

15.025

Messaggio concernente la revisione parziale della legge sull'IVA

del 25 febbraio 2015

Onorevoli presidenti e consiglieri,

con il presente messaggio vi sottoponiamo, per approvazione, il disegno di modifica della legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto.

Nel contempo vi proponiamo di togliere dal ruolo i seguenti interventi parlamentari:

- | | | | |
|------|---|---------|--|
| 2011 | M | 11.3185 | Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto. Stralcio senza sostituzione dell'articolo 89 capoverso 5 |
| 2012 | M | 12.4197 | La legge sull'IVA non deve rimanere lettera morta. Bisogna limitare la concorrenza sleale nelle zone di confine |
| 2013 | M | 13.3362 | Adeguamento della legge sull'IVA |

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

25 febbraio 2015

In nome del Consiglio federale svizzero:

La presidente della Confederazione, Simonetta Sommaruga
La cancelliera della Confederazione, Corina Casanova

Compendio

Il presente progetto comprende numerose modifiche in diversi settori dell'imposta sul valore aggiunto e adempie in tal modo la mozione 13.3362 della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale (CET-N). Tra i principali cambiamenti figurano la riduzione degli svantaggi competitivi per le imprese nazionali, l'aliquota ridotta per giornali e riviste elettronici, l'estensione dell'esclusione dall'imposta alle attività di prevenzione nell'ambito delle assicurazioni sociali, misure per semplificare l'assoggettamento delle organizzazioni di utilità pubblica, una nuova esclusione dall'imposta per determinate forme di beneficenza, agevolazioni fiscali per la collaborazione tra collettività pubbliche, da un lato, e la soppressione dell'esclusione dall'imposta per i parcheggi destinati all'uso comune, d'altro lato, l'imposizione dei margini per gli oggetti d'arte, i pezzi da collezione e le antichità e, infine, il prolungamento del termine di prescrizione assoluta dagli attuali 10 anni a 15 anni, come usuale nel diritto tributario.

Situazione iniziale

Il 1° gennaio 2010 è entrata in vigore la revisione totale della legge sull'IVA. La prassi ha evidenziato la necessità di adeguare alcune normative. Il Consiglio federale ha ripreso questi punti nel messaggio aggiuntivo del 30 gennaio 2013 (08.053) al messaggio concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto (progetto concernente il modello a due aliquote). Con i pareri del 5 marzo e del 18 aprile 2013, l'organo consultivo ha proposto all'attenzione della CET-N modifiche e aggiunte al progetto concernente il modello a due aliquote.

Il 23 settembre 2013 il Parlamento non è entrato in materia sul progetto concernente il modello a due aliquote. Con la mozione 13.3362 ha però nel contempo incaricato il Consiglio federale di sottoporre alla sua attenzione delle proposte per una revisione parziale della legge sull'IVA.

Contenuto del progetto

Il progetto prevede diverse modifiche della legge sull'IVA, segnatamente in materia di assoggettamento, aliquote d'imposta ed esclusione dall'imposta, procedura e protezione dei dati. In particolare, per l'assoggettamento obbligatorio delle imprese diventa determinante la cifra d'affari realizzata a livello mondiale e non più soltanto quella conseguita sul territorio svizzero. L'esenzione dall'assoggettamento per le imprese estere che effettuano esclusivamente forniture che non soggiacciono all'imposta sull'importazione è stata abrogata tranne per le forniture di elettricità, gas e teleriscaldamento. A seconda della cifra d'affari realizzata in Svizzera, si propone di assoggettare obbligatoriamente all'IVA i rivenditori online esteri. D'ora in avanti le edizioni online a pagamento di giornali e riviste saranno tassate all'aliquota ridotta, come avviene per le edizioni cartacee. Per essere assoggettate, le organizzazioni di utilità pubblica non dovranno più coprire almeno il 25 per cento delle proprie spese mediante controprestazioni. Ottemperando alle richieste del Parlamento, l'esclusione dall'imposta viene da un lato estesa alle

attività di prevenzione nel settore delle assicurazioni sociali, e dall'altro introdotta ex novo per determinate forme di beneficenza. Per gli oggetti d'arte, i pezzi da collezione e le antichità, la deduzione dell'imposta precedente fittizia viene sostituita con un'imposizione dei margini di nuova concezione, poiché questi beni al momento della loro immissione sul mercato non sono solitamente gravati dall'imposta sul valore aggiunto. L'assoggettamento delle collettività pubbliche viene semplificato e la collaborazione tra collettività pubbliche viene esonerata dall'imposta. Si prevede invece di abolire l'esclusione dall'imposta per i parcheggi destinati all'uso comune. Il termine di prescrizione assoluta è stato prolungato dagli attuali 10 anni a 15 anni come usuale nel diritto tributario. Per gli istituti di previdenza, la responsabilità solidale nell'imposizione di gruppo è stata soppressa. Le prestazioni «da asporto» vengono assoggettate all'aliquota normale in assenza di provvedimenti per differenziarle dalle prestazioni della ristorazione. Le basi legali per il trattamento dei dati sono adeguate per rispondere meglio alle esigenze in materia di protezione dei dati e la prescrizione dell'azione penale è stata meglio commisurata alla gravità del reato. Infine sono state adottate misure per evitare che i contribuenti inattivi possano ottenere la determinazione del credito fiscale.

Il progetto comprende, da un lato, come richiesto dalla mozione CET-N, le modifiche contenute nel modello a due aliquote, le proposte di modifica dell'organo consultivo dei mesi di marzo e aprile del 2013 nonché le richieste formulate nelle iniziative parlamentari Triponez (02.413) e Frick (11.440) e, dall'altro, ulteriori modifiche rivelatesi necessarie in seguito.

