte B cpv. 8). Inoltre essi non possono menzionare separatamente sulla fattura l'imposta sulle forniture di beni ai quali applicano l'imposizione della differenza (art. 26a Parte B cpv. 9).

Gli Stati membri hanno in genere trasposto in maniera conforme l'articolo 26a della Sesta Direttiva. Una particolarità delle legislazioni germanica e austriaca in materia di imposta sulla cifra d'affari consiste nel fatto che i § 25a cpv. 1 D-UStG e § 24 cpv. 1 Ö-UStG non parlano di «beni usati», bensì unicamente di beni corporei mobili. Ciò si spiega col fatto che – secondo l'interpretazione fondata sulla circolazione delle merci – i beni che rientrano nel campo di applicazione della normativa speciale sono già «usati» (D-UStR sez. 276a). In casi eccezionali può però capitare che anche beni non usati rientrino nel campo di applicazione dell'imposizione della differenza (p.es. vendita di un'automobile che una persona ha vinto in un sorteggio).

La normativa comunitaria corrisponde quindi all'attuale imposizione dei margini in Svizzera. La possibilità di riforma ed a maggior ragione la proposta del gruppo di lavoro Spori non sono eurocompatibili.

e) Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione

Come illustrato dagli esempi 2, 4 e 5 qui sopra, nel caso delle transazioni transfrontaliere e delle vendite, ma anche quando l'acquirente contribuente può effettuare la deduzione dell'imposta precedente sui beni imposti sui margini, la nuova normativa provoca minori entrate rispetto alla regolamentazione in vigore. Queste minori entrate sono stimate in probabili 30–40 milioni di franchi all'anno.

f) Reddittività di riscossione (amministrazione)

La nuova normativa è all'origine di un maggiore dispendio amministrativo. D'ora in poi la deduzione dell'imposta precedente dovrebbe essere possibile anche sulla scor-

ta di giustificativi allestiti da persone non contribuenti, senza l'obbligo di tenere una contabilità²⁵⁸. Simili giustificativi devono essere distinti dai giustificativi dei contribuenti che sono allestiti senza fatturazione dell'imposta (p.es. operazioni escluse dall'imposta, procedure di notifica ecc.) e non autorizzano pertanto alla deduzione dell'imposta precedente. Sarà immancabilmente fonte di gravi problemi il fatto che i giustificativi senza menzione dell'IVA autorizzeranno d'ora in poi a dedurre su vasta scala l'imposta precedente. Gli svantaggi dei rivenditori contribuenti nei confronti dei venditori privati di beni usati sono ampiamente compensati dalla struttura attuale dell'imposizione dei margini. Il fatto che determinati beni possano essere introdotti nella circolazione economica da imprese non contribuenti è riconducibile alla presenza di operazioni escluse dall'imposta e al limite di cifra d'affari determinante ai fini dell'assoggettamento obbligatorio. In numerosi casi gli inconvenienti che ne risultano possono essere eliminati optando a favore dell'assoggettamento.

6.10 Deduzione dell'imposta precedente sulle spese di vitto

6.10.1 Situazione iniziale

Se utilizza beni e prestazioni di servizi per uno scopo imponibile, il contribuente può dedurre come imposta precedente, nel suo rendiconto all'AFC, l'imposta che gli è stata fatturata da un altro contribuente, l'imposta dichiarata per l'ottenimento di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero o l'imposta versata o da versare sulle importazioni di beni. L'imposta precedente non è invece deducibile se la persona contribuente ha ad esempio utilizzato fin da principio i beni e le prestazioni di servizi per il suo bisogno privato o per un'attività esclusa dall'imposta ai sensi dell'articolo 18 LIVA.

Esistono però eccezioni a questo principio. In questo senso l'imposta sulle spese di vitto e di bevande può essere dedotta soltanto in ragione della metà come imposta precedente, anche se sono utilizzate esclusivamente per scopi imponibili.

Esempio:

La Macchinari SA esegue unicamente prestazioni imponibili. Al termine di un colloquio invita un cliente importante al ristorante X. La fattura di fr. 410.– è gravata da fr. 28.96 di IVA. Nel suo rendiconto con l'AFC la Macchinari SA ne può dedurre come imposta precedente soltanto il 50 per cento, ossia fr. 14.48.

Il motivo di questa esclusione parziale della deduzione dell'imposta precedente consiste nel fatto che anche per i contribuenti le spese di vitto e di bevande sono considerate perlomeno in parte come consumo finale.

²⁵⁸ Oggi ciò è possibile soltanto quando i contribuenti ottengono prodotti naturali da produttori naturali non contribuenti.

6.10.2 Possibilità di riforma: deduzione totale dell'imposta precedente sulle spese di vitto

Il disegno di legge concernente l'imposta sul valore aggiunto della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale²⁵⁹ prevedeva che la deduzione dell'imposta precedente potesse essere effettuata integralmente su tutte le prestazioni ottenute per scopi commerciali motivati. Una maggioranza di entrambe le Camere è stata unanime nell'affermare, unitamente al Consiglio federale, che le spese di vitto e di bevande hanno perlomeno parzialmente il carattere di consumo finale.

***Descrizione della possibilità di riforma:** a mente dell'intento di semplificazione della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto perseguito con l'ausilio della presente riforma, il Consiglio federale avvia il dibattito su questa riduzione della deduzione dell'imposta precedente. I principi generali della deduzione dell'imposta precedente si applicherebbero quindi anche alle spese di vitto e di bevande. La riduzione sarebbe effettuata soltanto se il dispendio in questione fosse utilizzato ad un tempo per scopi imponibili e per scopi esclusi dall'imposta.*

a) Ripercussioni sui contribuenti

La normativa posta in discussione costituisce una semplificazione per le persone contribuenti che effettuano il rendiconto effettivo. Essa elimina inoltre una fonte di errori, nel senso che per numerosi contribuenti i controlli dell'AFC provocano riprese d'imposta.

b) Ripercussioni sull'economia

Dal profilo economico la possibilità di riforma può essere valutata sia positivamente, sia negativamente. Essa ha effetti positivi perché le spese di riscossione dei contribuenti diminuiscono e perché viene ridotta la tassa occulta. Va invece valutato negativamente il fatto che un'ulteriore porzione del consumo finale sfugga all'imposizione, ciò che va contro l'obiettivo di un'imposta completa sul consumo.

c) Importanza per i consumatori

Questa nuova normativa non ha ripercussioni sui consumatori. Sussiste però un trattamento diverso dei pasti privati e dei pasti d'affari.

d) Confronto con l'UE

Nell'UE il diritto alla deduzione dell'imposta precedente è disciplinato dagli articoli 17–20 della Sesta Direttiva CE. Le imposte precedenti sono deducibili alle condizioni generali menzionate dall'articolo 17 capoverso 2 e alle condizioni speciali enumerate dall'articolo 17 capoverso 3. Secondo l'articolo 17 capoverso 5 gli importi di imposta precedente devono essere ripartiti pro rata in caso di doppia utilizzazione.

L'articolo 17 capoverso 6 della Sesta Direttiva CE prevede che entro il termine di quattro anni a contare dall'entrata in vigore della Direttiva saranno stabilite le spese dalle quali non è deducibile l'imposta sul valore aggiunto. Non sono in particolare ammesse in deduzione le spese che non hanno un carattere strettamente commerciale. Rientrano in questo ambito le spese di lusso, le spese di divertimento e le spese di rappresentanza. Fino all'entrata in vigore di queste disposizioni gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dal diritto interno all'epoca dell'entrata in vigore della Direttiva. A motivo delle divergenze di opinione tra gli Stati membri dell'UE, non è finora ancora stata adottata la proposta di direttiva che

²⁵⁹ Rapporto del 28 agosto 1996, FF 1996 581 segg.

prevede l'esclusione integrale della deduzione di determinate spese come imposta precedente.

Questo retroscena spiega le differenze tuttora grandi che esistono tra le diverse legislazioni nazionali; in virtù dell'articolo 17 capoverso 6 della Sesta Direttiva gli Stati membri possono infatti mantenere le limitazioni e le esclusioni dal diritto alla deduzione dell'imposta precedente previste dalle loro rispettive legislazioni nazionali. Numerosi Stati membri limitano o escludono totalmente il diritto di dedurre come imposta precedente le spese di vitto e di bevande. Solo pochi Stati membri ne prevedono la deduzione integrale.

Concedono ad esempio la **deduzione integrale come imposta precedente** di simili spese l'Estonia, la Francia, la Spagna e la Germania. La legge germanica concernente l'imposta sulla cifra d'affari prevede nondimeno l'imposizione come consumo proprio di queste spese nella misura in cui non possono essere dedotte conformemente alle disposizioni relative all'imposta sul reddito. Ciò non si applica al 20 per cento delle spese adeguate e comprovate di consumazione che non sono ammesse in deduzione in ambito di imposta sul reddito.

Il diritto alla deduzione come imposta precedente delle spese di vitto e di bevande è ad esempio **limitato** in Danimarca, Lettonia, Austria e Svezia. Secondo la legislazione danese ad esempio le spese di vitto e di consumazione degli imprenditori e dei consumatori non possono di massima essere dedotte come imposta precedente. Nel caso delle prestazioni alberghiere e di ristorazione per scopi puramente commerciali il 25 per cento è deducibile come imposta precedente.

Fanno ad esempio parte dei Paesi che **non ammettono** di massima la deduzione come imposta precedente delle spese di vitto e di bevande la Grecia, l'Irlanda, la Polonia, la Slovenia e l'Ungheria.

e) **Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione**

Le minori entrate annuali nel caso delle aliquote di imposta attuali sono comprese tra 60–80 milioni di franchi. Se però le prestazioni della ristorazione sono imposte con l'aliquota ridotta ai sensi dell'articolo 22 D-LIVA del modulo «2 aliquote», le ripercussioni finanziarie sono sensibilmente inferiori e assommano a circa 20–30 milioni di franchi.

f) **Redditività di riscossione (amministrazione)**

Risulta un certo minore dispendio sia nel caso dei controlli esterni, sia delle revisioni interne.

6.11 Modifica dell'imposizione dell'elettricità e del gas

6.11.1 Situazione iniziale

Secondo la legislazione in vigore il gas e l'elettricità sono considerati beni (art. 6 cpv. 3 e art. 73 cpv. 2 lett. b LIVA). Le vendite di gas e di elettricità non rientrano pertanto nella definizione di prestazioni di servizi, ma costituiscono forniture. Il luogo delle forniture di gas e di elettricità è quindi stabilito applicando le norme del luogo della fornitura (art. 13 LIVA) in caso di forniture transfrontaliere. La prassi prevede attualmente una normativa speciale per l'imposizione di simili operazioni nella misura in cui si tratta di forniture transfrontaliere di elettricità (cfr. promemoria

n. 22 “Importazione, esportazione e transito di energia elettrica [corrente], edito dall’AFC). Le prestazioni di servizi nell’ambito della distribuzione di gas e di elettricità sono considerate eseguite nel luogo della sede del destinatario della prestazione di servizi (principio del luogo del destinatario).

6.11.2 Possibilità di riforma

***Descrizione della possibilità di riforma:** con la sua Direttiva 2003/92/CE il Consiglio dell’Unione europea ha modificato il 7 ottobre 2003 la Sesta Direttiva CE sull’armonizzazione delle imposte sulle cifre d’affari per quanto concerne le prescrizioni relative al luogo della fornitura di gas e di elettricità²⁶⁰. A mente di questa situazione legale, anche nel quadro della legge concernente l’imposta sul valore aggiunto si potrebbero intraprendere le revisioni che la direttiva di modifica della Sesta Direttiva CE affida agli Stati membri relativamente alle forniture di gas e di elettricità.*

Nel caso delle modifiche della Sesta Direttiva CE si tratta per l’essenziale dei settori illustrati qui di seguito:

6.11.2.1 Luogo della fornitura di gas e di elettricità

Le cifre d’affari di gas e di elettricità rimangono forniture di beni. Per determinare il luogo di simili forniture in maniera conforme alla modifica della Sesta Direttiva si dovrebbe stabilire nella legge concernente l’imposta sul valore aggiunto che l’imposizione delle operazioni di gas e di elettricità è effettuata nel luogo del destinatario della prestazione (cosiddetto principio del luogo del destinatario, cfr. art. 5 cpv. 2 D-LIVA). Se il destinatario della fornitura degli agenti energetici in questione risiede all’estero si tratta quindi di una operazione all’estero che non sottostà all’imposta svizzera sul valore aggiunto.

6.11.2.2 Prestazioni di servizi nell’ambito della distribuzione di gas e di elettricità

La fornitura di gas e di elettricità è effettuata per il tramite di reti di distribuzione alle quali gli esercenti delle reti garantiscono l’accesso. Per evitare le doppie imposizioni e le non imposizioni le disposizioni concernenti il luogo della fornitura di prestazioni di servizi di trasmissione e di trasporto a distanza dovrebbe essere armonizzato con la predetta direttiva di modifica della CE del 7 ottobre 2003. In maniera corrispondente al complemento dell’articolo 9 capoverso 2 lettera e della Sesta Direttiva, la garanzia dell’accesso a queste reti di distribuzione dovrebbe sottostare al principio del luogo del destinatario. Secondo il presente disegno e in accordo con la normativa tuttora in vigore, queste prestazioni di servizi sono imposte nel luogo dove il prestatore ha la sua sede.

²⁶⁰ GUCE n. L 260 dell’11 ottobre 2003, pag. 8 segg.

6.11.2.3 Importazione di gas e di elettricità

Se d'ora in poi l'importazione di gas e di elettricità non dovesse più essere considerata importazione di beni – la cui imposizione compete di massima all'AFD – ma dovesse essere imposte in virtù delle norme applicabili alle prestazioni di servizi transfrontaliere, si dovrebbe aggiungere all'articolo 39 D-LIVA un nuovo numero che esenti dall'imposta le importazioni di gas e di elettricità.

Attualmente l'AFD impone senza grande dispendio il gas e lo rileva statisticamente all'importazione. A tale scopo l'AFD ha istituito un centro di competenze presso un ufficio doganale. Qualora la legislazione tributaria prevedesse una tassa di incentivazione COV sul gas, tale tassa sarebbe parimenti riscossa dall'AFD.

L'AFC riscuote invece l'imposta sulle importazioni di elettricità. La revisione della legge sulle dogane adottata dal Parlamento – che entrerà verosimilmente in vigore il 1° maggio 2007 – prevede nondimeno al suo articolo 46 che il Consiglio federale deve disciplinare la procedura di tassazione doganale dell'energia elettrica. Per il tramite di questa disposizione l'AFD dispone di uno strumento per tassare l'elettricità alla sua importazione. L'obiettivo è di istituire una procedura di tassazione doganale possibilmente semplice per l'energia elettrica (analoga a quella applicata alle importazioni di gas).

Di massima la corrente elettrica viene considerata merce (cfr. la voce di tariffa 2716.0000 nonché gli art. 6 cpv. 3 e 73 cpv. 2 lett. b LIVA). La corrente elettrica è definita come merce anche nelle direttive internazionali dell'ONU (International Merchandise Trade Statistics, Concepts and Definitions, Series M, No. 52, Ref. 2, New York 1998); essa deve essere rilevata come merce anche nella statistica commerciale della Svizzera.

a) Ripercussioni sui contribuenti

Attualmente la modifica dell'imposizione delle forniture transfrontaliere di gas tramite pipeline e di elettricità tramite la rete di trasporto interesserebbe meno di 100 contribuenti. Essi dovrebbero dichiarare nei rendiconti periodici con l'AFC le forniture di gas e di corrente ottenute da imprese risiedenti all'estero in maniera analoga alla dichiarazione dell'ottenimento di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero. Il numero di contribuenti aumenterebbe se il mercato del gas e dell'elettricità dovesse essere liberalizzato; gli offerenti esteri dovrebbero farsi registrare in Svizzera come contribuenti, a meno che forniscano in territorio svizzero gas o elettricità a non contribuenti.

b) Ripercussioni sull'economia

La modifica dell'imposizione delle forniture transfrontaliere di gas tramite pipeline e di elettricità tramite la rete di trasporto non ha alcuna ripercussione economica se il consumo interno di questi oggetti è integralmente imposto.

c) Importanza per i consumatori

Se il mercato del gas e dell'elettricità viene liberalizzato, ogni acquirente può scegliere personalmente i suoi fornitori. Questa modifica non ha alcuna ripercussione per i consumatori se anche nel caso di questo scenario si garantisce che il consumo di gas e di elettricità in territorio svizzero permane imponibile in territorio svizzero. Nel caso delle forniture di gas e di elettricità a contribuenti in territorio svizzero l'imposizione può essere realizzata imponendo a questi ultimi l'obbligo di dichiararle nei loro rendiconti periodici con l'AFC (forniture business to business, B2B). Non

viene invece raggiunta l'imposizione degli acquirenti non contribuenti se essi devono dichiarare le forniture di gas o di elettricità come ottenimento di prestazioni da imprese con sede all'estero (forniture business to consumer, B2C). Il consumatore finale privato non dovrebbe difatti raggiungerebbe il limite minimo di 10'000 franchi all'anno.