Nel complesso il progetto comporterebbe maggiori entrate annue dall'imposta sul valore aggiunto di circa 68 milioni di franchi. Il provvedimento con la maggiore incidenza sul piano finanziario è la nuova normativa sull'assoggettamento, da cui si attendono introiti supplementari dell'ordine di 40 milioni di franchi. Circa 30 milioni di franchi aggiuntivi sono dovuti all'imposizione dei margini per gli oggetti d'arte, i pezzi da collezione e le antichità.

La nuova normativa sull'assoggettamento delle collettività pubbliche e l'agevolazione fiscale per la collaborazione tra collettività pubbliche avrebbe ripercussioni positive sui Cantoni e sui Comuni. Per quanto riguarda l'abolizione dell'esclusione dall'imposta per i parcheggi destinati all'uso comune, le ripercussioni finanziarie dipendono dalla possibilità di traslare l'imposta sul valore aggiunto ai clienti.

Le economie domestiche sono interessate soltanto marginalmente dal progetto. Esso non ha ripercussioni sull'economia nazionale nel suo insieme. Ne beneficerebbero tuttavia le PMI del settore edilizio nelle regioni di confine e i venditori per corrispondenza svizzeri, poiché non sarebbero più svantaggiati rispetto ai loro concorrenti esteri per ragioni legate all'imposta sul valore aggiunto.

Indice

Compendio	2162
1 Punti essenziali del progetto	2165
1.1 Situazione iniziale	2165
1.2 La nuova normativa proposta	2165
1.3 Motivazione e valutazione della soluzione proposta	2167
1.4 Compatibilità tra i compiti e le finanze	2170
1.5 Diritto comparato e rapporto con il diritto europeo	2171
1.6 Interventi parlamentari	2172
2 Commento ai singoli articoli	2173
3 Ripercussioni	2216
3.1 Ripercussioni per i contribuenti	2216
3.1.1 Ripercussioni della nuova normativa sull'assoggettamento secondo l'articolo 10 D-LIVA	2216
3.1.2 Ripercussioni della nuova normativa sull'assoggettamento e dell'estensione delle esclusioni dall'imposta alle collettività pubbliche assoggettate all'imposta	2217
3.2 Ripercussioni per la Confederazione	2218
3.2.1 Ripercussioni finanziarie	2218
3.2.2 Ripercussioni sull'effettivo del personale	2220
3.3 Ripercussioni per i Cantoni e i Comuni	2221
3.4 Ripercussioni per le assicurazioni sociali	2222
3.5 Ripercussioni per l'economia nazionale	2222
3.6 Ripercussioni per le economie domestiche private	2222
3.7 Ripercussioni per l'ambiente	2223
4 Programma di legislatura e strategie nazionali del Consiglio federale	2223
4.1 Rapporto con il programma di legislatura	2223
4.2 Rapporto con le strategie nazionali del Consiglio federale	2223
5 Aspetti giuridici	2223
5.1 Costituzionalità	2223
5.2 Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera	2224
5.3 Forma dell'atto	2224
5.4 Subordinazione al freno alle spese	2225
5.5 Delega di competenze legislative	2225
Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (Legge sull'IVA, LIVA) (Disegno)	2227

Messaggio

1 Punti essenziali del progetto

1.1 Situazione iniziale

Il 1° gennaio 2010 è entrata in vigore la revisione totale della legge sull’IVA. La prassi aveva evidenziato la necessità di adeguare alcune normative. Il nostro Collegio ha ripreso questi punti nel messaggio aggiuntivo del 30 gennaio 2013¹ (08.053) al messaggio concernente la semplificazione dell’imposta sul valore aggiunto (progetto concernente il modello a due aliquote). Con i pareri del 5 marzo e del 18 aprile 2013, l’organo consultivo ha proposto all’attenzione della CET-N modifiche e aggiunte al progetto concernente il modello a due aliquote.

Dopo aver raccomandato il 22 aprile 2013 al Consiglio nazionale di non entrare in materia sul progetto concernente il modello a due aliquote, la CET-N il giorno seguente ha depositato la mozione 13.3362, con cui ci chiede di sottoporre al Parlamento delle proposte per una revisione parziale della legge sull’IVA, nei seguenti ambiti:

1. sui temi affrontati dal Consiglio federale nel quadro del messaggio concernente il modello a due aliquote (adeguamento alla prassi ecc.);
2. sui temi trattati dall’organo consultivo dell’IVA nel quadro dei suoi pareri del 5 marzo 2013 e del 18 aprile 2013;
3. sulle richieste delle iniziative parlamentari Triponez (02.413) e Frick (11.440).

Il 29 maggio 2013 abbiamo proposto di accogliere la mozione. Essa è stata approvata il 18 giugno 2013 dal Consiglio nazionale e poi trasmessaci il 23 settembre 2013 con l’avallo del Consiglio degli Stati.

1.2 La nuova normativa proposta

Il progetto essenzialmente attua la mozione 13.3362. Esso contiene le modifiche della legge sull’imposta sul valore aggiunto che avevamo proposto già nel progetto concernente il modello a due aliquote, tuttavia senza modifiche nelle aliquote e senza l’abolizione delle esclusioni dall’imposta per i servizi riservati della Posta, la vendita di valori di bollo e l’esercizio di funzioni d’arbitrato, risultati dalla proposta di rinvio. In conformità al mandato, il progetto include anche le proposte dell’organo consultivo, che è costituito da rappresentanti dei contribuenti, dei Cantoni, degli ambienti scientifici, dell’economia, degli operatori fiscali e dei consumatori e svolge funzioni di consulenza. Si tratta in parte di controproposte a proposte di modifica del Consiglio federale, segnalate nel progetto come «*variante dell’organo consultivo*». Inoltre, il progetto comprende in parte proposte di modifica supplementari. Laddove non è stato possibile accoglierle, il nostro Consiglio propone di mantenere il diritto vigente. Adempiendo la volontà del Parlamento, il progetto recepisce infine anche le

¹ FF 2013 1307

richieste delle iniziative parlamentari Frick (11.440) e Triponez (02.413), entrambe sospese.