Per garantire l'imposizione integrale delle forniture di gas e di elettricità il passaggio al principio del luogo del destinatario dovrebbe essere effettuato in modo analogo a quello delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, ossia i fornitori esteri di gas o di elettricità dovrebbero registrarsi in Svizzera come contribuenti. La registrazione dei fornitori esteri dovrebbe però essere prevista unicamente nei casi in cui è fornito gas o elettricità a un acquirente non contribuente (in territorio svizzero) oppure nei casi in cui il luogo di utilizzazione è in territorio svizzero. Per conformarsi pienamente al principio del luogo del destinatario dovrebbe inoltre essere disciplinata l'utilizzazione delle reti di distribuzione.

d) Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione

Se il consumo in Svizzera è integralmente imposto non ci si devono aspettare ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione.

e) Reddittività di della riscossione (amministrazione)

Il dispendio legato all'imposizione delle importazioni di gas viene a sparire presso l'AFD. Il minore dispendio dovrebbe però essere di entità piuttosto esigua perché il gas (anche senza aumento dell'IVA) dovrà comunque essere dichiarato all'importazione e perché sono dovute ulteriori contribuzioni nel contesto del disbrigo delle formalità doganali.

Attualmente l'arrivo di gas tramite pipeline deve essere periodicamente dichiarato ai fini dello sdoganamento all'importazione. La quantità di gas importato è stabilita da diverse stazioni di misura. Nel quadro dello sdoganamento all'importazione l'AFD riscuote anche l'imposta.

L'elettricità importata tramite linee di condotta deve essere annunciata ogni mese all'Ufficio federale dell'energia e alla ditta Etrans AG, 5080 Laufenburg, dalle imprese attive in questo settore. Sulla base di queste comunicazioni le stesse imprese devono calcolare l'imposta sulle importazioni di elettricità e dichiarare, nel rendiconto periodico con l'AFC, come ottenimento di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero.

In complesso la nuova regolamentazione dovrebbe reagire in modo neutrale sulla reddittività di riscossione.

6.12 Adeguamento del concetto di fornitura

6.12.1 Situazione iniziale

Conformemente all'articolo 6 capoverso 1 LIVA vi è fornitura di un bene quando viene trasferito il potere di disporre economicamente in nome proprio. Il capoverso 2 di questa disposizione qualifica inoltre come forniture:

- la consegna di beni sui quali sono stati ad esempio eseguiti lavori sulla base di un contratto d'appalto (segnatamente lavori di manutenzione e di riparazione, ma anche verifiche e controlli di funzionamento);

- la messa a disposizione di beni per l'uso o il godimento (quindi in particolare la locazione e l'affitto).

Il presente disegno di revisione della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto non modifica di massima questa qualificazione (art. 3 lett. d D-LIVA).

Nella definizione della prestazione la legislazione svizzera in materia di imposta sul valore aggiunto si differenzia dal diritto della Sesta Direttiva CE. La questione se le prestazioni disciplinate dall'articolo 6 capoverso 2 LIVA debbano essere considerate come forniture o come prestazioni di servizi è di rilievo soprattutto perché il luogo di questi tipi di cifre d'affari è disciplinato in modo diverso. Ci si chiede quindi se – in un intento di armonizzazione delle fattispecie di fornitura – il concetto di fornitura della LIVA non debba essere adeguato a quello della Sesta Direttiva CE.

6.12.2 Possibilità di riforma

Descrizione della possibilità di riforma: *il concetto di fornitura valido ai sensi dell'attuale articolo 6 LIVA è adeguato alle disposizioni dell'articolo 5 capoverso 4 della Sesta Direttiva CE. Il nuovo articolo potrebbe avere all'incirca il tenore seguente:*

«È considerato fornitura il trasferimento della facoltà di disporre di un proprietario su un bene. Si considera parimenti fornitura la consegna di un bene durante un determinato periodo di tempo o che preveda la vendita a rate di un bene, con la clausola che la proprietà è acquisita al più tardi al momento del pagamento dell'ultima rata. Si considera altresì fornitura il trasferimento di un bene dal committente al commissionario (rispettivamente in direzione opposta in caso di acquisto) in virtù di un'operazione di commissione».

Un adeguamento del concetto di fornitura alla legislazione comunitaria presuppone un concetto uniforme di fornitura in detta legislazione, segnatamente nella Sesta Direttiva CE. Nonostante gli sforzi di armonizzazione di determinate nozioni a livello di UE, negli Stati membri dell'UE sussistono per l'appunto – a causa delle loro rispettive normative nazionali – importanti differenze nella qualificazione di determinate cifre d'affari come forniture o prestazioni di servizi. Un esempio recente di forma di cifra d'affari che può sfociare in contraddizioni insolubili di valutazione sono le cosiddette prestazioni di leasing transfrontaliere. Alcuni Stati membri qualificano queste operazioni come prestazioni di servizi, mentre altri invece le considerano forniture²⁶¹.

In assenza di prospettive di successo di questa esigenza, la Commissione dell'UE non si sforza di emanare direttive definitorie per la qualificazione delle operazioni come forniture o come prestazioni di servizi; essa si limita piuttosto a effettuare classificazioni evidenti di operazioni non contestate oppure a illustrare le conseguenze legali delle modalità di qualificazione delle cifre d'affari nella misura in cui il pertinente Stato le abbia qualificate, conformemente alla sua legislazione nazionale, come forniture o come prestazioni di servizi. Anche il disegno di direttiva non definisce pertanto quali cifre d'affari debbano essere trattate come forniture e quali come prestazioni di servizi.

²⁶¹ Cfr. in merito anche le spiegazioni del n. 6.12.2.3.

Dal profilo del diritto comunitario vigono come in precedenza i principi di delimitazione tra prestazione di servizi e fornitura sviluppati dalla Corte europea di giustizia²⁶². In merito è decisiva la natura della cifra d'affari in una visione generale dal profilo del consumatore medio. Le prestazioni di servizi possono anche richiedere piccole forniture di beni. Se la fornitura rappresenta soltanto una parte della cifra d'affari e se la prestazione di servizi prevale, la cifra d'affari va considerata come prestazione di servizi.

Qui di seguito sono illustrati quattro esempi concreti di divergenza della soluzione svizzera dalla legislazione comunitaria e le modalità di un eventuale adeguamento²⁶³.

6.12.2.1 Lavori a beni mobili corporei e fornitura d'opera

Il concetto di fornitura d'opera ("Werklieferung") utilizzato in Germania e in Austria non ha paralleli nella legislazione comunitaria. Lo stesso dicasi dei concetti che si sono sviluppati come strumenti di interpretazione (concetto di approntamento di materiale – approntamento proprio e improprio di materiale).

Le legislazioni in materia di imposta sulla cifra d'affari di questi due Paesi contengono istruzioni sulle modalità di delimitazione tra elementi di fornitura ed elementi di prestazione di servizi nel caso di una prestazione unica. La Sesta Direttiva CE non reca una normativa paragonabile. L'articolo 15 capoverso 3 della Nuova Sesta Direttiva CE autorizza unicamente gli Stati membri a qualificare come fornitura determinate prestazioni edilizie. Non se ne può desumere una normativa generale per le forniture d'opera. Da un canto l'articolo 15 capoverso 3 della Nuova Sesta Direttiva CE concerne unicamente il caso speciale delle prestazioni edilizie e, d'altro canto, si intendono esclusivamente come tali le prestazioni d'opera che gli Stati membri possono qualificare come forniture per motivi di neutralità concorrenziale.

Secondo l'articolo 34 capoverso 1 della Nuova Sesta Direttiva CE il luogo di imposizione di queste forniture si situa nel Paese di destinazione. Il movimento a monte dei materiali principali per la produzione della fornitura d'opera non è considerato come trasferimento imponibile all'interno della Comunità (art. 18 cpv. 2 lett. f della Nuova Sesta Direttiva CE).

Nella misura in cui viene effettuata una mera lavorazione di un bene corporeo, la stessa è qualificata come prestazione di servizi che va imposta nel luogo dell'esecuzione dell'attività. Nel caso delle prestazioni di contratto d'appalto nel cui contesto un bene viene lavorato («movable property»), tra gli Stati membri esiste tutt'al più una normativa uniforme secondo la quale il luogo dell'imposizione può

²⁶² Sentenza della Corte europea di giustizia, del 2.5.1996, Rs. C-231/94, Rn 12, Faaborg-Gelting Linien, SCEG 1996, I-2395; CEG del 17.5.2001, Rs. C-322/99 e C-323/99 Rn 62, Fischer e Brandenstein; CEG del 25.2.1999 Rs. C-349/96 Card Protection Plan.

²⁶³ Nel luglio del 2003 la Commissione ha avviato sforzi in vista di una nuova versione della Sesta Direttiva CE e presentato una corrispondente proposta di Direttiva del 15 aprile 2004 (COM (2004) 246 def.). Anche se per il momento non è possibile prevedere quando entrerà in vigore questa nuova versione decisa dalla Commissione, non si fruirebbe di un quadro completo se si trascurassero le valutazioni e precisioni del concetto di fornitura e di prestazione di servizi contenute nei pertinenti art. 15 segg. e 25 segg. Qui di seguito si rinvia pertanto nella misura del possibile anche alla nuova versione della Sesta Direttiva CE (Nuova Sesta Direttiva CE) nella misura in cui è più completa e precisa rispetto alla Sesta direttiva in vigore e tiene tra l'altro conto della giurisprudenza della CEG.

essere trasferito in un altro Stato membro, utilizzando un altro numero di identificazione di imposta sulla cifra d'affari, se il bene, così prodotto o riparato, lascia nuovamente lo Stato membro nel quale era stata eseguita la prestazione. Questa normativa sarebbe mantenuta anche in caso di ridefinizione del luogo delle prestazioni di servizi.

Tra gli Stati membri il trattamento fiscale è tuttavia molto differenziato nel caso in cui il mandatario trasporta i materiali di costruzione di un'opera in uno Stato membro e, ad avvenuta ultimazione dell'opera contrattuale, effettua in tale Stato la consegna al committente (p.es. un edificio di investimento). In alcuni Stati membri il mandatario estero deve assoggettarsi all'imposta; in altri Stati membri invece l'onere di imposta è trasferito nella misura del possibile sul normale committente nazionale (reverse charge).

Regolamentazione attuale in Svizzera

Per gli acquirenti esteri la regolamentazione attuale – come sancita dal foglio informativo IVA n. 05 “Importazione di beni in correlazione con una fornitura su contratto d'appalto” e notevolmente semplificata dalla modifica di prassi a contare dal 1° gennaio 2005²⁶⁴ – è molto più trasparente della normativa europea. La prassi odierna consente addirittura al mandatario estero di esercitare, a determinate condizioni, un diritto di opzione e di non assoggettarsi all'imposta in territorio svizzero. Una simile opzione non esiste nella legislazione comunitaria.

Nella misura in cui persegue l'assoggettamento, il mandatario estero deve anche designare un rappresentante fiscale svizzero, ciò che provoca oneri amministrativi, e quindi costi, che possono però essere evitati per il tramite di una pianificazione accurata. L'esigenza di una pianificazione fiscale accurata risulta anche dal fatto che il disbrigo doganale delle merci alla frontiera è indispensabile, sia all'esportazione dall'UE, sia all'importazione in Svizzera. Questa circostanza è indipendente dalla qualificazione della prestazione come fornitura o come prestazione di servizi. Il suo motivo esclusivo risiede nel passaggio della frontiera delle merci.

L'attuale regolamentazione svizzera non è neppure fonte di doppie imposizioni perché dal profilo del diritto comunitario il luogo della prestazione si situa sempre nel luogo dell'esecuzione dell'attività e si trova pertanto in Svizzera.

La riqualficazione come prestazione di servizi di una fornitura effettuata in virtù di un contratto d'appalto esigerebbe un ampliamento dell'istituto dell'ottenimento di prestazioni di servizi all'estero (attuale art. 10 LIVA).

In particolare si dovrebbe chiarire la questione delle modalità di imposizione delle prestazioni eseguite da un mandatario estero (costruttore di cucine o copriletto estero) a destinatari non contribuenti (persone fisiche o associazioni). Nella misura in cui si perseguisse in tutti i casi il trasferimento del debito fiscale sul destinatario, il committente privato dovrebbe farsi assoggettare a partire da un determinato limite di cifra d'affari, ciò che provocherebbe un'estensione inauspicata del campo di applicazione dell'attuale articolo 24 LIVA. Nell'ipotesi che il limite di cifra d'affari del committente svizzero fosse superato – ciò che sarebbe tipico nel caso delle persone fisiche e delle associazioni – queste prestazioni non dovrebbero essere imposte come ottenimento di prestazioni di servizi all'estero. Il destinatario della prestazione fruirebbe pertanto di prestazioni non imposte. Dal canto suo il mandatario svizzero do-

²⁶⁴ Cfr. le spiegazioni sulla modifica della prassi del n. 2.3.2.

vrebbe invece imporre simili operazioni, ciò che lo penalizzerebbe a livello di concorrenza.

Qualora non si auspicasse il trasferimento del debito fiscale nel caso delle prestazioni a committenti privati, il mandatario estero dovrebbe comunque farsi assoggettare in Svizzera per questi casi per garantire l'imposizione delle sue prestazioni. È possibile che ciò sfoci in due diverse procedure a livello di IVA, a seconda che il partner contrattuale sia o no un soggetto fiscale (trasferimento possibile). Questo parallelismo è in contrasto con gli sforzi di semplificazione delle normative e dei principi di procedura dell'IVA.

6.12.2.2 Forniture di immobili

In ambito di fornitura di immobili la legislazione comunitaria in vigore e il disegno di direttiva operano una distinzione tra:

- fondi non edificati e non urbanizzati. Essi sono esclusi dall'imposta;
- fondi non edificati ma urbanizzati. Queste forniture sono imponibili. Gli Stati membri possono continuare a escludere queste forniture durante un periodo transitorio, ma anche accordare un diritto di opzione dell'imposizione (art. 28 cpv. 3 lett. b della Sesta Direttiva CE in relazione con l'art. 4 cpv. 3 lett. b della Sesta Direttiva CE);
- fondi edificati. La fornitura che precede la prima occupazione degli edifici e di parti di edifici e del relativo suolo è assoggettata all'IVA. Se del caso gli Stati membri possono escludere anche questa prima fornitura o abbinarla a un diritto di opzione dell'imposizione. Le forniture successive di edifici e di parti di edifici e del relativo suolo sono escluse dall'imposta; anche in questo caso gli Stati membri possono accordare un diritto di opzione dell'imposizione. Dal testo dell'articolo 4 capoverso 3 della Sesta Direttiva CE si evince che gli edifici e le parti di edifici non possono essere trattati separatamente ai fini dell'imposta sul valore aggiunto²⁶⁵.

La messa a disposizione di un fondo, tramite locazione o affitto, per un determinato periodo di tempo, con l'opzione successiva dell'acquisto da parte del possessore, è oggetto di una normativa complicata nella legislazione comunitaria, che offre un ampio margine di manovra agli Stati membri in ambito di qualificazione ai fini dell'imposta sulla cifra d'affari. Il retroscena potrebbe in particolare essere costituito dal carattere fortemente orientato sui diritti reali di queste cifre d'affari.

Regolamentazione attuale in Svizzera

In Svizzera il trasferimento e la costituzione di diritti reali su fondi, così come la locazione o l'affitto di fondi e di parti di fondi sono di massima esclusi dall'imposta (art. 18 n. 20 e 21 LIVA). In questo ambito anche il presente disegno di legge mantiene ulteriormente l'esenzione impropria dall'imposta sul valore aggiunto (art. 18 cpv. 1 n. 13 - 15 D-LIVA). D'ora in poi però l'assoggettamento volontario (opzione) sarà ammesso illimitatamente per gli immobili utilizzati a scopo commerciale (art. 15 cpv. 1 lett. b D-LIVA).

²⁶⁵ Sentenza della Corte europea di giustizia, del 8.6.2000 Rs.C-400/98 – Breitsohl, SCEG 2000, I-4352, UR 2000, 329.

In complesso gli adeguamenti alla legislazione comunitaria nel caso delle operazioni realizzate nel contesto del trasferimento o della messa a disposizione di fondi sono difficili, tanto più che non esiste una normativa comunitaria uniforme in questo ambito. Nel caso di queste transazioni ogni contribuente deve chiarire le specificità a livello di imposte dirette e di imposte indirette del pertinente Stato membro in cui è situato il fondo (cosiddette transazioni outbound). Se si tratta di un fondo situato in Svizzera (cosiddette transazioni inbound), ci si può aspettare il medesimo onere il contribuente estero.

6.12.2.3 Locazione e contratti analoghi (leasing)

Nel caso della locazione, conformemente all'articolo 15 capoverso 2 lettera b della Sesta Direttiva CE, la legislazione comunitaria ammette una fornitura con consegna del bene (soltanto) se la proprietà è acquisita al più tardi al momento del pagamento dell'ultima rata. Questa normativa estende il concetto di fornitura a tutti i casi in cui il diritto di possesso sfocia in definitiva in un trasferimento di proprietà e rappresenta pertanto la forma più intensa di procurare procacciamento del potere economico di disporre, anche se questa interviene in un momento successivo, ma convenuto dalle parti.

Sebbene si imponga la conclusione opposta, ossia che debba ad esempio essere considerato prestazioni di servizi il rapporto di leasing che non termina «automaticamente» con l'acquisizione della proprietà alla scadenza del contratto, i rapporti di leasing non sono qualificati in modo uniforme negli Stati membri. A titolo di esempio si rinvia alla situazione in ambito di imposta sulla cifra d'affari in Germania e in Ungheria, illustrata dalla letteratura germanica più recente in materia di imposta sulla cifra d'affari²⁶⁶. Per analogia con la legislazione in materia di imposta sull'utile, nella legislazione germanica in materia di imposta sulla cifra d'affari si presume la fornitura degli oggetti in leasing se l'oggetto del leasing deve essere attribuito al prenditore del leasing dal profilo dell'imposta sul reddito. Secondo l'attuale legislazione ungherese, ai fini della qualificazione come locazione (prestazione di servizi) o come vendita (leasing) è determinante se il bene economico concesso in uso è sì o no trasferito automaticamente nella proprietà del locatario alla scadenza della locazione. Nel primo caso si tratta di una fornitura simulata al momento della consegna del bene in leasing al prenditore di leasing. Nel secondo caso si è unicamente in presenza di una prestazione di servizi. Ciò si applica anche nel caso in cui il locatario riceve soltanto un'opzione di acquisto.

A mente di questi diversi approcci di classificazione delle condizioni contrattuali, come fornitura o come prestazione di servizi, sono inevitabili conflitti di qualificazione nel caso dei rapporti transfrontalieri di leasing. Essi potrebbero essere evitati unicamente per il tramite di una classificazione delle prestazioni di leasing estesa a tutta l'UE. Come sinora permane l'autonomia degli Stati nazionali di qualificare i rapporti di locazione e di leasing come fornitura o come prestazione di servizi sulla base dei più diversi criteri, circostanza che può essere fonte di conflitti di qualificazione all'interno dell'UE nel caso del leasing transfrontaliero. Questi conflitti possono essere all'origine di doppie imposizioni o di non imposizioni. Nella caso menzionato si verifica una doppia imposizione.

²⁶⁶ Cross-Border-Leasing «Lieferung oder sonstige Leistung», dott. Matthias Winter/Carsten Höink in UR 2006, 326

Il disegno di direttiva prevede che in futuro, in caso di locazione di beni diversi dai mezzi di trasporto, si dovrà distinguere tra locazione di breve durata e locazione di lunga durata, nonché tra locazione a contribuenti e locazione a non contribuenti. La normativa prevista dalla legislazione comunitaria prevede attualmente quanto segue per le prestazioni locative diverse dai mezzi di trasporto²⁶⁷:

Locazione di beni diversi dai mezzi di trasporto	Tipo di partner contrattuale	Luogo dell'imposizione
Di breve durata (= fino a 30 giorni)	B2B	Principio del luogo del prestatore alle condizioni dell'art. 9d cpv. 1 della Sesta Direttiva CE, altrimenti principio del luogo del destinatario (norma di base)
	B2C	Principio del luogo del prestatore
Di lunga durata (= a partire da 31 giorni)	B2B	Principio del luogo del destinatario
	B2C	Principio del luogo del prestatore

La Svizzera non conosce attualmente la distinzione delle prestazioni di servizi tra prestazioni di servizi a imprese contribuenti e prestazioni di servizi a consumatori finali. Un adeguamento del concetto di fornitura renderebbe necessaria anche l'adozione di questa difficile distinzione.

Poiché per il momento è ancora incerto se la prevista modifica della legislazione comunitaria entrerà in vigore e se le normative subiranno ulteriori modifiche, occorre in ogni caso seguire gli sviluppi della legislazione comunitaria alla Corte europea di giustizia in relazione alla modifica del luogo della prestazione di servizi.

Per poter reagire in maniera appropriata al potenziale di collisione delle normative previste con il sistema svizzero dell'imposta sul valore aggiunto, l'articolo 6 D-LIVA prevede la possibilità per il Consiglio federale di adeguare in maniera rapida e consona all'economia, tramite ordinanza, la delimitazione tra forniture e prestazioni di servizi, nonché il luogo dell'esecuzione della prestazione. Per questo solo motivo non è pertanto necessario riprendere il concetto di prestazione della Sesta Direttiva CE.

6.12.2.4 Importazione

Ai sensi della legislazione comunitaria si è in presenza dell'importazione di un bene se una merce non comunitaria o una merce che non si trova in libera circolazione è introdotta nella CE da Stati terzi o da territori che non fanno parte del territorio doganale della CE (art. 31 della Nuova Sesta Direttiva CE).

²⁶⁷ Stato il 2 giugno 2006, 9913/2/06 REV 2.

L'importazione del bene è effettuata di norma nello Stato membro nel cui territorio si situa il bene quando esso viene introdotto nel territorio della Comunità (luogo della prima importazione, art. 60 della Nuova Sesta Direttiva della CE).

In questo senso – diversamente dalla legislazione svizzera in materia di IVA – l'importazione costituisce una fattispecie che fonda l'assoggettamento. Le prescrizioni doganali applicabili disciplinano di massima l'importazione, chi è considerato come importatore e a quali condizioni e presso quale persona insorge il debito fiscale di importazione. Ne consegue che ogni legislazione nazionale in materia di imposta sul valore aggiunto rinvia tipicamente in merito al diritto doganale applicabile della CE²⁶⁸.

In deroga all'articolo 31 della Nuova Sesta Direttiva CE, se il bene della fornitura è spedito o trasportato dal territorio di uno Stato terzo e se il fornitore è il debitore dell'imposta sulla cifra d'affari sull'importazione, lo Stato membro di importazione è considerato luogo della fornitura della spedizione e del trasporto e delle forniture successive (art. 33 cpv. 2 della Nuova Sesta Direttiva CE). Questo trasferimento della fornitura nel Paese – trasferimento che provoca l'importazione – costituisce per l'appunto un'importante differenza rispetto alla LIVA svizzera e fonda in numerosi casi l'assoggettamento dei fornitori esteri nello Stato di importazione.

Regolamentazione attuale in Svizzera

In virtù della legislazione attuale, il fornitore estero può optare per l'assoggettamento volontario nella misura in cui sottopone volontariamente all'imposta le sue forniture all'estero destinate verso il territorio svizzero (art. 13 LIVA). Simultaneamente alla presentazione della dichiarazione di adesione, il fornitore è iscritto a sua richiesta nel registro dei contribuenti IVA. In virtù della dichiarazione di adesione il titolare dell'autorizzazione ha l'obbligo di trattare tutte le importazioni secondo la procedura autorizzata e di sottoporle all'imposta in territorio svizzero.

Il fornitore estero dispone quindi di un diritto di opzione sconosciuto alla legislazione comunitaria.

In caso di adeguamento alla legislazione comunitaria ogni fornitore estero desideroso di importare sarebbe costretto a farsi assoggettare fiscalmente in Svizzera. Nella misura in cui l'assoggettamento è stato determinato dall'importazione, si dovrebbe inoltre riesaminare il concetto di limite di cifra d'affari ai fini dell'assoggettamento obbligatorio. Nell'ipotesi contraria il fornitore estero potrebbe effettuare, senza divenire contribuente, importazioni fino a concorrenza del limite di cifra d'affari, per poi dovere imporre le sue cifre d'affari ad avvenuto assoggettamento. In questo caso si dovrebbe altresì chiarire se il limite di cifra d'affari costituisce un importo di franchigia.

a) Ripercussioni sui contribuenti

Oltre alle ripercussioni già menzionate, vanno rammentate le distorsioni concorrenziali che potrebbe causare un ravvicinamento del concetto di fornitura a quello della legislazione comunitaria:

²⁶⁸ Ordinanza sul codice doganale (CEE) n. 2913/92 del Consiglio del 12 ottobre 1992 che istituisce il codice doganale comunitario, GUCE 1992, n. L 302; regolamento del codice doganale.

Se la locazione è considerata prestazione di servizi, il locatario svizzero deve conteggiare con l'AFC un le imposte sulle prestazioni di imprese con sede all'estero (art. 10 e 24 LIVA). Ne è nondimeno condizione il pagamento annuo, da parte del locatario, di oltre 10'000 franchi per simili prestazioni dall'estero. Questo limite dovrebbe di massima essere superato se il locatario è una persona fisica o un'associazione (associazione sportiva, associazione teatrale ecc.). Queste ultime non dovrebbero pertanto imporre questi beni a titolo di ottenimento di prestazioni di servizi dall'estero. Esse fruirebbero quindi di beni non imposti. Gli offerenti svizzeri dovrebbero invece imporre queste operazioni e sarebbero quindi penalizzati a livello di concorrenza.

b) Ripercussioni sull'economia

Le ripercussioni economiche sarebbero esigue se il concetto di fornitura dovesse essere modificato fondamentalmente. Anche in caso di adeguamento del concetto di fornitura alla CE o a determinati Stati membri della CE non possono essere totalmente evitate doppie imposizioni, ragione per la quale anche in questi casi (puntuali) ci si devono aspettare svantaggi di piazza.

c) Importanza per i consumatori

Un adeguamento eventuale del concetto di fornitura non comporta alcuna ripercussione per i consumatori.

d) Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione

Anche in questo ambito non ci si aspettano ripercussioni.

e) Reddittività di riscossione (amministrazione)

Gli adeguamenti alla legislazione comunitaria nell'ambito delle prestazioni menzionate peggiorerebbero piuttosto la reddittività di riscossione. Per quanto concerne la locazione di beni occorre osservare quanto segue:

Allorquando l'importazione di un bene nell'UE è eseguita in base ad un contratto di locazione, è dovuta l'imposta all'importazione sebbene si tratti di una prestazione di servizi. Anche la Svizzera potrebbe introdurre una regola analoga. Per l'imposta all'importazione dovrebbe tuttavia essere istituito un corrispondente oggetto fiscale ed in territorio svizzero una corrispondente fattispecie di esenzione d'imposta. Solo in questo modo, infatti, possono essere evitate doppie imposizioni e lacune d'imposizione. Se la locazione o il leasing non sono più qualificati uniformemente come fornitura, l'AFD dovrebbe verificare nel caso di simili contratti se si tratta effettivamente di una prestazione di servizi o di una fornitura. Secondo la legislazione in vigore non compete infatti all'AFD imporre gli ottenimenti di prestazioni di servizi dall'estero.

6.13 Imposizione delle bevande alcoliche con l'aliquota ridotta

6.13.1 Situazione iniziale

L'articolo 36 capoverso 1 lettera a numero 2 LIVA stabilisce che l'aliquota ridotta applicata ai prodotti commestibili e alle bevande non si applica alle bevande alcoliche. Le bevande alcoliche devono pertanto sempre essere imposte con l'aliquota normale.

6.13.2 Possibilità di riforma: assoggettamento delle bevande alcoliche con l'aliquota ridotta

Per motivi di neutralità concorrenziale, il modulo «2 aliquote» del disegno di legge (cfr. il n. 2.3 qui sopra) prevede che alle prestazioni della ristorazione (senza le bevande alcoliche) si applica d'ora in poi l'aliquota ridotta. Per questo tramite sono eliminati diversi problemi di delimitazione del sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Nel contempo si provocano però nuove difficoltà di delimitazione. Gli esercenti che secondo la legislazione in vigore effettuano unicamente prestazioni sottoposte all'aliquota normale devono d'ora in poi applicare due diverse aliquote. Ciò complica il conteggio dell'IVA. Si pone inoltre la questione dell'aliquota da applicare a un «caffè corretto» o a un «sorbetto alla vodka».

***Descrizione della possibilità di riforma:** se si intende eliminare anche questi problemi di delimitazione, la miscita di bevande alcoliche nella ristorazione deve essere imposta con l'aliquota ridotta. È però difficilmente immaginabile imporre le bevande alcoliche nella ristorazione con un'aliquota inferiore a quella del commercio all'ingrosso o del commercio di dettaglio. Per questo motivo entra unicamente in considerazione un assoggettamento generalizzato delle bevande alcoliche all'aliquota ridotta. Poco importa dove avviene la consegna, se nella ristorazione e nel settore alberghiero oppure nel commercio all'ingrosso e nel commercio di dettaglio.*

La riduzione dell'imposizione delle bevande alcoliche non entra in linea di conto sia per motivi di politica finanziaria che per ragioni di politica sanitaria. La riduzione dell'imposta sul valore aggiunto sulle bevande alcoliche deve pertanto essere integralmente compensata tramite l'aumento contemporaneo delle imposte speciali esistenti (birra²⁶⁹, alcopop e acquaviti²⁷⁰) o l'introduzione di nuove imposte speciali (vino, sidro). Queste imposte sono applicate ai produttori o agli importatori. Se l'imposta sul valore aggiunto si applica al valore della prestazione, per la tassazione fiscale delle acquaviti sono invece determinanti il volume o la massa e la graduazione alcolica.

a) Ripercussioni sui contribuenti

Deve essere introdotta un'imposta speciale sul vino e sulle altre bevande fermentate. Per le persone interessate – ossia per i viticoltori e per i produttori di sidro – ciò comporta un onere amministrativo supplementare. Sono invece sgravati dal profilo amministrativo gli esercenti e i commercianti di bevande, perché tutte le bevande e i prodotti alimentari sono trattati fiscalmente in maniera identica.

b) Ripercussioni sull'economia

In complesso l'onere fiscale sulle bevande alcoliche rimane invariato. Approfittano della nuova normativa da un canto gli offerenti di prodotti di qualità a scapito degli offerenti del settore a basso costo e, d'altro canto, il settore della ristorazione (cfr. l'esempio della sezione c) qui appresso).

Va nondimeno osservato che la situazione a livello di concorrenza degli offerenti di bevande alcoliche vicini alla frontiera peggiora rispetto ai loro concorrenti esteri. Da un canto – come menzionato – aumenta l'onere fiscale sulle bevande alcoliche nel

²⁶⁹ RS 641.411.

²⁷⁰ RS 680.

commercio di dettaglio. D'altro canto, quando partono dalla Svizzera, le persone residenti all'estero possono chiedere il rimborso di meno imposte sulle bevande alcoliche. Viene infatti rimborsata l'imposta sul valore aggiunto²⁷¹, d'ora in poi sensibilmente inferiore, ma non l'imposta speciale.

c) Importanza per i consumatori

L'IVA si applica al prezzo della merce. Quando il consumatore acquista per fr. 20.– una bottiglia di vino nel commercio di dettaglio, nel prezzo della bottiglia sono contenuti fr. 1,41 di IVA. Se consuma la medesima bottiglia al ristorante per fr. 60.–, il consumatore paga un'IVA tre volte superiore, ossia fr. 4,24. Se per compensare la riduzione dell'IVA viene introdotta un'imposta sul vino, è quindi probabile che il consumatore continui a pagare altrettanti franchi e centesimi per un litro di vino.

Rispetto alla situazione attuale, l'onere fiscale percentuale delle bevande alcoliche è più elevato per i prodotti a basso costo e inferiore per i prodotti cari. Pertanto sia nel commercio di dettaglio, sia nel settore della ristorazione ci si può aspettare uno spostamento della domanda dalle bevande a buon mercato alle bevande care. Ci si deve altresì aspettare che la domanda di bevande alcoliche aumenti nel settore della ristorazione e subisca un calo nel commercio di dettaglio.

d) Confronto con l'UE

L'Allegato H 1^a categoria della Sesta Direttiva della CE elenca i beni e le prestazioni di servizi che possono essere imposti con un'aliquota ridotta. Le bevande alcoliche non vi sono enumerate. La possibilità di riforma non è quindi eurocompatibile. Non-dimeno, per il tramite di una disposizione di eccezione, il Lussemburgo impone le bevande alcoliche con un'aliquota del solo 3 percento.

e) Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione

L'imposizione di tutte le bevande alcoliche con l'aliquota ridotta del 3,4 percento provoca minori entrate annuali complessive di circa 205 milioni di franchi (90 milioni sulle vendite dei commerci di dettaglio e presso i produttori di bevande alcoliche, nonché 115 milioni nel settore della ristorazione). Questo minore gettito di imposta deve essere integralmente compensato dall'aumento delle imposte speciali esistenti sulla birra e sulle acquaviti e dall'introduzione di un'imposta speciale sul vino e sul sidro.

La nuova normativa non ha almeno per il momento ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione. Diversamente dalle entrate di imposta sul valore aggiunto – che seguono l'evoluzione del rincaro –, le entrate delle imposte speciali dipendono dal consumo. A medio e lungo termine ci si devono pertanto aspettare minori entrate. Questo effetto può però essere controbilanciato tramite adeguamenti al rincaro delle aliquote delle imposte speciali.

f) Reddittività di riscossione (amministrazione)

In ambito di imposta sul valore aggiunto si verificano semplificazioni di esigua entità, perché questa normativa elimina un problema di applicazione. D'altronde si tratterà di gestire la nuova imposta speciale sul vino e sul sidro, circostanza che provocherà un sensibile maggiore dispendio per l'amministrazione.

²⁷¹ Condizione di simili forniture esenti di imposta in territorio svizzero di beni privati nel traffico viaggiatori è che il valore delle merci superi 400 franchi.