Le principali proposte di modifica al fine di attuare i temi menzionati nella mozione 13.3362 sono:

- per l'assoggettamento obbligatorio delle imprese diventa determinante la cifra d'affari realizzata sul territorio svizzero e all'estero, e non più soltanto quella conseguita sul territorio svizzero (art. 10 cpv. 2 lett. a D-LIVA);
- per le imprese estere che effettuano esclusivamente forniture non soggiacenti all'imposta sull'importazione, l'esenzione dall'assoggettamento è stata abrogata. Tale esenzione è stata mantenuta soltanto per le imprese che forniscono unicamente elettricità, gas e teleriscaldamento (art. 10 cpv. 2 lett. b D-LIVA);
- per gli oggetti d'arte, i pezzi da collezione e le antichità, la deduzione dell'imposta precedente fittizia è stata sostituita con un'imposizione dei margini di nuova concezione, poiché questi beni al momento della loro immissione sul mercato non sono gravati dall'imposta sul valore aggiunto. Quale novità è stata introdotta la possibilità della compensazione delle perdite (art. 24a e art. 115a D-LIVA);
- l'assoggettamento delle collettività pubbliche viene semplificato e la collaborazione tra collettività pubbliche è esclusa dall'imposta. Per contro, viene abrogata l'esclusione dall'imposta per i parcheggi destinati all'uso comune (art. 12 e art. 21 cpv. 2 n. 21 lett. c, 28 e 28^{bis} e cpv. 6 D-LIVA);
- l'esclusione dall'imposta è stata estesa – laddove finora non era il caso – alle attività di prevenzione nel settore delle assicurazioni sociali (art. 21 cpv. 2 n. 18 D-LIVA);
- viene introdotta una nuova esclusione dall'imposta per le prestazioni delle organizzazioni di utilità pubblica ai propri benefattori (art. 21 cpv. 2 n. 31 D-LIVA);
- il termine di prescrizione assoluta è prolungato dagli attuali 10 anni a 15 anni, come usuale nel diritto tributario (art. 42 cpv. 6 D-LIVA);
- le basi legali per il trattamento dei dati sono state modificate in modo da rispondere maggiormente alle esigenze in materia di protezione dei dati (art. 76–76d D-LIVA);
- nelle procedure di esecuzione forzata, l'AFC deve indicare i crediti fiscali negli inventari pubblici o insinuarli in caso di diffida pubblica ai creditori (art. 89 cpv. 5 D-LIVA).

Nel frattempo è emersa l'esigenza di apportare adeguamenti anche in altri settori. Proponiamo pertanto le seguenti ulteriori modifiche:

- d'ora in avanti le edizioni online a pagamento di giornali e riviste saranno tassate all'aliquota ridotta, come avviene per le edizioni cartacee (art. 25 cpv. 2 lett. a^{bis} D-LIVA);
- i rivenditori online esteri sono obbligatoriamente assoggettati a partire da una cifra d'affari annua, realizzata sul territorio svizzero, di 100 000 franchi (art. 7 cpv. 3 D-LIVA);

- affinché in futuro un flusso di non controprestazioni non abbia più alcuna incidenza sull'imprenditorialità, le organizzazioni di utilità pubblica non dovranno più coprire almeno il 25 per cento delle proprie spese mediante controprestazioni (art. 10 cpv. 1^{bis} lett. a D-LIVA) per essere considerate alla stregua di un'attività imprenditoriale e risultare assoggettabili;
- le prestazioni «da asporto» sono imponibili all'aliquota normale in assenza di provvedimenti atti a differenziarle dalle prestazioni della ristorazione (art. 25 cpv. 3 D-LIVA);
- per gli istituti di previdenza, la responsabilità solidale nell'imposizione di gruppo è stata revocata (art. 15 cpv. 1 lett. c D-LIVA);
- in caso di inattività del contribuente, con la scadenza della prescrizione del diritto di tassazione si considereranno quali crediti fiscali gli importi dell'imposta determinati provvisoriamente dall'AFC (art. 86 cpv. 7 D-LIVA);
- la prescrizione dell'azione penale è stata meglio commisurata alla gravità del singolo reato (art. 105 cpv. 1 D-LIVA).

1.3 Motivazione e valutazione della soluzione proposta

La procedura di consultazione² ha evidenziato che la necessità di intervenire in materia è largamente condivisa e di conseguenza la presente revisione parziale della LIVA è stata accolta prevalentemente in modo favorevole. Poiché il progetto include proposte di modifica relative a diversi ambiti distinti, i risultati della procedura di consultazione sono qui di seguito illustrati in ordine tematico.

Quasi tutti i provvedimenti intesi a eliminare le distorsioni della concorrenza che danneggiano le imprese nazionali (cfr. art. 7 cpv. 3 e art. 10 cpv. 2 D-LIVA) hanno raccolto un ampio consenso, anche se alcune voci critiche hanno messo in dubbio l'efficacia delle soluzioni proposte. L'assoggettamento delle imprese con sede all'estero costituisce in effetti una sfida cruciale. Questo obiettivo può essere raggiunto solamente collaborando a stretto contatto con le amministrazioni fiscali estere, per cui gli accordi bilaterali e multilaterali nell'ambito dell'IVA, specialmente con i Paesi limitrofi, rivestono particolare importanza per la Svizzera. È stato inoltre paventato il rischio che l'assoggettamento sussidiario all'imposta sull'acquisto per le forniture esenti dall'imposta sull'importazione (art. 45 cpv. 1 lett. c D-LIVA) possa generare incertezza riguardo alla ripartizione delle competenze. Riteniamo tuttavia che tale assoggettamento sussidiario garantisca la certezza del diritto in tutti i casi in cui delle imprese estere fatturano forniture effettuate sul territorio svizzero senza imposta sul valore aggiunto. Poiché questa disposizione consente anche di minimizzare il pericolo di perdite di imposta, il nostro Consiglio intende mantenerla.

Quando l'organo consultivo ha formulato una proposta di modifica alternativa a quella del Consiglio federale, essa solitamente ha raccolto maggiori consensi rispetto alla versione dell'Esecutivo. A questo proposito occorre tuttavia sottolineare come

² Per i risultati cfr. il rapporto del 25 febbraio 2015 sulla procedura di consultazione concernente la revisione parziale della legge sull'IVA; fonte: www.admin.ch > Diritto federale > Procedure di consultazione > Procedure di consultazione ed indagini conoscitive concluse > 2014 > DFF

almeno in parte tale preferenza riguarda solamente singoli aspetti parziali. È stata, ad esempio, privilegiata in merito l'opzione della variante dell'organo consultivo che prevede in ogni caso la possibilità di imposizione volontaria semplicemente mediante il rendiconto delle cifre d'affari escluse dall'imposta, che però non si pronuncia in merito al diritto della clientela di sapere o meno se è avvenuto un trasferimento di imposta a suo carico (art. 22 cpv. 1 D-LIVA). Per ragioni legate alla certezza del diritto, è stata anche rifiutata l'inclusione di fondazioni e associazioni nella definizione della nozione di persona strettamente vincolata, senza tuttavia porsi il problema della neutralità della forma giuridica dell'imposta sul valore aggiunto (art. 3 lett. h D-LIVA). Il nostro Collegio mantiene quindi in gran parte le sue proposte di modifica. Per quanto riguarda l'inizio dell'assoggettamento delle imprese estere, auspica invece un compromesso tra la sua proposta originaria e quella dell'organo consultivo (art. 14 cpv. 2^{bis} D-LIVA). Come chiesto dal Parlamento, le proposte dell'organo consultivo sono state mantenute come varianti nel presente progetto.

Da più parti è stato sottolineato che la presente revisione parziale non deve condurre all'annullamento dei vantaggi introdotti con la riforma dell'IVA 2010. Il Consiglio federale è molto sensibile a questo aspetto. Nei settori in cui sono state riscontrate difficoltà, certe restrizioni sono tuttavia inevitabili. Abbiamo cercato di circoscrivere il più possibile gli ambiti interessati e di ridurre al minimo gli inasprimenti proposti. Sostituendo la deduzione dell'imposta precedente fittizia con un'imposta dei margini di nuova concezione, si è voluto ad esempio porre rimedio alla sottoimposizione degli oggetti d'arte, dei pezzi da collezione e delle antichità, beni che al momento della loro immissione sul mercato generalmente non erano gravati dall'imposta sul valore aggiunto. Nel contempo però, allo scopo di evitare ripercussioni finanziarie negative per il settore, è stata anche introdotta la possibilità di compensazione delle perdite (art. 24a D-LIVA). Mediante l'imposizione all'aliquota normale delle prestazioni «da asporto» in assenza di provvedimenti per differenziare queste ultime dalle prestazioni della ristorazione (cfr. art. 25 cpv. 3 D-LIVA), si intende invece impedire che le imprese che ottemperano a tutti i loro obblighi risultino in ultima analisi svantaggiate rispetto a quelle inadempienti. Per le imprese che rispettano le regole non cambia nulla. Anche il prolungamento del termine di prescrizione assoluta ha sollevato critiche, poiché tale proposta è stata considerata da alcuni come una sconfessione della riforma del 2010. La normativa vigente presenta però svantaggi evidenti: nelle loro prese di posizione, sia il Tribunale federale sia il Tribunale amministrativo federale hanno lamentato che il termine di prescrizione assoluta di 10 anni, più breve rispetto agli standard del diritto tributario, comporta una pressione eccessiva. In pratica, l'unico modo per ovviare al problema sarebbe dare la priorità alle controversie che concernono l'imposta sul valore aggiunto rispetto agli altri casi, il che costituirebbe però una violazione del principio costituzionale della parità di trattamento. In tutti gli ambiti menzionati si sono registrate difficoltà puntuali in seguito alla riforma del 2010, ragione per cui il nostro Collegio conferma le sue proposte di modifica.

Nel quadro della procedura di consultazione, la soppressione delle restrizioni per le organizzazioni di utilità pubblica per quanto concerne il loro riconoscimento quale attività imprenditoriale è stata in linea di principio accolta favorevolmente, ma la formulazione dell'articolo 10 capoverso 1^{quater} AP-LIVA è stata giudicata inadeguata. A nostro avviso, è importante che questo punto controverso venga chiarito in sede parlamentare. Di conseguenza, aderendo a una proposta della Camera fiduciaria

svizzera, abbiamo inserito un'aggiunta nell'articolo 10 capoverso 1^{bis} lettera a D-LIVA.