7 Altre possibilità di riforma, parte tassazione e diritto procedurale

7.1 Tassazione da parte dell'Amministrazione delle contribuzioni

7.1.1 Situazione iniziale

La tassazione e il versamento dell'imposta nonché le autorità competenti sono disciplinati negli articoli 43 segg. LIVA. Attualmente l'IVA è riscossa sulla base del sistema dell'autotassazione. Entro 60 giorni dalla fine del periodo di rendiconto, il contribuente è tenuto a dichiarare con l'aiuto del prescritto modulo ufficiale l'imposta all'AFC e a versare l'imposta dovuta. In una prima fase l'AFC verifica questi rendiconti da una parte sotto l'aspetto di eventuali errori di calcolo e dall'altra sotto l'aspetto della loro plausibilità. Nella fattispecie il contribuente ha la piena ed esclusiva responsabilità del corretto e completo trattamento dell'IVA per le operazioni avvenute nella sua impresa.

Entro il termine di prescrizione di cinque anni il contribuente e l'AFC possono generalmente apportare correzioni alle cifre d'affari e alle imposte precedenti dichiarate. Entro questo termine l'AFC può inoltre riesaminare le rettifiche da essa fatte valere tramite rendiconto complementare o nota di credito, sempreché esse non siano passate in giudicato con una decisione senza riserva di controllo. L'AFC effettua tali correzioni, a favore o a sfavore del contribuente, internamente e nell'ambito di controlli sul posto, vale a dire presso il contribuente o il rappresentante da esso designato.

7.1.2 Possibilità di riforma: introduzione della procedura di tassazione mista

Descrizione della possibilità di riforma: si ha un sistema di tassazione mista quando il contribuente deve dichiarare periodicamente le sue cifre d'affari e l'imposta precedente sostenuta e quando l'Amministrazione invia una notifica definitiva di tassazione per ogni esercizio. Un sistema di tassazione misto di questo tipo potrebbe ad esempio essere impostato come segue:

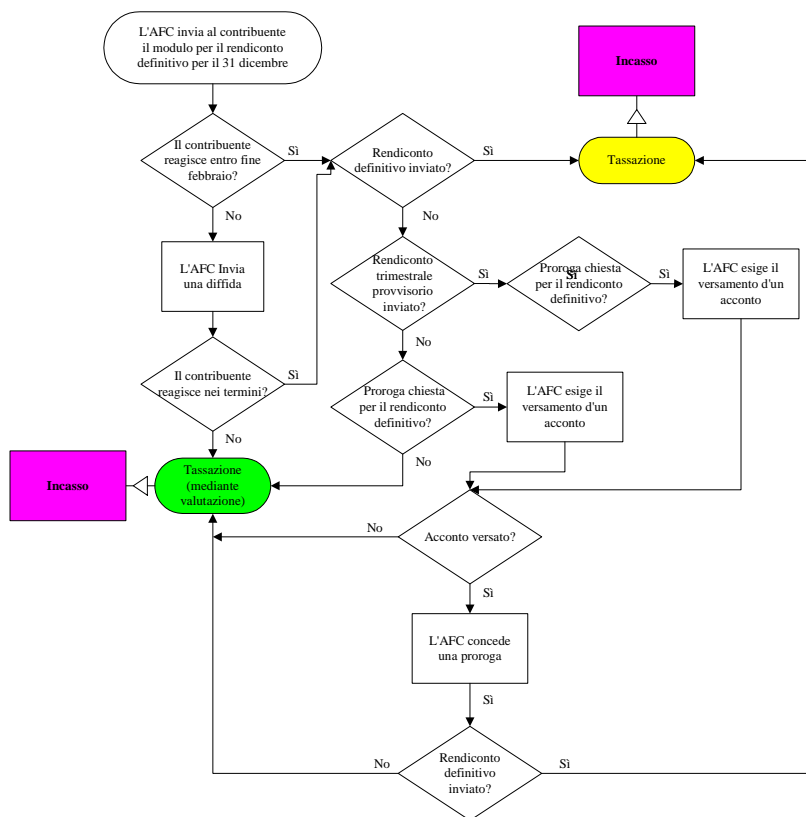
- L'esercizio dovrebbe durare di principio 12 mesi per tutti i contribuenti (assunzione della regola dell'articolo 79 LIFD).
- Entro 60 giorni dalla fine del periodo di rendiconto trimestrale²⁷² il contribuente deve presentare un rendiconto (provvisorio) su un modulo ufficiale. Come periodo di rendiconto vale il trimestre civile o eventualmente un periodo di tre mesi che dipende dall'esercizio²⁷³. Anche l'imposta dovuta deve essere pagata entro questi 60 giorni. Le cifre d'affari dichiarate devono essenzialmente corrispondere a quelle realizzate. Uno scostamento consistente tra queste è perseguito e punito come abuso se il contribuente ne ha tratto un notevole vantaggio finanziario.

²⁷² In caso di rendiconto con aliquote saldo continua ad essere applicato il semestre come periodo di rendiconto e i contribuenti con regolari eccedenze d'imposta precedente possono richiedere un periodo di rendiconto mensile.

²⁷³ Se, ad esempio, l'esercizio contabile termina il 30 aprile, sarebbero applicati i seguenti periodi di rendiconto: dal 1° maggio al 31 luglio, dal 1° agosto al 31 ottobre, dal 1° novembre al 31 gennaio e dal 1° febbraio al 30 aprile).

- *Entro 60 giorni dalla fine dell'esercizio deve essere presentato il rendiconto definitivo (allegati: bilancio, conto economico, riconciliazione della cifra d'affari ed eventualmente altri documenti) oppure un altro rendiconto trimestrale provvisorio.*
- *Se entro questi 60 giorni non è inoltrato nessun rendiconto definitivo, il contribuente deve presentare una domanda di proroga del termine d'inoltro del rendiconto definitivo. Ciò vale anche se egli ha inoltrato un quarto rendiconto trimestrale provvisorio (volontario). Se egli non presenta nessuna domanda di proroga del termine d'inoltro o se la presenta dopo la scadenza dei 60 giorni, l'Amministrazione effettua una tassazione d'ufficio.*
- *La concessione della proroga del termine è subordinata – allo scopo di assicurare la riscossione dell'imposta – all'effettuazione di un versamento di acconto e al fatto che il contribuente inoltri tempestivamente il rendiconto provvisorio e versi l'importo provvisorio dell'imposta. L'Amministrazione dovrebbe stabilire il versamento di un acconto approssimativamente pari all'importo dell'imposta annua (dedotti i pagamenti trimestrali effettuati).*
- *Dopo la scadenza del termine prorogato la tassazione è effettuata o per l'esercizio chiuso sulla base del rendiconto definitivo (incluso il bilancio, il conto economico, la riconciliazione della cifra d'affari ed eventualmente altri documenti) o d'ufficio (se i documenti non esistono oppure sono incompleti). La verifica del rendiconto definitivo può in molti casi – come già oggi – richiedere la presentazione di altri documenti.*
- *La tassazione è passata in giudicato. Una modifica è possibile unicamente secondo la procedura descritta dalla legge, segnatamente tramite una revisione (a favore del contribuente) o una ripresa d'imposta (a sfavore del contribuente).*

L'eventuale procedura in caso di rendiconto definitivo per la fine dell'esercizio al 31 dicembre può essere graficamente rappresentata nel modo seguente:



a) **Ripercussioni sui contribuenti**

Una procedura di tassazione mista riduce sensibilmente il rischio dell'impresa di dovere sopportare dopo diverso tempo addebiti d'imposta, che non possono più essere trasferiti sull'acquirente. Inoltre la riconciliazione della contabilità con il rendiconto d'imposta è semplificata, dato che il rendiconto definitivo per il periodo fiscale deve essere allestito solo dopo la compilazione dell'esercizio. D'altra parte un sistema di tassazione mista porta a un maggiore onere amministrativo delle imprese. Infatti, oltre al modulo del rendiconto esse devono fornire altre informazioni talora già al momento dei rendiconti trimestrali provvisori, ma almeno al momento del rendiconto definitivo, che deve essere presentato dopo la chiusura dell'esercizio. Bisogna inoltre osservare che di regola non è più possibile effettuare una correzione successiva dei rendiconti errati se la decisione di tassazione è passata in giudicato. Ciò può avere ripercussioni negative (ad es. se nel rendiconto non è stata fatta valere erroneamente una deduzione dell'imposta precedente) o positive per i contribuenti.

b) Ripercussioni sull'economia

Dal punto di vista economico, un sistema di tassazione mista ha ripercussioni negative a saldo. La ragione è riconducibile al maggior onere di pagamento dei contribuenti e nel maggior onere di riscossione dell'Amministrazione. Il maggiore onere non è compensato da una maggiore certezza per i contribuenti, che devono effettuare meno accantonamenti per affrontare i rischi fiscali.

c) Importanza per i consumatori

Poiché si tratta di disposizioni procedurali, non ci si attendono ripercussioni sui consumatori.

d) Confronto con l'UE

Ai sensi dell'articolo 22 capoverso 4 della Sesta Direttiva CE ogni contribuente deve presentare una dichiarazione entro un termine che dovrà essere stabilito dagli Stati membri. Tale termine non dovrà superare di due mesi la scadenza di ogni periodo fiscale. Il periodo fiscale può essere fissato dagli Stati membri in un mese, due mesi, o un trimestre. Tuttavia, gli Stati membri possono stabilire periodi diversi comunque non superiori a un anno. Queste possibilità sono impiegate dagli Stati membri in modo individuale. L'articolo 22 capoverso 5 della Sesta Direttiva CE stabilisce che ogni contribuente deve pagare l'importo netto dell'imposta sul valore aggiunto al momento della presentazione della dichiarazione periodica. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo o per la riscossione di acconti provvisori. Secondo l'articolo 22 capoverso 6 della Sesta Direttiva CEE gli Stati membri hanno la facoltà di richiedere al contribuente una dichiarazione relativa a tutte le operazioni effettuate nell'anno precedente, che contenga tutti i dati di cui al capoverso 4. Questa dichiarazione deve contenere altresì tutti gli elementi per eventuali rettifiche.

Germania

Il periodo di rendiconto è il trimestre civile rispettivamente il mese civile (se l'imposta annua dovuta supera €6'136.--), ed entro 10 giorni dalla fine di ciascun periodo di rendiconto l'impresa deve presentare un rendiconto (dichiarazione preliminare), nel quale essa stessa deve calcolare l'imposta per il periodo di rendiconto. Il pagamento è esigibile dopo 10 giorni dalla fine del periodo di rendiconto (§ 18 cpv. 1 D-UStG). Alla fine dell'anno civile l'impresa deve anche consegnare una dichiarazione d'imposta finale (riassunto delle dichiarazioni preliminari) nella quale deve calcolare essa stessa l'imposta o l'eccedenza (§ 18 cpv. 3 D-UStG). In questo modo l'impresa non è "tassata". La determinazione formale dell'imposta tramite decisione ai sensi del § 167 D-AO avviene unicamente se la determinazione conduce a un'imposta diversa da quella della dichiarazione d'imposta oppure se il rendiconto non è stato presentato. I rendiconti presentati dai contribuenti sono equiparati alle decisioni e sono pertanto considerati titolo esecutivo.

Austria

Il periodo di rendiconto è essenzialmente il mese civile (risp. il trimestre se la cifra d'affari annua non supera €22'000.--). Il contribuente è tenuto a consegnare un rendiconto (dichiarazione preliminare) entro un mese e 15 giorni. In questa dichiarazione d'imposta egli stesso deve calcolare l'imposta da versare per il periodo della dichiarazione preliminare (acconto) o l'eccedenza risultante. Il contribuente deve versare entro il giorno della scadenza l'acconto che ne risulta. Se il contribuente non consegna la dichiarazione preliminare, se quest'ultima è incompleta oppure se il cal-

colo dell'imposta è errato, l'imposta è stabilita dall'Ufficio delle finanze (§ 21 cpv. 3 Ö-UStG). Dopo la scadenza dell'anno civile il contribuente deve consegnare una dichiarazione d'imposta annua riassuntiva. Sulla base dei dati contenuti nella dichiarazione annua, l'Ufficio delle finanze emana una decisione sull'IVA, fissando l'importo dell'imposta.

Francia

Il periodo di rendiconto è di regola il mese civile, ma talora anche il trimestre. L'autorità fiscale rilascia una decisione unicamente se nell'ambito di controlli (interni o esterni) constata differenze rispetto ai rendiconti presentati o se esiste una generale discordanza tra l'autorità fiscale e il contribuente oppure se non è stato presentato nessun rendiconto.

e) Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione

Rispetto allo status quo l'AFC dovrà controllare i singoli rendiconti (annui) molto più attentamente e di conseguenza scoprirà molti più errori di quanto accade oggi, ciò che provocherà un aumento delle entrate fiscali. D'altra parte l'AFC non procederà più retroattivamente ad addebiti o ad accrediti d'imposta entro il termine di prescrizione (eccetto nella procedura di ricupero fiscale e di revisione). Ciò provocherà una riduzione delle entrate fiscali. Inoltre, corrispondenti disposizioni legislative dovrebbero garantire che i rendiconti trimestrali (risp. semestrali o mensili) provvisori permettano la riscossione dell'imposta in modo da soddisfare le relative pretese. L'introduzione di un sistema di tassazione mista avrebbe conseguenze negative per le finanze federali soprattutto nell'anno della sua introduzione, dato che occorre attendersi che i rendiconti provvisori siano meno precisi rispetto ad oggi in relazione alle cifre d'affari realmente ottenute in questi periodi. Non è però possibile quantificare l'entità di queste ripercussioni.

f) Reddittività di riscossione (amministrazione)

Per l'AFC la procedura di tassazione mista implica un onere notevolmente maggiore. L'effettivo di personale dovrebbe essere corrispondentemente aumentato, anche se attualmente non è possibile quantificare in modo definitivo il maggior fabbisogno perché diverse questioni relative alle modalità procedurali non sono ancora chiarite.

7.2 Provvigione di riscossione

7.2.1 Situazione iniziale

Il trattamento dell'IVA comporta un onere amministrativo per ogni impresa contribuente. Essa deve da una parte osservare le disposizioni (LIVA, OLIVA, istruzioni, opuscoli) e dall'altra riscuotere l'imposta presso i clienti e trasferirla all'AFC. Quest'onere varia notevolmente da un'impresa all'altra. Pertanto, analogamente al caso dell'imposta alla fonte, ad esempio, si potrebbe indennizzare i contribuenti per questo lavoro. Tuttavia la LIVA in vigore non conferisce alla Confederazione la possibilità di versare una provvigione di riscossione.

Nel 2003 l'Unione svizzera delle arti e mestieri ha pubblicato un rapporto concernente le PMI²⁷⁴. In esso è citato uno studio di Christoph A. Müller²⁷⁵ del 1998, se-

²⁷⁴ Unione svizzera delle arti e mestieri, Administrative Belastung der KMU durch die Mehrwertsteuer, settembre 2003.

condo il quale nel 1998 la PMI ha dovuto impiegare 4,1 ore al mese per il lavoro amministrativo causato dall'IVA. Questo studio è anche citato in un rapporto del Consiglio federale²⁷⁶. Dalla tabella 1 di questo rapporto emerge che non sono compresi né le ore per la dogana e la restituzione dell'IVA né l'onere per la presentazione dei conti e l'archiviazione. Non si tiene neanche conto delle spese per il ricorso a un fiduciario o a un consulente fiscale. L'onere amministrativo effettivo delle PMI causato dall'IVA potrebbe pertanto essere superiore alle 4,1 ore mensili. Anche l'Unione delle arti e dei mestieri è dello stesso avviso (pag. 41 del rapporto USAM).

Costi di pagamento per le PMI (imprese con meno di 250 dipendenti) ¹⁾		
Dispendio mensile in ore ²⁾		5
Dispendio annuo in ore		60
Tariffa oraria (stipendio del contabile compresi costi fissi)	SFr.	70
Costi di pagamento annui per ogni PMI	SFr.	4'200
Numero di PMI (99,6% di tutte le imprese) ³⁾		308'800
Totale dei costi di pagamento annui per le PMI	SFr.	1'296'960'000
Entrate IVA 2005	SFr.	18'119'000'000
		7.2%
		100%

Costi di pagamento per le grandi imprese (= non PMI)		
Numero di grandi imprese		1'200
Costi di pagamento annui per impresa ⁴⁾	SFr.	200'000
Totale dei costi di pagamento annui per le grandi imprese	SFr.	240'000'000
		1.3%

Costi di pagamento per le PMI e le grandi imprese		
Totale dei costi di pagamento annui	SFr.	1'536'960'000
Entrate IVA 2005	SFr.	18'119'000'000
		8.5%
		100%

¹⁾ Secondo la definizione dell'Ufficio federale di statistica.

²⁾ 4,1 ore secondo lo studio di Ch. Müller, ma non sono comprese tutte le spese indotte dall'IVA.

³⁾ Secondo il censimento delle imprese del 2001 si tratta del 99,6% di tutte le imprese (Annuario statistico della Svizzera 2005, pag. 302).

⁴⁾ Stima approssimativa.

La precitata stima giunge a risultati simili a quelli ottenuti in uno studio sulle spese di pagamento dell'IVA britannica²⁷⁷. In tale studio le spese di versamento per il periodo 1986 - 1987 sono state stimate al 3,7 per cento delle entrate fiscali. Nel Regno Unito le aliquote d'imposta sono il doppio di quelle svizzere, questo significa che le spese di pagamento ammontano almeno all'8 per cento.