Malgrado sia stata respinta dalla maggioranza delle collettività pubbliche direttamente interessate e dalle loro associazioni, il Consiglio federale stabilisce anche la soppressione dell'esclusione dall'imposta per i parcheggi destinati all'uso comune (art. 21 cpv. 2 n. 21 lett. c D-LIVA). Per i parcheggi esistenti, tale adeguamento comporterà degli oneri amministrativi e in determinate circostanze oneri finanziari supplementari per le collettività pubbliche, compensati però a medio termine da una notevole semplificazione a livello gestionale, se viene meno la distinzione tra la locazione di parcheggi assoggettati e non assoggettati all'imposta. Sempre nell'ambito della sfera pubblica, ha raccolto ampi consensi la proposta di semplificare l'assoggettamento e di esonerare dall'imposta la collaborazione tra collettività pubbliche (art. 21 cpv. 2 n. 28 e 28^{bis} e cpv. 6 D-LIVA). Alcuni partecipanti alla consultazione hanno però messo in guardia da nuove distorsioni della concorrenza, se i servizi saranno assoggettati all'imposta solo qualora la cifra d'affari proveniente da prestazioni fornite a terzi che non sono collettività pubbliche superi i 100 000 franchi (art. 12 D-LIVA), come pure da distorsioni della concorrenza nel mercato dell'energia elettrica se delle collettività pubbliche che detengono in comune un'impresa di approvvigionamento energetico dovessero avere la possibilità di acquistare elettricità non assoggettata all'imposta sul valore aggiunto. Riteniamo però che i vantaggi per le collettività pubbliche derivanti dalle modifiche previste prevalgano sugli ipotetici svantaggi e di conseguenza manteniamo le nostre proposte.

La nuova formulazione dell'esclusione dall'imposta per le prestazioni assicurative (art. 21 cpv. 2 n. 18 D-LIVA) è stata esplicitamente accolta nell'ambito della consultazione. Mediante questa misura, il Consiglio federale soddisfa una richiesta che avrebbe dovuto essere attuata nel quadro della parte B della riforma dell'IVA 2010, ma che poi è rimasta lettera morta, perché il Parlamento non è entrato in materia sul progetto. Abbiamo presentato anche una proposta per un'esclusione dall'imposta delle prestazioni delle organizzazioni di utilità pubblica ai propri benefattori, ma solo per ottemperare alla volontà del Parlamento. In origine, l'iniziativa parlamentare Frick (11.440), che è stata sospesa, chiedeva di equiparare le liberalità ai doni mediante una presunzione legale incontrovertibile, indipendentemente dal fatto che alla base della liberalità vi fosse o meno un rapporto di prestazione. Essendo assodato che nel caso delle promesse di assunzione dei costi, finalizzate all'ottenimento di liberalità, sussiste un rapporto di prestazione, per il nostro Consiglio un'esclusione dall'imposta può essere presa in considerazione solo se tali liberalità rimangono esenti dall'imposizione.

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

Proposte respinte

Il nostro Collegio rinuncia alla proposta di abolire l'esclusione dall'imposta per le prestazioni volte a promuovere l'immagine effettuate da e per conto di organizzazioni di utilità pubblica (art. 21 cpv. 2 n. 27 AP-LIVA). Nell'ambito dell'utilità pubblica le esclusioni dall'imposta si giustificano infatti maggiormente che in altri settori non considerati in questa sede. Mediante una più netta delimitazione nella prassi tra le prestazioni volte a promuovere l'immagine escluse dall'imposta e le prestazioni pubblicitarie invece assoggettate, è stato possibile rimediare in maniera soddisfacente a uno degli attuali punti deboli dell'esclusione dall'imposta.

Da più parti è stato chiesto che l'esclusione dall'imposta per le professioni nel settore sanitario non sia più vincolata al possesso di un'autorizzazione cantonale. Con ciò si dovrebbero evitare differenze cantonali nel trattamento, sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto, delle suddette professioni. Come si è evidenziato, una rinuncia alla condizione di disporre di un'autorizzazione cantonale all'esercizio della professione comporterebbe tuttavia un cambiamento di sistema generale nell'esclusione dall'imposta per le professioni nel settore sanitario. Per questa ragione sono state respinte proposte come quella di considerare i certificati federali di capacità. Si è dimostrata parimenti inattuabile nella pratica la proposta di autorizzare anche in tutti gli altri Cantoni le professioni mediche e sanitarie per le quali è stata rilasciata un'autorizzazione all'esercizio della professione in almeno un Cantone, poiché in tale caso l'AFC dovrebbe verificare per tutti i rimanenti Cantoni l'adempimento dei pertinenti criteri. Non c'è soltanto la questione di definire i criteri di cui tenere conto quando i requisiti per il rilascio dell'autorizzazione all'esercizio della professione differiscono in vari Cantoni, ma anche il fatto che in quanto autorità non competente sotto il profilo tecnico l'AFC non può assumere simili verifiche per i rimanenti Cantoni. Inoltre, vi sarebbe il pericolo che dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto si attesti l'esistenza di un'autorizzazione all'esercizio per professioni che, in virtù del rispettivo diritto cantonale, non riceverebbero alcuna autorizzazione. Durante il dibattito sul presente progetto alle Camere torneranno di attualità in particolare le questioni legate alla delimitazione delle esclusioni dall'imposta e alle aliquote ridotte. Nel quadro della procedura di consultazione, è stata avanzata la richiesta di basarsi sul trasferimento di utili e rischi per distinguere tra la fornitura assoggettata e non assoggettata di un immobile. Grazie alla prassi attuale dell'AFC, le iniziali incertezze giuridiche sono state eliminate, per cui non riteniamo necessario intervenire in materia. È stato anche chiesto di estendere l'esclusione dall'imposta per le prestazioni di cura a domicilio da parte di imprese private. Reputando che un'esclusione dall'imposta si giustifichi maggiormente per le organizzazioni benefiche piuttosto che per le imprese commerciali, il nostro Consiglio anche in questo caso non ravvisa la necessità d'intervenire. Un'ulteriore rivendicazione riguarda la definizione del concetto di sussidio adottata nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto a quella in uso nella legislazione in materia di sussidi. Poiché dalle leggi concernenti i sussidi non è possibile dedurre se sussiste o meno un rapporto di prestazione, un riferimento inflessibile a queste norme equivarrebbe a una presunzione legale incontrovertibile a favore dei sussidi, che comporterebbe una disparità di trattamento arbitraria con altri rapporti di prestazione. Non vediamo pertanto alcuna necessità di intervenire in questo ambito.

1.4 Compatibilità tra i compiti e le finanze

La modifiche di legge da noi proposte non hanno grosse ripercussioni sulla maggioranza dei contribuenti. Reintroducendo l'imposizione dei margini per gli oggetti d'arte, i pezzi da collezione e le antichità, si pone rimedio a una sottoimposizione intrinseca al sistema che si verifica quando un oggetto al momento della sua immissione sul mercato non era gravato dall'imposta sul valore aggiunto.

La soppressione del trattamento fiscale privilegiato, rispetto ai loro concorrenti svizzeri, delle imprese estere che svolgono lavori in Svizzera è possibile soltanto con un grande dispendio amministrativo dell'Amministrazione. Basarsi sulle cifre d'affari realizzate sul territorio svizzero e all'estero invece di quelle realizzate sul

territorio svizzero per l'assoggettamento obbligatorio di un'impresa è una soluzione soddisfacente sia sul piano dei costi sia su quello della praticità della procedura. Le persone che finora erano assoggettate all'imposta non ne sono interessate. Avrebbero per contro un dispendio amministrativo nettamente maggiore tutte quelle imprese estere che finora non erano assoggettate in Svizzera e che ora dovrebbero iscriversi nel registro dei contribuenti IVA. Per la Confederazione ne risulterebbero, da una parte, maggiori entrate dall'imposta sul valore aggiunto di circa 40 milioni di franchi all'anno. Inoltre, sarebbe necessario creare fino a 38 posti a tempo pieno supplementari nell'AFC. Poiché la stima del numero di nuovi contribuenti e del relativo onere è legata a una notevole incertezza e poiché non dovrebbe essere assunto personale a titolo di riserva, si calcola però che inizialmente si debbano creare solo 30 posti supplementari a tempo pieno, che comporterebbero costi annui pari a circa 4,2 milioni di franchi.

1.5 Diritto comparato e rapporto con il diritto europeo

Per l'assoggettamento delle imprese, la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006³, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (direttiva IVA) considera le cifre d'affari realizzate nel rispettivo Stato membro.

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

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

Attualmente in Svizzera sono determinanti per l'assoggettamento soltanto le cifre d'affari realizzate sul territorio svizzero. In ragione del fatto che ora vengono considerate le cifre d'affari non escluse dall'imposta, realizzate sul territorio svizzero e all'estero, le imprese estere in Svizzera sono trattate come le imprese svizzere nell'UE. La nuova normativa sull'assoggettamento si applica allo stesso modo alle

³ GUL 347 dell'11.12.2006, pag. 1.

imprese nazionali e a quelle estere ed elimina quindi le distorsioni della concorrenza esistenti. Inoltre, essa non viola né i trattati bilaterali con l'UE né gli impegni contratti dalla Svizzera nell'ambito dell'OMC (cfr. anche n. 5.2).

Assoggettando i rivenditori online esteri che, mediante vendite per corrispondenza esenti dall'imposta sull'importazione a consumatori finali nazionali, conseguono una cifra d'affari annua superiore a 100 000 franchi, la Svizzera assume un ruolo d'avanguardia, seguito con interesse in particolare dall'OCSE. Nel quadro del progetto BEPS, anche l'OCSE intende valutare l'utilità del sistema delle esenzioni fiscali. Nei primi rapporti dell'OCSE sul progetto BEPS pubblicati nel settembre 2014 figurano raccomandazioni che vanno nella stessa direzione della regolamentazione da noi proposta⁴.

Nel settore delle collettività pubbliche, l'articolo 13 della direttiva IVA contiene regimi speciali per gli enti pubblici, purché essi realizzino cifre d'affari da attività sovrane. Per queste attività, in linea di massima, gli enti pubblici non sono assoggettati all'IVA. Le prestazioni che vengono fornite da un ente pubblico nella sua qualità di detentore della sovranità non rientrano quindi nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (art. 13 par. 1 sottopar. 1 direttiva IVA). A questa norma si deroga solamente se il non assoggettamento degli enti pubblici provoca «distorsioni della concorrenza di una certa importanza» (art. 13 par. 1 sottopar. 2 direttiva IVA) o se le attività in questione si riferiscono a un settore elencato nell'allegato I della direttiva e tali attività non sono trascurabili (art. 13 par. 1 sottopar. 3 direttiva IVA). Questo allegato corrisponde ampiamente all'elenco delle prestazioni imprenditoriali delle collettività pubbliche di cui all'articolo 14 dell'ordinanza del 27 novembre 2009⁵ concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA). Gli Stati membri possono inoltre considerare determinate attività escluse dall'imposta svolte da enti di diritto pubblico come attività che incombono a tali enti in quanto pubbliche autorità e che dunque non rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (art. 13 par. 2 direttiva IVA). Tuttavia, nemmeno la direttiva dell'UE prevede un'esclusione generale dall'imposta per le prestazioni tra collettività pubbliche.

1.6 Interventi parlamentari

Il presente progetto adempie la mozione CET-N (13.3362) «Adeguamento della legge sull'IVA», che è all'origine del progetto stesso. Inoltre ottempera alla mozione Cassis (12.4197) «La legge sull'IVA non deve rimanere lettera morta. Bisogna limitare la concorrenza sleale nelle zone di confine», creando le basi legali per ridurre ulteriormente le distorsioni della concorrenza dovute all'imposta sul valore aggiunto nelle regioni di frontiera (cfr. commento all'art. 10 cpv. 2 lett. a e 45 D-LIVA). Aspetti sostanziali della mozione Cassis sono stati recepiti già dall'inizio del 2015 ricorrendo ai dati della procedura di notifica online, basata sull'articolo 6 della legge dell'8 ottobre 1999⁶ sui lavoratori distaccati (LDist), e del sistema d'infor-

⁴ OCSE (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. Fonte: www.oecd-ilibrary.org > Catalogue > Books > OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project > Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

⁵ RS 641.201

⁶ RS 823.20

mazione centrale sulla migrazione (SIMIC) per imporre in maniera più efficace l'adempimento degli obblighi fiscali alle imprese estere. Mette altresì in atto la mozione Hess (11.3185) «Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto. Stralcio senza sostituzione dell'articolo 89 capoverso 5» che chiede che in futuro, nelle procedure d'esecuzione forzata, l'AFC produca i crediti fiscali in un inventario pubblico e li insinuï in una diffida pubblica ai creditori. Tuttavia, il capoverso non deve essere stralciato, ma occorre disciplinare la fattispecie nel diritto positivo.