Per contro, un recente studio effettuato e pubblicato nel 2006 dalla Banca Mondiale e dalla PricewaterhouseCoopers LLP stabilisce a sole 8 ore l'anno il dispendio medio corrispondente ai costi di pagamento dell'IVA²⁷⁸. La Svizzera si situa così chia-

²⁷⁵ Christoph, A. Müller (1998), Administrative Belastungen von Schweizer KMU im interkantonalen und internationalen Vergleich, Strukturberichterstattung, Ufficio federale dello sviluppo economico e del lavoro, Berna.

²⁷⁶ Rapporto del Consiglio federale del 16 giugno 2003 concernente i provvedimenti della Confederazione per lo sgravio amministrativo delle imprese.

²⁷⁷ Sandford Cedric, Goldwin Michael und Hardwick Peter, Administrative and compliance costs of taxation, Bath, Fiscal Publications 1989.

²⁷⁸ Banca Mondiale e PricewaterhouseCoopers LLP, Paying Taxes, The global picture, Appendice 2 (scaricabile in internet da: <http://rru.worldbank.org/paperslinks/open.aspx?id=7381>).

ramente al disotto rispetto, ad esempio, ai Paesi dell'UE, nei quali le ore impiegate annualmente per il pagamento dell'IVA sono calcolate fra le 16 ore (Italia) e le 360 ore (Cechia). Per gli altri Paesi dell'UE confinanti con la Svizzera le ore spese per questi lavori sono state calcolate a 40 ore (Germania), 28 ore (Francia) e 96 ore (Austria).

7.2.2 Possibilità di riforma: versamento di una provvigione di riscossione

***Descrizione della possibilità di riforma:** per coprire le spese di pagamento dei contribuenti illustrate nel numero precedente la Confederazione versa un determinato importo a ogni contribuente. Il sottostante paragrafo f fornisce informazioni sulla difficoltà ad individuare una base di calcolo. La provvigione di riscossione deve inoltre essere finanziata nell'ambito del sistema dell'IVA.*

Per ogni 0,1 punti percentuali dell'aliquota unica la Confederazione consegue entrate di circa 300 milioni di franchi. Se dunque si indennizzassero i circa 1,5 miliardi di franchi di spese di pagamento secondo la tabella precedente, sarebbe necessario aumentare l'aliquota IVA di 0,5 punti percentuali.

*In alternativa sarebbe pensabile anche un **risarcimento** meramente **simbolico** di, ad esempio, 300 franchi forfettari annui per ogni contribuente. Ciò causerebbe spese di circa 100 milioni di franchi, sarebbe probabilmente finanziabile senza ricorrere a un aumento dell'imposta e non avrebbe neanche percettibili ripercussioni sull'economia e sui consumatori.*

a) Ripercussioni sui contribuenti

Le spese di pagamento dipendono dal settore, dalle dimensioni e dal metodo di rendiconto e da altri fattori, che non sono conosciuti né per la singola azienda, né per l'insieme delle imprese. In una prima fase la provvigione di riscossione avrebbe ripercussioni positive sulle imprese in quanto consente di aumentare il margine e l'utile o di abbassare i prezzi. Ma poiché tutti i contribuenti beneficiano di una tale provvigione, solo le imprese che eseguono le loro prestazioni all'estero o verso l'estero otterrebbero a breve termine un lieve vantaggio in termini di competitività rispetto ai concorrenti stranieri. Questo vantaggio si capitalizza tuttavia nel tasso di cambio che si rivaluta in base all'entità del risparmio dei costi. Sebbene le maggiori entrate complessive provenienti dall'aumento dell'IVA di 0,5 punti percentuali siano distribuite in forma di provvigioni di riscossione, la riduzione delle spese compensa solo in parte l'aumento dell'imposta sulle prestazioni per i consumatori finali. La provvigione di riscossione è pagata, infatti, anche ai contribuenti che eseguono prestazioni unicamente a contribuenti oppure che realizzano la loro cifra d'affari tramite operazioni d'esportazione od estero su estero. La possibilità di trasferire o no l'imposta supplementare dovuta all'aumento dell'IVA dipende dalla domanda e dall'offerta sul mercato corrispondente.

Sotto l'aspetto psicologico il contribuente può diventare un incaricato dell'Amministrazione e ciò influenzerebbe positivamente l'accettazione dell'imposta.

b) Ripercussioni sull'economia

Se la Confederazione paga alle imprese le spese amministrative causate dall'IVA, si abbassano i prezzi delle prestazioni (la riduzione delle spese è trasferita agli acquirenti) oppure aumenta il margine e quindi l'utile cosicché anche la capacità d'investimento aumenta. Come già menzionato, tutte le imprese iscritte nel registro dei

contribuenti dell'AFC ricevirebbero un contributo di versamento. La provvigione di riscossione all'occorrenza trasferita in caso di prestazioni all'estero o verso l'estero giova agli acquirenti esteri. In tal modo la provvigione di riscossione migliora a breve termine la posizione dell'economia d'esportazione rispetto ai loro concorrenti esteri. Tuttavia, questo vantaggio è nuovamente neutralizzato dall'adeguamento dei tassi di cambio.

c) **Importanza per i consumatori**

L'onere fiscale diretto dei consumatori aumenta a seguito del pagamento di una provvigione di riscossione. Occorre tuttavia osservare che le spese amministrative delle imprese si riducono dell'importo della provvigione pagata dalla Confederazione, ciò che consente di ridurre i prezzi in corrispondenza e di compensare parzialmente l'aumento dell'IVA. Questi contributi di versamento giovano a tutte le imprese iscritte nel registro dei contribuenti IVA, ossia anche a quelle che eseguono le loro prestazioni all'estero o verso l'estero. Approssimativamente il 60 per cento della riduzione delle spese causata dal contributo di versamento potrebbe essere giovare ai consumatori in territorio svizzero. Le ripercussioni di una provvigione di riscossione finanziata tramite un aumento di 0,5 punti percentuali dell'aliquota unica sono illustrate qui di seguito:

Classi di reddito (franchi al mese)	Tutte le economie domestiche	0 - 4 499	4 500 - 6 699	6 700 - 8 699	8 700 - 11 699	11 700 e oltre
Reddito mensile per economia domestica in franchi	8'623	3'130	5'676	7'673	10'077	16'677
Onere IVA con lo 0,1% dell'aliquota unica al mese	4.73	2.36	3.55	4.50	5.40	7.93
Onere IVA con lo 0,5% dell'aliquota unica al mese	23.65	11.78	17.74	22.50	26.98	39.65
Onere IVA con lo 0,5% dell'aliquota unica all'anno	283.85	141.32	212.85	269.98	323.75	475.84
Riduzione dell'onere a seguito del calo dei prezzi	170.31	84.79	127.71	161.99	194.25	285.50
Onere supplementare effettivo in franchi all'anno	113.54	56.53	85.14	107.99	129.50	190.34
Differenza in % del reddito dell'economia domestica	0.11%	0.15%	0.12%	0.12%	0.11%	0.10%

Calcolati con l'aiuto della rilevazione dei redditi e dei consumi 2000-2002 dell'Ufficio federale di statistica

Le economie domestiche con un reddito basso sono colpite maggiormente di quelle con un reddito alto. In caso di aumento, secondo ipotesi, di 0,5 punti percentuali dell'aliquota unica, l'onere fiscale supplementare è pari allo 0,17 per cento del reddito per il quinto delle economie domestiche con il reddito più basso e allo 0,10 per cento per il quinto delle economie domestiche con il reddito più alto²⁷⁹.

d) **Confronto con l'UE**

Nell'UE non esiste una base legale per il pagamento di una provvigione di riscossione. La situazione attuale della Svizzera è pertanto compatibile con quella europea.

e) **Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione**

Il pagamento di una provvigione di riscossione fa aumentare le uscite della Confederazione di circa 1,5 miliardi di franchi. Queste uscite dovrebbero essere finanziate tramite un aumento dell'aliquota d'imposta. Per compensare la somma di 1,5 miliardi

²⁷⁹ L'indagine sul reddito e sul consumo dell'Ufficio federale di statistica non contiene tutte le spese delle economie domestiche. Ad esempio non sono inclusi gli investimenti per la costruzione di abitazioni che a seguito dell'introduzione dell'aliquota unica hanno un aggravio d'IVA nettamente inferiore. Vedi al riguardo le spiegazioni al n. 3.2.4

di franchi, sarebbe necessario aumentare l'aliquota di 0,5 punti percentuali. Se la compensazione non è effettuata all'interno del sistema dell'IVA, la Confederazione deve aumentare altre imposte o ridurre le uscite. Occorre inoltre tenere in considerazione che la provvigione di riscossione è prevista solo per contribuenti in territorio svizzero. Anche all'importazione di beni, sono sovente gli incaricati della riscossione del dazio che riscuotono l'IVA presso l'importatore per poi riversarla all'AFC. Pertanto, anche queste imprese si occupano di effettuare l'incasso per il fisco. È quindi possibile che anche queste cerchie chiedano la provvigione di riscossione, originando ulteriori aumenti dei costi.

f) Redditività di riscossione (amministrazione)

Non è possibile individuare **nessuna base di calcolo** che da una parte sia applicabile con un dispendio abbastanza sostenibile e dall'altra compensi in modo approssimativamente corretto le spese dei contribuenti. Un'impostazione basata sulla cifra d'affari dichiarata non sarebbe adatta perché, ad esempio, nel commercio all'ingrosso si può talora realizzare una grande cifra d'affari con poco dispendio, mentre nel caso di lavori di produzione e riparazione la cifra d'affari è relativamente bassa rispetto alla forza lavoro impiegata. Inoltre, essa comprende operazioni escluse dall'imposta, per le quali non si può concedere provvigioni di riscossione. Il pagamento di provvigioni di riscossione comporterebbe poi oneri aggiuntivi considerevoli per l'amministrazione che si tradurrebbero in particolare in un maggior fabbisogno di 15 - 20 posti di lavoro e in maggiori spese per il personale di circa 3 milioni di franchi.

7.3 Estensione della procedura di notifica tra contribuenti

7.3.1 Situazione iniziale

Secondo l'attuale regolamentazione il contribuente deve trattare nello stesso modo le prestazioni eseguite a contribuenti e quelle eseguite a non contribuenti: egli fattura l'importo con l'IVA. Il contribuente acquirente della prestazione può dedurre quest'imposta a titolo d'imposta precedente, sempreché impieghi la prestazione per uno scopo imponibile e questa non sia finanziata, tra l'altro, tramite sussidi.

Nel sistema attuale si può derogare a questa regola se un patrimonio è trasferito, tutto o in parte, da un contribuente a un altro nell'ambito di una fondazione, di una liquidazione o di una ristrutturazione (cfr. art. 47 cpv. 3 LIVA). In questo caso è obbligatorio impiegare la cosiddetta **procedura di notifica**. Nella fattispecie il prestatore non fattura l'IVA all'acquirente e non dichiara nel rendiconto d'imposta la cifra d'affari realizzata. Egli non adempie il relativo obbligo fiscale tramite pagamento dell'imposta, bensì tramite notifica scritta all'AFC del trasferimento del patrimonio mediante di uno speciale modulo. Egli non può indicare l'imposta sulla fattura e di conseguenza il destinatario della prestazione non può effettuare la deduzione dell'imposta precedente.

7.3.2 Possibilità di riforma: estensione della procedura di notifica

Descrizione della possibilità di riforma: attualmente ci si può porre la questione se non sarebbe possibile dare generale applicazione alla procedura di notifica che attualmente ha un campo d'applicazione limitato. Dovrebbe divenire oggetto di discussione l'introduzione di un sistema generale di notifica (con cosiddetto reverse-

check o r-check) per tutte le prestazioni tra i contribuenti. Non si tratta di un ritorno settoriale all'imposta monofase della previgente imposta sulla cifra d'affari né dell'introduzione del sistema del reverse charge preso in considerazione in Germania²⁸⁰. Piuttosto si rimane nell'ambito di un'imposta onnifase netta e dell'obbligo fiscale per il prestatore, solo che in caso di prestazioni tra contribuenti l'imposizione verrebbe adempiuta tramite notifica e non più tramite pagamento. La notifica dovrebbe assumere la forma del cosiddetto r-check. L'AFC dovrebbe allestire una corrispondente banca dati online, nella quale da una parte registra la notifica e dall'altra confermato al prestatore, su sua richiesta, che l'acquirente è a sua volta qualificato per la procedura di notifica.

*Un sistema di questo tipo, caratterizzato da prestazioni tra contribuenti senza imposta e completato da un sistema generale di notifica con r-check, potrebbe essere teoricamente predisposto in modo addirittura **obbligatorio** per tutte le prestazioni tra contribuenti. Realisticamente si dovrebbe tuttavia fissare un **limite minimo dell'importo fatturato** per l'applicabilità di un sistema di notifica di questo tipo. Un'alternativa possibile è l'attuazione sistema di notifica **facoltativo**.*

a) Ripercussioni sui contribuenti

In un sistema di prestazioni senza imposta tra i contribuenti sarebbero complessivamente necessarie minori risorse liquide, per cui si otterrebbe un **vantaggio in termini di liquidità**. Non dovendo più versare al prestatore l'imposta sulle prestazioni preliminari ottenute, l'acquirente contribuente godrebbe una maggiore liquidità. Il prestatore contribuente, per contro, non otterrebbe più nessun vantaggio di liquidità a breve termine (riscuotendo l'importo fatturato prima di versare il suo debito fiscale all'AFC) perché non potrebbe più mettere in conto l'imposta all'acquirente contribuente. L'effetto positivo in termini di aumento della liquidità dovrebbe comunque prevalere, dato che non si pagherebbe più imposte precedenti.

Le imprese, però, dovrebbero prevenire **notevoli spese d'introduzione** per poter accedere alla banca dati online. Inoltre, la necessità di effettuare notifiche ed eventualmente di richiedere conferme sull'effettiva registrazione dell'acquirente comporterebbe comunque un onere amministrativo e relative spese. Infine i problemi tecnici imprevisi potrebbero avere notevoli ripercussioni sull'andamento operativo di tali imprese.

È inoltre molto importante menzionare che l'estensione dell'attuale procedura di notifica causerebbe anche dei problemi in relazione alle **aliquote saldo**²⁸¹ poiché un sistema generale di notifica non sarebbe compatibile con il rendiconto d'imposta con le aliquote saldo (che tien conto di un'imposta precedente forfettaria). I due sistemi non possono essere applicati contemporaneamente, non essendo compatibili tra loro. Se il sistema di notifica proposto fosse applicato obbligatoriamente, le aliquote saldo diventerebbero, per così dire, obsolete, perché non ci sarebbe più un'imposta precedente computata forfettariamente, tranne l'imposta sull'importazione e l'imposta sull'ottenimento di prestazioni di servizi da autodichiarare. Di conseguenza, il rendiconto secondo il metodo delle aliquote saldo non sarebbe più possibile. Per contro, in

²⁸⁰ Il sistema del *reverse charge* consiste nel trasferimento del debito fiscale dal prestatore al destinatario della prestazione nell'ambito delle operazioni tra contribuenti.

²⁸¹ La regolamentazione vigente per le aliquote saldo si estende anche alle aliquote forfettarie che trovano applicazione nelle collettività pubbliche e nelle istituzioni simili nonché nelle associazioni e fondazioni.

caso di introduzione del sistema di notifica facoltativo, il metodo delle aliquote saldo come tale sarebbe mantenuto, ma i contribuenti che conteggiano l'imposta con le aliquote saldo non potrebbero essere integrati nel sistema di notifica né come prestatori né come destinatari di prestazioni. Questa circostanza avrebbe a sua volta ripercussioni sull'elaborazione della banca dati (vedi al riguardo anche le spiegazioni nella sottostante lettera g).

Infine il passaggio al nuovo sistema potrebbe addirittura comportare anche un **maggiore onere amministrativo** per le imprese. Infatti, le imprese dovrebbero impiegare parallelamente due sistemi: da una parte la procedura di notifica con r-check per le prestazioni tra i contribuenti che conteggiano l'imposta secondo il metodo effettivo e dall'altra il sistema normale (indicazione dell'imposta e deduzione dell'imposta precedente) per le prestazioni di entità inferiore al limite minimo dell'importo fatturato tra contribuenti che conteggiano l'imposta secondo il metodo effettivo, nonché per le prestazioni eseguite a non contribuenti o a contribuenti che conteggiano l'imposta con le aliquote saldo. Diversamente da ora i prestatori dovrebbero dunque conoscere lo status di ogni acquirente e l'IVA non potrebbe più essere incondizionatamente messa in conto per ogni operazione. L'impresa dovrebbe verificare e decidere, per ogni singola operazione, quale sistema applicare e se rilasciare una fattura al lordo o al netto. L'applicazione dei due sistemi in parallelo comporterebbe un aumento dell'onere amministrativo delle imprese.

b) Ripercussioni sull'economia

Il nuovo sistema di notifica potrebbe portare a semplificazioni specialmente nel settore che effettuano soltanto forniture (a livello di prestazione preliminare), per i semplici commercianti all'ingrosso e per le imprese di servizi con clientela commerciale, che hanno una clientela ristretta e stabile. In casi estremi (solo acquirenti contribuenti, solo fornitori contribuenti) un'impresa potrebbe addirittura adempiere il suo obbligo di rendiconto unicamente tramite "notifiche". Per contro, a livello di economia generale sorgerebbero spese straordinarie dovute al passaggio al nuovo sistema. I documenti e il software dovrebbero essere adeguati proprio come avviene in caso di modifica delle aliquote d'imposta. Le imprese dovrebbero continuare a far fronte ad alcuni oneri amministrativi ricorrenti e anche l'amministrazione dovrebbe finanziare l'introduzione del sistema ed adeguare la propria attività di revisione, ciò che provocherebbe a sua volta spese supplementari. Complessivamente sia l'amministrazione sia le imprese dovrebbero fare sforzi notevoli. Al momento attuale non è possibile stimare l'entità delle spese complessive.

c) Importanza per i consumatori

I consumatori non sarebbero direttamente toccati da questa regolamentazione. In qualità di acquirenti finali essi continuerebbero a essere i soggetti incisi dall'imposta anche in caso di cambiamento del sistema. I consumatori potrebbero tuttavia avere la tentazione di procurarsi in modo fraudolento le prestazioni senza imposta (simulazione dell'obbligo d'imposta) con il nuovo sistema di notifica. Controllando gli utenti e fissando loro chiare condizioni (ad esempio verificando in dettaglio se il destinatario di una prestazione è contribuente o se utilizza la prestazione per uno scopo imponente) si dovrebbe poter evitare questo tipo di frodi.

d) Confronto con l'UE

Esiste un'esenzione d'imposta per le cosiddette forniture intracomunitarie dell'Unione Europea, in conformità della normativa sui mercati interni introdotta al 1° gennaio 1993, per determinate forniture di beni che un contribuente dello Stato membro A esegue all'acquirente contribuente nello Stato membro B²⁸². Il prestatore può scegliere se applicare o no questa regolamentazione. Per l'effettuazione di tali forniture senza imposta tra i contribuenti nell'UE gli occorre un numero d'identificazione dell'imposta sulla cifra d'affari²⁸³. Tale numero è in sostanza automaticamente assegnato ai contribuenti dall'Ufficio delle finanze (sempreché questi non rientrino in una regolamentazione d'eccezione come i contribuenti per i quali vige la regolamentazione per le piccole imprese). Il numero d'identificazione costituisce un indizio che il suo possessore è un imprenditore. La verifica di questi numeri avviene nell'ambito di una cosiddetta procedura di omologazione. Presso il CLO (Central Liaison Office) è possibile accertare gratuitamente la validità del numero d'identificazione, che deve essere comunicato da entrambe le parti. Se l'esito della verifica è positivo, il prestatore può fare appello al principio della tutela della fiducia.

In nessun Paese dell'UE esiste un sistema generale di notifica per tutte le prestazioni tra contribuenti come quello proposto in questa sede. Negli ultimi anni si è tuttavia discusso soprattutto in Germania della possibilità di introdurre altre forme di riscossione dell'imposta e di rendiconto (ad es. il sistema reverse charge con r-check e l'imposizione generale effettiva con una procedura di controllo del cosiddetto cross check). Il sistema reverse charge con r-check (attualmente privilegiato) prevede il trasferimento del debito fiscale per le operazioni tra imprese al destinatario della prestazione, e precisamente a partire da un importo fatturato di 5 000 euro (limite minimo). Si rinunciarebbe dunque a imporre le operazioni presso il prestatore. L'autorizzazione ad adottare questo sistema sarebbe rilasciata all'impresa (contribuente) dall'amministrazione delle finanze tramite attribuzione di un cosiddetto numero R. Le imprese autorizzate dovrebbero impiegarlo al momento dell'ottenimento di una prestazione presso il prestatore, che a sua volta dovrebbe verificare l'esattezza del numero R con l'ausilio di una banca dati tenuta dall'Amministrazione delle finanze. Il prestatore dovrebbe inoltre notificare elettronicamente le singole operazioni imponibili secondo la procedura di reverse charge. Inoltre, queste operazioni (operazioni r) dovrebbero essere dichiarate nelle notifiche preliminari dell'imposta sulla cifra d'affari come importi separati (operazioni a monte e a valle). Con la decisione del 19 luglio 2006 la Commissione dell'UE ha tuttavia respinto la richiesta della Germania di ottenere l'autorizzazione ad introdurre una procedura di reverse charge di questo tipo (ai sensi di una misura speciale).

Nello spazio dell'UE proposte di questo tipo sono fatte con l'intento di ridurre il rischio di frode. L'obiettivo di introdurre una semplificazione ha solo un ruolo sussidiario. Anche se negli Stati dell'UE la proposta di introdurre una regolamentazione come quella del sistema di notifica proposto in questa sede sembra poco realizzabile a causa della necessità dell'unanimità di tutti i ministri delle finanze, la Svizzera potrebbe farlo proprio grazie al fatto di non far parte dell'UE.

²⁸² Cfr. al riguardo art. 28a segg. della Sesta Direttiva CE nonché § 4 n. 1 lett. b, § 14a paragrafo 3 e § 18a segg. D-UStG così come in particolare art. 21 cpv. 3 e art. 28 dell'allegato "mercato interno" all'Ö-UStG.

²⁸³ Numero di registro IVA, cfr. art. 22 cpv. 1 lett. c - e nella versione dell'art. 28h della Sesta Direttiva CE.

e) Ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione

Il passaggio al sistema generale di notifica proposto non dovrebbe avere di per sé ripercussioni sulle entrate fiscali della Confederazione rispetto alla regola attuale (indicazione dell'imposta e deduzione dell'imposta precedente). Dato però che già l'attuale procedura di notifica ha consentito in una certa misura di evitare una riduzione del gettito fiscale (nessun versamento di crediti d'imposta precedente ai quali non si contrappone un corrispondente ricavo dell'IVA), si può presumere che in caso di estensione della procedura di notifica anche questo effetto acquisterebbe rilievo e ci si potrebbe attendere quindi un certo aumento delle entrate della Confederazione. Non è tuttavia chiara l'entità delle perdite che la Confederazione potrebbe subire a livello di cifra d'affari a seguito di un impiego abusivo della procedura.

f) Redditività di riscossione (amministrazione)

Il cambiamento di sistema proposto implicherebbe la realizzazione di un'infrastruttura informatica molto costosa e l'adeguamento delle risorse di personale per la gestione della banca dati online. Attualmente non è possibile stimare se il funzionamento di un sistema di questo tipo richiederebbe maggiori o minori risorse di personale rispetto all'attuale attività di revisione ad esso comparabile. Se si considera che l'Amministrazione competente per l'imposta in Svizzera è localmente centralizzata e dispone già adesso di ampi dati di base dei contribuenti, alcune condizioni fondamentali per creare l'infrastruttura informatica necessaria per questo sistema sarebbero già esistenti.

L'introduzione di un sistema generale di notifica avrebbe anche delle particolari ripercussioni sulla sistematica del sistema fiscale, perché un sistema di questo tipo non sarebbe compatibile – come già menzionato alla lettera a – con il metodo di rendiconto secondo le aliquote saldo (che tiene già conto dell'imposta precedente). Se infatti un contribuente che allestisce il rendiconto secondo le aliquote saldo ottenesse in qualità di destinatario della prestazione una parte delle prestazioni preliminari nel sistema di notifica – e quindi senza imposta – da un prestatore che conteggia l'imposta con il metodo effettivo, gli sarebbe computata forfettariamente una un'imposta precedente eccessiva. Se per contro egli dichiarasse all'AFC una parte delle prestazioni con il sistema di notifica, con l'imposizione secondo le aliquote saldo delle operazioni rimanenti non gli sarebbe più computata forfettariamente l'intera imposta precedente; di conseguenza, le prestazioni sarebbero gravate di una tassa occulta, ma il destinatario della prestazione che conteggia l'imposta con il metodo effettivo non potrebbe effettuare anche la deduzione dell'imposta precedente. In conclusione l'applicazione parallela del metodo delle aliquote saldo e del sistema di notifica, dunque in entrambe le costellazioni, determinerebbe si scarterebbe dalla situazione esistente senza sistema di notifica. Pertanto i contribuenti che allestiscono il rendiconto secondo le aliquote saldo non potrebbero essere integrati nel sistema di notifica né come prestatori né come destinatari di prestazioni.

Naturalmente si potrebbe considerare se e come gli scostamenti menzionati possano essere compensati tramite un corrispondente meccanismo di correzione. Eventualmente le relative correzioni potrebbero essere effettuate nella procedura di dichiarazione: il destinatario delle prestazioni che allestisce il rendiconto secondo le aliquote saldo dovrebbe imporre l'ottenimento sgravato d'imposta (analogamente all'ottenimento di una prestazione di servizi dall'estero). A queste condizioni i contribuenti che conteggiano l'imposta con le aliquote saldo potrebbero essere integrati nel si-

stema di notifica come destinatari di prestazioni. Non è tuttavia possibile individuare un correttivo in grado di includerli in qualità di prestatori. Tuttavia, l'introduzione e l'applicazione di meccanismi di correzione di questo genere vanificherebbe gran parte della semplificazione perseguita con il sistema generale di notifica. Inoltre, il rendiconto secondo le aliquote saldo sarebbe reso più gravoso. Appare molto più semplice non integrare affatto nel sistema di notifica i contribuenti che allestiscono il rendiconto secondo le aliquote saldo, vale a dire non consentire loro l'impiego del sistema di notifica.

Dato che anche dopo la riforma legislativa proposta in questo disegno continueranno ad esistere settori esclusi dall'imposta, è certo che anche con il nuovo sistema di notifica saranno necessarie correttivi se il destinatario della prestazione impiega quest'ultima interamente o parzialmente per uno scopo imponibile. Il destinatario deve versare su questa prestazione l'imposta sul consumo proprio. In alternativa, la procedura di notifica potrebbe anche essere vietata in questi casi, ma dovrebbe essere abbinata alla condizione che il destinatario contribuente della prestazione impieghi la prestazione per uno scopo imponibile. I relativi controlli dovrebbero essere effettuati dal prestatore.

In caso di introduzione di una procedura generale di notifica, l'attuale procedura di notifica (art. 47 cpv. 3 LIVA) diventerebbe superflua o dovrebbe essere riformulata in modo da comprendere unicamente la procedura fiscale in caso di trasferimento gratuito dell'intero patrimonio o di parte di esso.

Il grande vantaggio del sistema proposto consiste nel fatto che il rischio di frode relativo all'imposta precedente esistente nel sistema attuale potrebbe essere notevolmente ridotto.

Rimane tuttavia aperta la questione se il nuovo sistema possa nascondere nuovi rischi: così la probabilità di una frode fiscale per le cifre d'affari con consumatori finali aumenterebbe sicuramente perché la soppressione dell'onere dell'imposta precedente incrementerebbe drasticamente il margine degli utili in caso di mancato pagamento dell'IVA. Oltre che per le imprese fondate esclusivamente per frodare, l'incentivo potrebbe essere notevole specialmente per le imprese con difficoltà di pagamento. Inoltre i consumatori finali non contribuenti potrebbero essere tentati di ottenere dai contribuenti prestazioni senza imposta, avviando la nuova procedura di notifica in modo fittizio. Il controllo degli attuali giustificativi per l'imposta precedente dovrebbe pertanto spostarsi ai "giustificativi della cifra d'affari" del prestatore. Occorrerebbe verificare a quali acquirenti è fatta la prestazione e se essi erano autorizzati ad ottenerla senza imposta. Il rischio complessivo di perdita e il rischio a livello d'incasso dell'imposta sarebbero infine concentrati in un unico livello – precisamente l'ultimo – della cifra d'affari.

7.3.3 Possibilità di riforma: procedura volontaria di notifica per le grandi transazioni

Descrizione della possibilità di riforma: in alternativa si potrebbe prevedere che oltre all'attuale procedura di notifica obbligatoria per tutte le possibili forme di ristrutturazione, dovrebbe essere possibile una procedura di notifica volontaria per prestazioni tra contribuenti che conteggiano l'imposta con il metodo effettivo. Tuttavia, le prestazioni eseguite dovrebbero ammontare, ad esempio, ad almeno

100 000 franchi a transazione. Siffatte transazioni dovrebbero essere dichiarate all'AFC tramite modulo separato del prestatore.

7.4 Abbreviazione della prescrizione

7.4.1 Situazione iniziale

Attualmente la prescrizione è disciplinata nell'articolo 49 LIVA secondo cui il credito fiscale si prescrive in cinque anni dalla fine dell'anno civile in cui è sorto. Nei capoversi 2 e 3 dell'articolo 49 LIVA sono regolate la sospensione e l'interruzione della prescrizione. Il capoverso 4 dell'articolo 49 LIVA stabilisce che il credito fiscale si prescrive in tutti i casi in quindici anni a contare dalla fine dell'anno civile in cui è sorto.

7.4.2 Possibilità di riforma: abbreviazione a tre anni del termine di prescrizione relativa

Descrizione della possibilità di riforma: nella mozione 05.3799 del 14 dicembre 2005 il Gruppo popolare democratico chiede una riduzione della prescrizione relativa da cinque a tre anni. Nella motivazione della mozione è spiegato che con l'abbreviazione della durata della prescrizione sarebbe ridotto il rischio delle imprese di dovere pagare, sulla base di regole da esse ignorate, imposte non trasferibili e la certezza del diritto aumenterebbe. Si dovrebbe accettare il fatto che il rischio potenziale di frode aumenterebbe a causa della prescrizione più breve e che potrebbe essere ridotto tramite controlli maggiori, più efficienti e orientati al rischio. Nel suo parere il Consiglio federale afferma che il proprio obiettivo dichiarato sarebbe aumentare la certezza del diritto nell'ambito della revisione totale della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto apportandovi notevoli miglioramenti. Esso ha perciò proposto di accogliere la mozione.

Nelle altre leggi sulle imposte federali è stabilita una prescrizione generale della tassazione di 5 anni.²⁸⁴

Nel presente disegno di legge è prevista una riduzione del termine di prescrizione assoluta dagli attuali 15 anni a 10 anni (art. 31 cpv. 4 e 33 cpv. 3 D-LIVA). Inoltre, non dovrebbe più essere possibile interrompere il termine della prescrizione relativa, che continua ad essere di cinque anni, ma soltanto sospenderlo se l'AFC effettua un controllo o una procedura di tassazione oppure se è in corso una procedura di ricorso.

a) Ripercussioni sui contribuenti

L'abbreviazione della prescrizione della tassazione a tre anni non porta né semplificazioni né risparmio di tempo ai contribuenti. Essa permette tuttavia di ottenere più velocemente la certezza del diritto che nella situazione attuale. Dato che un controllo retroattivo sarebbe possibile solo per gli ultimi tre anni, nei casi di addebiti d'imposta ne risulta un importo ridotto. Ciò può portare a un miglioramento della liquidità delle imprese interessate. L'abbreviazione del termine di prescrizione può

²⁸⁴ Art. 120 cpv. 11 LIFD, art. 30 cpv. 1 LTB, art. 7 cpv. 1 LFR, art. 17 cpv. 1 LIP.

tuttavia anche ripercuotersi negativamente sui contribuenti, dato che eventuali correzioni (ad es. una deduzione dell'imposta precedente dimenticata) possono essere fatte valere unicamente entro il termine di prescrizione abbreviato.

b) Ripercussioni sull'economia

Non si prevedono sensibili ripercussioni economiche.

c) Importanza per i consumatori

Dato che si tratta di disposizioni di diritto procedurale, non ci si attendono ripercussioni sui consumatori.

d) Confronto con l'UE

La Sesta Direttiva CE non si pronuncia su questioni procedurali, ma le lascia alle leggi sulla cifra d'affari dei singoli Stati membri.

In **Germania** si distingue tra la prescrizione d'accertamento e quella di pagamento. Il termine d'accertamento ammonta a quattro anni per l'imposta sulla cifra d'affari (§ 169 cpv. 2 D-AO). Esso decorre dalla fine dell'anno civile nel quale l'imposta è sorta (§ 170 cpv. 1 D-AO), ma può essere prorogato tramite la sospensione ai sensi del § 170 cpv. 2 D-AO e la sospensione ai sensi del § 171 D-AO. Così, ad esempio, in caso di impugnazione della decisione di tassazione mediante reclamo o azione legale il termine di accertamento non decorre finché non è emanata una decisione definitiva sul rimedio giuridico, anche se il rimedio giuridico è deposto unicamente dopo il decorso del termine d'accertamento (§ 171 cpv. 3a D-AO).

La prescrizione di pagamento per pretese derivanti dal rapporto di debito fiscale ammonta a cinque anni (§ 228 D-AO). Essa decorre dalla fine dell'anno civile in cui la pretesa è diventata esigibile. La prescrizione non decorre tuttavia prima della fine dell'anno in cui l'accertamento della pretesa derivante dal rapporto di debito fiscale, la sua soppressione, la sua modifica o rettifica sono divenuti definitivi. La prescrizione di pagamento può essere interrotta tramite rivendicazione scritta del diritto, proroga di pagamento, dilazione, provvedimenti esecutivi eccetera. Con la fine dell'anno civile in cui termina l'interruzione, inizia a decorrere un nuovo termine di prescrizione (§ 231 cpv. 3 D-AO). Nel diritto tedesco manca un termine di prescrizione assoluta.