2 **Commento ai singoli articoli**

Art. 3 lett. g

Questa precisazione non cambia la situazione giuridica. Secondo la prassi pluriennale dell'AFC, le attività sovrane di collettività pubbliche possono essere trasferite anche a terzi che non sono collettività pubbliche, senza che con ciò l'attività perda il suo carattere di sovranità, se sono soddisfatte le seguenti condizioni: la collettività pubblica delegante è legalmente autorizzata a svolgere l'attività nell'esercizio dei poteri sovrani; l'autorizzazione per la delega (concessione) ad altre istituzioni di diritto pubblico, persone od organizzazioni private deve essere disciplinata a livello di legge e i concessionari sono autorizzati a richiedere a proprio nome mediante decisione non solo le misure necessarie, ma anche l'importo dovuto (tributo o contributo) dal destinatario della decisione ai sensi dell'articolo 5 della legge federale del 20 dicembre 1968⁷ sulla procedura amministrativa (PA) o di disposizioni attinenti al diritto procedurale cantonale dello stesso tenore. A titolo di esempio si può menzionare l'amministratore nelle procedure di esecuzione forzata.

Variante del Consiglio federale

Art. 3 lett. h

Mediante la definizione della nozione di persona strettamente vincolata, nell'ambito della riforma dell'IVA 2010 si intendeva creare certezza del diritto. All'atto pratico ci si è tuttavia resi conto che questo articolo è formulato in modo troppo restrittivo, poiché sono considerate persone strettamente vincolate soltanto i titolari di partecipazioni determinanti al capitale di un'impresa o di una società di persone. In sostanza, la definizione nel diritto vigente esclude arbitrariamente che fondazioni e associazioni possano essere considerate come persone strettamente vincolate. Le disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto non dovrebbero però valere solo per determinate forme giuridiche, ma essere uguali per tutti i tipi di impresa (principio di neutralità). Se ad esempio un'impresa gestisce con il proprio personale una fondazione da essa costituita, simili prestazioni vanno in linea di massima fatturate con l'IVA. Qualora queste prestazioni di gestione siano fornite gratuitamente o a un prezzo eccessivamente basso, anche l'imposta sul valore aggiunto risulta troppo bassa. Quando ne sono beneficiari persone strettamente vincolate, la base di calcolo può essere corretta tramite un confronto con terzi («*dealing at arm's length*»). Non si capisce perché ciò debba essere possibile per le società di capitali e le società di persone, ma non per fondazioni e associazioni. Occorre accertare caso

⁷ RS 172.021

per caso se sussiste un rapporto particolarmente stretto sotto il profilo economico, contrattuale o personale. Un controllo di questo genere diventa superfluo quando le prestazioni in questione sono fornite alle usuali condizioni di mercato.

Affinché le imprese possano fornire prestazioni ai loro istituti di previdenza professionale senza tassa occulta, è stata introdotta la possibilità di includere tali istituti in un gruppo d'imposizione (cfr. art. 15 cpv. 1 lett. c D-LIVA).

La partecipazione a un rapporto di prestazione di persone strettamente vincolate o di persone a loro vicine è il presupposto per potere sottoporre a un confronto con terzi la base di calcolo dell'imposta (art. 24 cpv. 2 LIVA) o per prescrivere la procedura di notifica, se l'ammontare d'imposta è inferiore a 10 000 franchi (art. 38 cpv. 1 LIVA).

Variante dell'organo consultivo

Art. 3 lett. h

L'organo consultivo propone di mantenere un valore soglia e di definirlo autonomamente per il diritto in materia di imposta sul valore aggiunto. Nell'ambito delle deliberazioni sulla riforma dell'IVA 2010 il Parlamento ha consapevolmente introdotto un valore soglia. Per ragioni di armonizzazione del diritto, lo ha fatto mediante un rimando all'articolo 69 della legge federale del 14 dicembre 1990⁸ sull'imposta federale diretta (LIFD), che allora prevedeva un valore soglia del 20 per cento. Nel frattempo tale valore è stato ridotto al 10 per cento. Il senso e lo scopo di questa disposizione inserita dal Parlamento erano di introdurre un dispositivo «safe haven» (rifugio sicuro) e garantire così alle imprese la certezza del diritto. Soltanto se la partecipazione raggiunge un certo ordine di grandezza occorre esaminare se eventualmente il prezzo debba essere adeguato. Nel caso in cui la partecipazione detenuta dal destinatario delle prestazioni nella società del fornitore non raggiunga questo ordine di grandezza, ci si deve potere basare sul prezzo concordato fra le parti.