In **Austria** il termine d'accertamento dell'imposta sulla cifra d'affari è di cinque anni (§ 207 Ö-BAO). Il termine di prescrizione è interrotto da ogni atto ufficiale riconoscibile dall'esterno intrapreso dalle autorità per rivendicare il diritto al tributo o per determinare le persone soggette all'obbligo di pagare l'imposta. Il diritto all'accertamento di un tributo si prescrive tuttavia entro dieci anni al massimo dalla nascita del diritto al tributo (§ 209 cpv. 1 e 3 Ö-BAO). La prescrizione di pagamento avviene entro cinque anni dalla fine dell'anno civile in cui il tributo è divenuto esigibile, tuttavia in nessun caso prima della prescrizione del diritto all'accertamento del tributo (§ 238 cpv. 1 Ö-BAO). È possibile interrompere la prescrizione (§ 238 cpv. 2 Ö-BAO).

e) Ripercussioni sulle entrate della Confederazione

Nel 2005 sono stati contabilizzati conti complementari dell'importo di 1 128 milioni di franchi, di cui 518 milioni di franchi sono stati emessi in occasione dei circa 9 000 controlli esterni. Nello stesso periodo sono state contabilizzate note di credito per 442 milioni di franchi, di cui circa 56 milioni di franchi sono stati emessi in occasione di controlli esterni. Nel 2006 (stato: fine agosto) i valori dei conti complementari e delle note di credito provenienti da controlli esterni sono nettamente inferiori (178 milioni risp. 30 milioni di franchi).

Occorre osservare che – eccettuati i 518 milioni di franchi di addebiti d'imposta in occasione dei controlli sul posto – la maggioranza degli addebiti ha interessato l'anno in corso o quello precedente, mentre gli addebiti provenienti dai controlli esterni sono ripartiti più o meno regolarmente sui cinque anni controllati.

Un'abbreviazione del termine di prescrizione a tre anni comporterebbe una riduzione delle entrate provenienti dai controlli esterni, il cui importo oscillerebbe fortemente da un anno all'altro. Sulla base delle cifre dei controlli effettuati nel 2005 l'abbreviazione del termine di prescrizione a tre anni causerebbe una riduzione delle entrate di 150 - 200 milioni annui. Le minori entrate nell'ambito dei conti complementari emessi internamente dovrebbe aggirarsi sulla decina di milioni. D'altra parte in occasione dei controlli esterni dovrebbero essere emesse anche meno note di credito con ripercussioni positive sulle entrate fiscali della Confederazione.

f) Redditività di riscossione (amministrazione)

Attualmente sono impiegati mediamente circa 3,5 giorni per un controllo esterno (inclusi preparazione e successivo disbrigo). Al momento, in caso di verifica interna dei rendiconti da parte della Divisione Riscossione sono considerati e corretti soprattutto punti dell'anno in corso o al massimo dell'anno precedente. Se si accerta che determinati errori sono stati compiuti nell'arco di tutto il periodo, si procede al controllo e alla correzione di tutto il periodo.

L'abbreviazione del termine di prescrizione a tre anni ridurrebbe solo di poco il tempo medio di controllo. Infatti, di solito i contribuenti fanno errori sistematici in tutti gli anni e l'accertamento della correzione, una volta constatato l'errore, non è oneroso. Inoltre, in determinati punti sono effettuate ripartizioni, in questi casi un'abbreviazione del termine di prescrizione non determina nessun risparmio temporale. Nel rilevamento delle cifre – tre anni invece di cinque – si risparmierebbe del tempo. Per la Divisione Riscossione l'abbreviazione del termine di prescrizione non porterebbe guadagni di tempo, ma non causerebbe neanche oneri maggiori.

7.5 Abbreviazione del termine di conservazione dei giustificativi

7.5.1 Situazione iniziale

L'articolo 58 capoverso 2 della vigente LIVA stabilisce che: "Il contribuente deve conservare debitamente per dieci anni i suoi libri contabili, i giustificativi, le carte d'affari e altri documenti. È fatto salvo l'articolo 962 capoverso 2 del Codice delle obbligazioni. I giustificativi relativi ai beni immobiliari devono invece essere conservati durante venti anni. Se allo scadere del termine di conservazione il credito fiscale a cui si riferiscono i libri contabili, i giustificativi, le carte d'affari e gli altri

documenti non è ancora prescritto, l'obbligo di conservare i documenti si protrae sino al compimento della prescrizione."

Poiché nell'articolo 42 capoverso 3 LIVA è stabilito che nell'ambito dello sgravio fiscale successivo l'imposta precedente deducibile è ridotta a certe condizioni di un ventesimo all'anno per i beni immobili, in questi casi il termine di conservazione dei documenti contabili deve essere esteso a 20 anni. Infine il termine per la conservazione dei documenti che possono essere ancora impiegati per verificare e far valere un determinato credito fiscale può essere prolungato fino alla prescrizione del credito fiscale (fino a 15 anni al massimo).

Nel disegno di legge concernente l'imposta sul valore aggiunto si prevede di ridurre il termine di prescrizione assoluta da 15 a 10 anni (art. 31 cpv. 4 e art. 33 cpv. 3 D-LIVA). Corrispondentemente nell'articolo 58 capoverso 2 D-LIVA il termine di conservazione è abbinato al termine di prescrizione assoluta. Unicamente per i documenti necessari in relazione al calcolo del consumo proprio e dello sgravio fiscale successivo di beni immobili, il termine di conservazione è prolungato del corrispondente periodo di ammortamento (art. 58 cpv. 3 D-LIVA). Dato che secondo l'articolo 27 capoverso 2 e l'articolo 28 capoverso 3 D-LIVA per calcolare il valore temporale dei beni immobili è dedotto 1/20 per ogni anno trascorso, in questi casi il periodo di conservazione si estende a 20 anni al massimo.

7.5.2 Possibilità di riforma: abbreviazione del termine di conservazione dei giustificativi di vendita

Descrizione della possibilità di riforma: il 29 maggio 2006 la Swiss Retail Federation (federazione delle medie e grandi imprese del commercio al dettaglio svizzero), nell'ambito di un colloquio con il Consigliere federale Hans-Rudolf Merz e l'AFC ha chiesto che il termine di conservazione dei documenti di vendita, vale a dire registri di cassa ecc., sia ridotto dagli attuali 10 anni a 5 anni. Nel corso delle ispezioni non sarebbero quasi mai esaminati e specialmente le grandi imprese sarebbero sgravate dall'abbreviazione del termine.²⁸⁵

Questa richiesta è posta sotto il titolo "Miglioramenti dell'imposta sul valore aggiunto". Ai sensi dell'articolo 962 capoverso 1 CO vige tuttavia per tutte le imprese, che secondo l'articolo 957 CO sono obbligate a tenere i documenti contabili, un termine generale di 10 anni per la conservazione dei libri, dei documenti contabili e della corrispondenza d'affari. La richiesta di una riduzione del termine di conservazione per i giustificativi di vendita dovrebbe dunque essere posta nell'ambito di una revisione del CO. Occorre tuttavia menzionare che le attuali disposizioni del CO concernenti la contabilità commerciale sono in vigore soltanto dal 1° giugno 2002. Unicamente se il termine di conservazione previsto nel CO fosse ridotto a cinque anni, sarebbe possibile apportare una corrispondente riduzione del termine anche nella LIVA.

Sebbene attualmente non si discuta di una revisione del CO, il Consiglio federale lancia la discussione su questa possibilità di riforma nell'ambito della presente consultazione.

²⁸⁵ Swiss Retail Federation, comunicato stampa del 30 maggio 2006, "Der Detailhandel verlangt Verbesserungen in der Mehrwertsteuer".

8 Rapporto con il programma di legislatura

L'avamprogetto non è contenuto nel rapporto sul programma di legislatura 2003–2007²⁸⁶. Sulla base del postulato dell'ex consigliere nazionale Hansueli Raggenbass (03.3087), il 26 gennaio 2005 il Consiglio federale ha approvato il rapporto “10 anni di imposta sul valore aggiunto”²⁸⁷, che prevede numerose proposte di modifica della legge sull'IVA. Fondandosi sulle conclusioni cui giunge il rapporto e sui numerosi interventi parlamentari²⁸⁸ concernenti l'IVA, il Consiglio federale ha deciso di dare seguito alla riforma dell'IVA già nel corso dell'attuale periodo di legislatura.

²⁸⁶ FF **2004** 969.

²⁸⁷ vgl. Ziff. 1.1.3 .

²⁸⁸ vgl. Ziff. 1.1.5.

Indice delle abbreviazioni

a) Abbreviazioni:

AELS	Associazione europea di libero scambio
AFC	Amministrazione federale delle contribuzioni
AFD	Amministrazione federale delle dogane
AI	Assicurazione per l'invalidità
art.	articolo
AVS	Assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti
B2B	Prestazioni business to business (prestazioni tra contribuenti)
B2C	Prestazioni business to consumer (prestazioni da contribuenti a non contribuenti)
Boll. Uff.	Bollettino ufficiale dell'Assemblea federale
CC	Conto complementare
CdGCE	Corte di Giustizia delle Comunità Europee
CE	Comunità Europea
CEE	Comunità Economica Europea
CET-N	Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale
CLO	Ufficio Centrale di Collegamento (Central Liaison Office)
cpv.	capoverso
CRC	Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni
DFE	Dipartimento federale dell'economia
DFF	Dipartimento federale delle finanze
DTF	Decisioni del Tribunale federale svizzero
FF	Foglio federale
FTP	Costruzione e finanziamento dei progetti d'infrastruttura dei trasporti pubblici
GUCE	Gazzetta Ufficiale dell'UE/CE
ICA	Imposta sulla cifra d'affari
Iv. Pa.	Iniziativa parlamentare
IVA	Imposta sul valore aggiunto
lett.	lettera
lit.	lettera
NC	Nota di credito
Codice IVA	Numero d'identificazione dell'imposta sul valore aggiunto per

	l'applicazione della normativa sui mercati interni all'UE
O	Ordinanza
OCSE	Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economici
ONU	Organizzazione delle nazioni unite
GAAC	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
pag., pagg.	pagina, pagine
PC	Prestazione complementare
PIL	Prodotto interno lordo
PMI	Piccole e medie imprese
RIP	Riduzione individuale dei premi
RS	Raccolta sistematica del diritto federale
S.a.g.l.	Società a garanzia limitata
SA	Società anonima
seg., segg.	seguente, seguenti
SUVA	Istituto nazionale svizzero di assicurazione contro gli infortuni
UE	Unione Europea
UFS	Ufficio federale di statistica
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
USAM	Unione svizzera delle arti e mestieri

b) Abbreviazioni di leggi e ordinanze

Sesta Direttiva CE	Sesta direttiva del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (77/388/CEE) (GUCE L 145 del 13 giugno 1977, pag. 1)
nuova Sesta Direttiva CE	Proposta della Commissione UE del 15 aprile 2004 di revisione della Sesta direttiva CE
BAO	Österreichische Bundesabgabenordnung del 28 giugno 1961
CDI	Code général des impôts (Francia)
CO	Legge federale del 30 marzo 1911 di complemento del Codice civile svizzero (Libro quinto: Diritto delle obbligazioni) (RS 220)
Cost.	Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (RS 101)
CP	Codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 (RS 311.0)
D-AO	Deutsche Abgabenordnung del 1° ottobre 2002

D-LIVA	Disegno di modifica della legge sull'IVA
dStGB	Deutsches Strafgesetzbuch
D-UStG	Deutsches Umsatzsteuergesetz del 21 febbraio 2005
D-UStR	Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des Umsatzsteuergesetzes (Umsatzsteuer-Richtlinien) (Germania)
LAMaL	Legge federale del 18 marzo 1994 sull'assicurazione malattie (RS 832.10)
LAVS	Legge federale del 20 dicembre 1946 su l'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti (RS 831.10)
LCG	Legge federale del 18 dicembre 1998 sul gioco d'azzardo e sulle case da gioco (Legge sulle case da gioco) (RS 935.52)
LD	Legge federale del 1° ottobre 1925 sulle dogane (RS 631.0)
LDerr	Legge federale del 9 ottobre 1992 sulle derrate alimentari e gli oggetti d'uso (Legge sulle derrate alimentari) (RS 817.0)
LEF	Legge federale dell'11 aprile 1889 sulla esecuzione e sul fallimento (RS 281.1)
LFC	Legge federale del 7 ottobre 2005 sulle finanze della Confederazione (RS 611.0)
LICol	Legge federale del 23 giugno 2006 sugli investimenti collettivi e di capitale (RS 951.31)
LFR	Legge federale del 17 dicembre 2004 relativa all'Accordo con la Comunità europea sulla fiscalità del risparmio (RS 641.91)
LFus	Legge federale del 3 ottobre 2003 sulla fusione, la scissione, la trasformazione e il trasferimento di patrimonio (Legge sulla fusione) (RS 221.301)
LIFD	Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (RS 642.11)
LIP	Legge federale del 13 ottobre 1965 su l'imposta preventiva (RS 642.21)
LIVA	Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (RS 641.20)
LOGA	Legge del 21 marzo 1997 sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione (RS 172.010)
LPP	Legge federale del 25 giugno 1982 sulla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità (RS 831.40)
LTAF	Legge sul Tribunale amministrativo federale (RS 173.32)
LTB	Legge federale del 27 giugno 1973 sulle tasse di bollo (RS 641.10)
nLD	Nuova legge del 18 marzo 2005 sulle dogane (RS ..., non ancora in vigore)

nOD	Nuova ordinanza della legge sulle dogane
OLD	Ordinanza del 10 luglio 1926 della legge sulle dogane (RS 631.01)
OFC	Ordinanza del 5 aprile 2006 sulle finanze della Confederazione (RS 611.01)
OG	Legge federale del 16 dicembre 1943 sull'organizzazione giudiziaria (Organizzazione giudiziaria) (RS 173.110)
OIVA	Ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto
OLC	Ordinanza del 24 aprile 2002 sulla tenuta e la conservazione dei libri di commercio (Ordinanza sui libri di commercio) (RS 221.431)
OLIVA	Ordinanza del 29 marzo 2000 relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (RS 641.201)
Ö-UStG	Österreichisches Umsatzsteuergesetz 1994
PA	Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (RS 172.021)
Tassa d'incentivazione sui COV	Tassa d'incentivazione sui composti organici volatili (OCOV; RS 814.018)

Aliquote d'imposta e limiti d'esenzione per piccole imprese nell'UE

Stati membri	Limite d'esenzione per piccole imprese		Aliquota normale	Aliquota ridotta ¹	Aliquota zero ²
	Euro	Franchi ³			
Belgio	5'580	8'869	21	6 / 12	sì
Repubblica Ceca	35'000	55'630	19	5	no
Danimarca	6'667	10'596	25	-	sì
Germania	17'500	27'815	16 ⁴	7	no
Estonia	16'000	25'430	18	5	no
Grecia	9'000 / 4'000	14'304 / 6'357	19	4,5 / 9	no
Spagna	-	-	16	4 / 7	no
Francia	76'300 / 27'000	121'274 / 42'914	19,6	2,1 / 5,5	no
Irlanda	55'000 / 27'500	87'418 / 43'709	21	4,4 / 13,5	sì
Italia	-	-	20	4 / 10	sì
Cipro	15'600	24'795	15	5 / 8	sì
Lettonia	17'200	27'338	18	5	no
Lituania	29'000	46'093	18	5 / 9	no
Lussemburgo	10'000	15'894	15	3 / 6 / 12	no
Ungheria	35'000	55'630	20	5	no
Malta	37'000 / 24'300 / 14'600	58'808 / 38'623 / 23'205	18	5	sì
Paesi Bassi	-	-	19	6	no
Austria	22'000	34'967	20	10 / 12	no
Polonia	10'000	15'894	22	3 / 7	sì
Portogallo	9'976 / 12'470	15'856 / 19'820	21	5 / 12	no
Slovenia	25'000	39'735	20	8,5	no
Repubblica Slovacca	35'000	55'630	19	-	no
Finlandia	8'500	13'510	22	8 / 17	sì
Svezia	-	-	25	6 / 12	sì
Regno Unito	86'112	136'869	17,5	5	sì
Bulgaria			20	7	
Romania			19	9	
Svizzera	47'188	75'000⁵	7,6	2,4 / 3,6	sì

Stato al 1° settembre 2006

Fonti: - Aliquote fiscali: Commissione Europea; DOK/1829/2006-DE.

- Valori soglia: Commissione Europea;

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_de.htm.

¹ All'aliquota ridotta soggiacciono soltanto i beni e le prestazioni di servizi indicati nell'allegato H della Sesta Direttiva CE. Si tratta segnatamente di alimenti e foraggio, approvvigionamento idrico, medicinali, fornitura di libri, accesso a manifestazioni, alloggio in alberghi e simili.

² Aliquota zero significa che determinate prestazioni fornite in Svizzera, pur non essendo imposte, ammettono in deduzione l'intera imposta precedente (esenzione vera e propria). Qui non sono comprese le esportazioni che sono di norma, a loro volta, parimenti esenti (esenzione vera e propria). Dal punto di vista del diritto transitorio, gli Stati che hanno applicato un'aliquota zero a beni e prestazioni di servizi indicati nell'allegato H della Sesta direttiva già con effetto al 1° gennaio 1991 possono continuare ad applicare tale aliquota (art. 28 cpv. 2 lett. a Sesta direttiva CE).