Art. 4 cpv. 2 e 3

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

Art. 7 cpv. 2 e 3

Capoverso 2: la presente modifica corrisponde alla prassi vigente. La formulazione attuale («il suo domicilio o il luogo dal quale svolge la sua attività») è troppo restrit-

tiva, in quanto non sono contemplati quei casi in cui il luogo della fornitura non è né il domicilio né il luogo dal quale viene svolta l'attività, come nel caso delle abitazioni di vacanza. D'ora in avanti sarà determinante il luogo nel quale la fornitura di energia è effettivamente utilizzata o consumata. In base a un'interpretazione teleologica, nella prassi corrente la disposizione viene già applicata in questo modo. Non è apportata alcuna modifica per quanto concerne il luogo della fornitura di energia a imprese con sede o stabilimento d'impresa sul territorio svizzero. È stato aggiunto che la disposizione in questione vale anche per la fornitura di teleriscaldamento, e inoltre l'espressione «gas naturale» è stata sostituita con il termine più generico di «gas», per evitare che siano arbitrariamente escluse altre forme di gas, quali ad esempio il biogas. Deve però trattarsi di gas utilizzato al posto del gas naturale e di conseguenza fornito attraverso la rete di distribuzione del gas naturale. Una limitazione simile è presente anche nella Direttiva europea relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

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

Capoverso 3 lettera b: i beni per i quali al momento dell'importazione sul territorio svizzero risulta un ammontare d'imposta di al massimo 5 franchi (art. 53 cpv. 1 lett. a LIVA in combinato disposto con l'art. 1 lett. c dell'ordinanza del DFF del 2 aprile 2014⁹ concernente l'importazione esente dall'imposta di beni in piccole quantità, di valore minimo o il cui ammontare d'imposta è irrilevante) possono essere importati in franchigia d'imposta. Con questo ammontare minimo d'imposta si assicura che i costi legati alla riscossione dell'imposta non superino l'ammontare d'imposta. Tuttavia, in ragione delle aliquote d'imposta relativamente basse in Svizzera possono così essere immessi sul mercato nazionale grandi quantitativi di merci non gravati dall'IVA: all'aliquota ridotta del 2,5 per cento attuale, libri e riviste imponibili fino a un prezzo di 200 franchi (incluse le spese di spedizione) e i beni tassati all'aliquota normale dell'8 per cento fino a un prezzo di 62,50 franchi, incluse le spese di spedizione. Ciò comporta considerevoli svantaggi competitivi per le imprese nazionali. Per eliminare in gran parte queste distorsioni della concorrenza dovute all'imposta sul valore aggiunto, le imprese che realizzano importanti cifre d'affari su questo genere di forniture devono perciò potere imporre tali forniture sul territorio svizzero. Ciò avviene trasferendo il luogo della fornitura in territorio

⁹ RS 641.204

svizzero. Queste imprese forniscono quindi prestazioni sul territorio svizzero e in linea di massima sono assoggettate all'imposta come un'impresa svizzera.

Il trasferimento del luogo della prestazione sul territorio svizzero si applica solamente alle importazioni alla cui base vi è una fornitura con movimento delle merci, ovvero quando ha luogo un trasporto o una spedizione del bene a destinazione dell'acquirente o, su suo ordine, a destinazione di un terzo (art. 7 cpv. 1 lett. b LIVA). Ne consegue che questa normativa non riguarda la fornitura con presa a carico presso il fornitore. Parimenti, non ne è interessata l'importazione esente dall'imposta nel traffico turistico, poiché in questi casi l'acquirente prende in consegna i beni personalmente nel luogo della fornitura e in seguito li introduce sul territorio svizzero passando attraverso il confine doganale. La disposizione non si applica neppure all'importazione esente dall'imposta di invii regalo, poiché per questi ultimi le persone interessate devono essere privati. Con il rimando all'articolo 53 capoverso 1 lettera a LIVA sono inoltre esplicitamente escluse tutte le importazioni esenti dall'imposta che sono disciplinate in altre lettere di questa disposizione. Inoltre, con il riferimento all'ammontare irrilevante si chiarisce che sono escluse tutte le altre esenzioni dall'imposta indicate nell'ordinanza del DFF del 2 aprile 2014¹⁰ concernente l'importazione esente dall'imposta di beni in piccole quantità, di valore minimo o il cui ammontare d'imposta è irrilevante.

Distorsioni della concorrenza si verificano principalmente in caso di forniture a non contribuenti. Tuttavia, si rinuncia ad affrontare solo questo fatto. L'impresa estera non deve pertanto chiarire se il destinatario della fornitura è assoggettato all'imposta. I dettagli, come il momento in cui il luogo della fornitura viene trasferito in territorio svizzero, saranno disciplinati dal Consiglio federale nell'OIVA.

Art. 10 cpv. 1, 1^{bis}, 1^{ter}, 2 e 2^{bis}

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

¹⁰ RS 641.204

richiesto nell'ambito della procedura di rimborso in virtù dell'articolo 107 capoverso 1 lettera b LIVA.

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

Per motivi di redazione legislativa, la riserva a favore del capoverso 2 è stata stralciata. L'articolo è da intendersi come un'unità normativa, per cui i capoversi 1 e 2 si completano e non si escludono.

Capoverso Ibis: il presente capoverso comprende la regolamentazione al secondo periodo dell'attuale articolo 10 capoverso 1 LIVA ed è stato creato per ragioni di sistematica legislativa, affinché l'articolo rimanga strutturato in modo chiaro dopo l'inserimento del rapporto con il territorio svizzero (cfr. cpv. 1). Alla lettera a è stata inserita una seconda parte del periodo, con cui si chiarisce che i flussi di mezzi finanziari non considerati controprestazione secondo l'articolo 18 capoverso 2 LIVA non influiscono sull'esercizio di un'impresa. Ciò rende superflua la prassi del 25/75 per cento dell'AFC, in base alla quale mancava l'orientamento al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità (cfr. l'art. 10 cpv. 1 LIVA) e quindi all'assoggettamento, purché le spese per lo svolgimento di un'attività non fossero coperte stabilmente per almeno il 25 per cento da entrate provenienti da prestazioni di natura imprenditoriale (esclusi i redditi da capitale e a titolo di interessi), ma per oltre il