³ Tasso di cambio del 24 ottobre 2006: 1 euro = 1,59 franchi.

⁴ Oppure 250 000 franchi, se l'onere fiscale non supera 4 000 franchi l'anno.

Tabella delle concordanze: Tabella delle concordanze: LIVA / D-LIVA (modulo “Legge fiscale”)

* nessuna disposizione nella LIVA o nel D-LIVA

** nuovo / completato

D-LIVA			LIVA	
art.	cpv.	Titolo	art.	cpv.
1		Oggetto e principi della legge	1	
2		Rapporto con il diritto cantonale	2	
3	lett. a	Definizioni	**+3	1+3
3	lett. b		6	3
			73	2
3	lett. c		*	
3	lett. d		6	1+2
3	lett. e		**+7	
3	lett. f		21	1
3	lett. g		**+33	2
3	lett. h		**+33	6 lett. a
3	lett. i-n		*	
4		Luogo della fornitura	13	
5		Luogo della prestazione di servizi	**+14	
6		Deroghe alle disposizioni generali	12+16	
7		Prova	**+20	
8		Indicizzazione	4	
9	1	Assoggettamento	**+21	1
9	2		**+21	3
9	3		25	1 lett. c
9	4		*	
10	1	Assoggettamento volontario	27	1
10	2		*	
11	1	Servizi autonomi	23	1 periodo 1
11	2		23	3
11	3		23	4
12		Imposizione di gruppo	22	1
13	1	Inizio e fine dell'assoggettamento	28	1+2
13	2+4		29	
13	3		**+27 56	2 ultimo periodo 3
13	5		*	
14		Prestazioni imponibili obbligatoriamente	5	lett. a-c

15	1	Opzioni per l'imposizione di operazioni escluse dall'imposta	26	1+4
15	2		*	
15	3		26	3
15	4		26	5
15	5		*	
16	1+2	Prestazioni combinate	*	
16	3+4		36	4+5
17		Rappresentanza	**+11	
18	1	Prestazioni escluse dall'imposta	**+18 23 23 25	1 periodo 2 2 1 lett. b
18	2		*	
19		Prestazioni esenti dall'imposta	**+19	2-4
20	1-6	Base di calcolo	33	1-5
20	7+8		44	2+3
21		Imposizione dei margini	35	
22		Aliquote d'imposta	36	1-3
23	1-3	Deduzione dell'imposta precedente	19 38	1 1-3
23	4		38	6
24	1	Esclusione della deduzione dell'imposta precedente	38	4+5
24	2		39	1
25	1	Riduzione della deduzione dell'imposta precedente	41	1
25	2		33 38	6 lett. b-d 8
25	3		*	
25	4		40	
25	5		41 43	2 5
26	1	Sgravio fiscale successivo	42	1
26	2		42	3
26	3		*	
27	1	Consumo proprio	*	
27	2		9	1+3+4
27	3		34	1+2+5
27	4		34	3
27	5		15	
28	1+2	Nascita del credito fiscale	43	1
28	3		43	2
28	4		43	4
29		Nascita del diritto alla deduzione dell'imposta precedente	38	7

30		Prescrizione del credito fiscale	**+49	
31		Prescrizione della riscossione dell'imposta	*	
32		Prescrizione della pretesa alla deduzione dell'imposta precedente e alla restituzione dell'imposta	**+50	
33	1	Assoggettamento (imposta a carico dell'acquirente)	10 73	3
33	2		24 28	4
34		Calcolo dell'imposta e aliquote d'imposta	*	
35	1	Nascita e prescrizione del credito fiscale	43	1 lett. b 3
35	2		45	1 lett. c
35	3		*	
36	1	Diritto applicabile e autorità competente	72	
36	2+3		82	
37		Soggetto dell'imposta	75	
38	1	Oggetto dell'imposta	73	1
38	2		73	3
38	3		*	
39		Importazioni esenti d'imposta	74	
40		Calcolo dell'imposta	76	
41		Aliquote d'imposta	77	
42	1-3	Nascita e prescrizione del credito fiscale	78	
42	4		79	
43		Interesse di mora	*	
44		Eccezioni dall'obbligo di pagare gli interessi	*	
45		Prescrizione della pretesa alla restituzione dell'imposta	80	
46		Restituzione per riesportazione	81	
47		Interesse remuneratorio	*	
48		Riporto del pagamento dell'imposta	83	
49		Condoni	84	
50	1+2	Autorità competente	52	
50	3+4		*	
51	1+2	Annuncio di inizio e di fine dell'assoggettamento	56	1+2
51	3		56	4
52		Autotassazione	46	
53		Correzione delle lacune nel rendiconto	*	
54	1+2	Metodo di rendiconto	*	
54	3+4		**+59	1+2
54	5		*	
54	6		59	3
55	1	Sistema di rendiconto	44	1
55	2		44	4
55	3		*	
55	4		44	5

56	1	Periodo fiscale e di rendiconto	*	
56	2+3		45	
57		Procedura di notifica	47	3
57	2		*	
58		Contabilità	58	
59	1	Forma della fattura	37	1
59	2		37	2
59	3		*	
59	4		37	5
60	1	Indicazione dell'imposta	37	4
60	2		*	
61	1	Pagamento dell'imposta	47	1
61	3		**+47	2
62		Agevolazioni di pagamento	*	
63		Restituzione dell'imposta	**+48	
64		Condoni dell'imposta	**+51	
65		Obbligo di fornire informazioni	57	
66		Diritto di informazione	*	
67		Successione fiscale	30	
68	1	Responsabilità solidale	**+32	1
68	2-4		32	2-4
68	5		*	
69		Obbligo di terzi di fornire informazioni	61	
70		Assistenza amministrativa	**+54	
71	1	Tribunali civili e trasferimento dell'imposta	*	
71	2		37	6
72	1-3	Trattamento e conservazione automatizzati	53	
72	4		*	
73		Segreto	**+55	
74		Verifica	**+62	
75	1	Tassazione d'ufficio	60	
75	2+3		*	
76	1+2	Decisioni dell'Amministrazione federale delle contribuzioni	**+63	
76	3+4		*	
77		Reclamo	64	
78		Revisione, interpretazione e rettifica	67	
79		Spese processuali e ripetibili	68	
80		Esecuzione	**+69	
81	1-4	Garanzie	70	1-3
81	5+6		**+70	6+7
82		Altri provvedimenti di garanzia	**+71	
83		Sottrazione d'imposta	**+85	
84		Violazione di obblighi di procedura	**+86	
85		Ricettazione fiscale	*	
86		Infrazioni commesse nell'azienda	87	
87		Rapporto con la legge federale sul diritto penale amministrativo	88	

88		Concorrenza	89	
89		Autodenuncia	*	
90		Disposizioni d'esecuzione	***90	
91		Organo consultivo	*	
92		Diritto previgente: abrogazione	91	
93		Modifica del diritto previgente	92	
94		Applicazione del diritto previgente	93	
95		Applicazione del nuovo diritto	94	
96		Modifica delle aliquote d'imposta	95	
97		Termini	96	
98		Applicabilità delle nuove disposizioni	*	
99		Referendum e entrata in vigore	97	

LIVA		D-LIVA
-------------	--	---------------

art.	cpv.	Titolo	art.	cpv.
1		Oggetto e principi della legge	1	
2		Rapporto con il diritto cantonale	2	
3	1+3	Nozione di «territorio svizzero» ed «estero»	3	lett. a
3	2		*	
4		Indicizzazione	8	
5	lett. a-c	Operazioni imponibili, Principio	14	
5	lett. d		33	1 lett. a
6	1+2	Fornitura di beni	3	lett. d
6	3		3	lett. b
6	4		*	
7		Prestazione di servizi	3	lett. e
8		Fornitura di beni e prestazione di servizi in virtù di una legge	*	
9	1+3+4	Consumo proprio	27	2
9	2+5		*	
10	lett. a	Prestazione di servizi di imprese con sede all'estero	33	1
10	lett. b		*	
11		Fornitura di beni e prestazione di servizi in caso di rappresentanza	17	
12		Delimitazione tra fornitura di beni e prestazione di servizi	6	
13		Luogo della fornitura di beni	4	
14		Luogo della prestazione di servizi	5	
15		Luogo del consumo proprio	27	5
16		Deroghe al luogo delle operazioni imponibili	6	
17		Principio	*	
18		Elenco delle operazioni escluse	18	2
19	1	Elenco delle operazioni esenti	23	
19	2-4		19	

20		Prova	7	
21	1	Assoggettamento all'imposta. Principio	9	1
			3	lett. f
21	2		*	
21	3 lett. a		9	2
21	3 lett. b		*	
22	1	Imposizione di gruppo	12	
22	2+3		*	
22	4		13	5
23	1 periodo 1	Collettività pubbliche	11	1
23	1 periodo 2		18	2
23	2		18	2
23	3		11	2
23	4		11	3
24		Assoggettamento in caso di ottenimento di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero	33	2
25	1 lett. a+d	Eccezioni	*	
25	1 lett. b		18	2
25	1 lett. c		9	3
25	2		*	
26	1+3-5	Opzioni per l'imposizione di operazioni escluse dall'imposta	15	
26	2		*	
27	1	Opzioni per l'assoggettamento	10	1
27	2 ultimo periodo		*	
			13	3
28	1+2	Inizio dell'assoggettamento	13	1
28	3		*	
28	4		33	2
29		Fine dell'assoggettamento	13	3+4
30		Successione fiscale	67	
31		Rappresentanza fiscale	*	
32	1	Responsabilità solidale	68	1
32	2-4		68	2-4
33	1	Base di calcolo per la fornitura di beni e la prestazione di servizi	20	1
33	2		3	lett. g
33	2 ultimo periodo		20	2
33	3-5		20	3-6
33	6 lett. a		3	lett. h
33	6 lett. b-d		25	2
34	1+2+5	Base di calcolo per l'imposta sul consumo proprio	27	3
34	3		27	4
34	4		*	
35		Imposizione dei margini	21	

36	1-3	Aliquote d'imposta	22	
36	4+5		16	3+4
37	1	Fatturazione e trasferimento dell'imposta	59	1
37	2		59	2
37	3		*	
37	4		60	1
37	5		59	4
37	6		71	2
38	1-3	Deduzione dell'imposta precedente	23	1-3
38	4+5		24	1
38	6		23	4
38	7		29	
38	8		25	2
39	1	Esclusione dal diritto alla deduzione dell'imposta precedente in casi particolari	24	2
39	2		21	1
40		Riduzione della deduzione dell'imposta precedente in caso di diminuzione della controprestazione	25	4
41	1	Doppia utilizzazione	25	1
41	2		25	5
42	1	Nascita successiva del diritto alla deduzione dell'imposta precedente	26	1
42	2		*	
42	3		26	2
43	1 lett. a	Nascita del credito fiscale	28	1
43	1 lett. b		28 35	2 1
43	2		28	3
43	3		35	1
43	4		28	4
43	5		25	5
44	1	Sistema di rendiconto	55	1
44	2		20	7
44	3		20	8
44	4		55	2
44	5		55	4
45	1	Periodo di rendiconto	56	2
45	2		56	3
46		Autotassazione	52	
47		Pagamento dell'imposta	61	1+2
48		Restituzione dell'imposta	63	
49		Prescrizione del credito fiscale	30	
50		Prescrizione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente	32	
51		Condono dell'imposta	64	
52		Autorità, Amministrazione federale delle contribuzioni	50	

53		Archivio e documentazione automatizzati	72	
54		Assistenza amministrativa	70	
55		Segreto	73	
56	1+2	Annuncio di inizio e di fine dell'assoggettamento	52	1+2
56	3		13	3
56	4		51	3
57		Obbligo del contribuente di fornire informazioni	65	
58		Contabilità	58	
59	1	Metodo dell'aliquota saldo	54	3
59	2		54	4
59	3		54	6
60		Tassazione d'ufficio	75	1
61		Obbligo di terzi di fornire informazioni	69	
62		Verifica	74	
63		Decisioni dell'Amministrazione federale delle contribuzioni	76	
64		Reclamo	77	
65		Ricorso	*	
66		Ricorso di diritto amministrativo	*	
67	1	Revisione e interpretazione	78	
67	2		*	
68		Spese processuali e ripetibili	79	
69		Esecuzione	80	
70	1-3	Garanzie	81	1-4
70	4		*	
70	5		*	
70	6		81	5
70	7		81	6
71		Altri provvedimenti di garanzia	82	
72		Diritto applicabile	36	1
73	1+3	Oggetto dell'imposta	38	1+2
73	2		3	lett. b
74		Importazioni esenti d'imposta	39	
75		Assoggettamento	37	
76		Base del calcolo d'imposta	40	
77		Aliquote d'imposta	41	
78		Nascita e scadenza del credito fiscale	42	1-3
79		Prescrizione del credito fiscale	42	4
80		Prescrizione del diritto al rimborso	45	
81		Restituzione per riesportazione	46	
82		Autorità	36	2+3
83		Riporto del pagamento dell'imposta	48	
84		Condonò	49	
85		Disposizioni penali; sottrazione d'imposta	83	
86	1	Messa in pericolo dell'imposta	84	

86	2		*	
87		Infrazioni commesse nell'azienda	86	
88		Rapporto con la legge federale sul diritto penale amministrativo	87	
89		Concorso di disposizioni penali	88	
90		Disposizioni d'esecuzione	90	
91		Abrogazione del diritto previgente	92	
92		Modifica del diritto previgente	93	
93		Disposizioni transitorie; applicazione del diritto previgente	94	
94		Applicazione del nuovo diritto	95	
95		Modifica delle aliquote d'imposta	96	
96		Termini	97	
97		Referendum e entrata in vigore	99	

Decreto federale concernente la revisione della legge sull'IVA

del

L'Assemblea federale della Confederazione Svizzera,
visto il messaggio del Consiglio federale del ...¹,
decreta:

I

La Costituzione federale² è modificata come segue:

Art. 130 cpv. 3 Imposta sul valore aggiunto

³ Se, a causa dell'evolversi della piramide delle età, il finanziamento dell'assicurazione vecchiaia, superstiti e invalidità non fosse più garantito, l'aliquota normale può essere maggiorata di 1 punto percentuale al massimo e l'aliquota ridotta di 0,5 punti percentuali al massimo mediante legge federale.

II

¹ Il presente decreto sottostà al voto del Popolo e dei Cantoni.

² Il Consiglio federale ne determina l'entrata in vigore.

Consiglio degli Stati,

Consiglio nazionale, ...

Il presidente:

Il presidente:

Il segretario:

Il segretario:

RS

¹ FF ...

² RS 101

Decreto federale concernente la revisione della legge sull’IVA

del

L’Assemblea federale della Confederazione Svizzera,
visto il messaggio del Consiglio federale del ...¹,
decreta:

I

La Costituzione federale² è modificata come segue:

Art. 130 Imposta sul valore aggiunto

¹ La Confederazione può riscuotere un’imposta sul valore aggiunto, con un’aliquota massima del 5,1 per cento, sulle forniture di beni e sulle prestazioni di servizi, compreso il consumo proprio, nonché sulle importazioni.

² *Abrogato*

³ Se, a causa dell’evolversi della piramide delle età, il finanziamento dell’assicurazione vecchiaia, superstiti e invalidità non fosse più garantito, l’aliquota può essere maggiorata di 0,8 punti percentuali al massimo mediante legge federale.

⁴ Il 5 per cento del gettito d’imposta la cui destinazione non è vincolata è impiegato per la riduzione dei premi dell’assicurazione malattie a favore delle classi di reddito inferiori, per quanto non si stabilisca per legge un’altra utilizzazione volta a sgravare queste classi di reddito.

Art. 196 n. 3 cpv. 2 lett. e

² Per finanziare i grandi progetti ferroviari il Consiglio federale può:

- e. aumentare di 0,1 punti percentuali l’aliquota dell’imposta sul valore aggiunto stabilita nell’articolo 130 capoverso 1;

RS

¹ FF ...

² RS 101

Art. 196 n. 14

14. Disposizione transitoria dell'art. 130 (Imposta sul valore aggiunto)

¹ Per finanziare lo sgravio fiscale successivo, l'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto stabilita nell'articolo 130 capoverso 1 è maggiorata di 0,1 punti percentuali. Tale maggiorazione decade al momento in cui le perdite di imposta uniche originate dallo sgravio fiscale successivo sono integralmente coperte, ma al più tardi alla fine del 2018.

² Per finanziare lo sgravio a favore delle persone ed economie domestiche delle classi di reddito inferiori per le ripercussioni dell'introduzione di un'aliquota unica, l'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto stabilita nell'articolo 130 capoverso 1 è maggiorata di 0,1 punti percentuali. Tale maggiorazione è limitata nel tempo conformemente al capoverso 1. La legge disciplina i dettagli.

³ La facoltà di riscuotere l'imposta sul valore aggiunto decade alla fine del 2020.

II

¹ Il presente decreto sottostà al voto del Popolo e dei Cantoni.

² Il Consiglio federale ne determina l'entrata in vigore.

Consiglio degli Stati,

Il presidente:

Il segretario:

Consiglio nazionale, ...

Il presidente:

Il segretario: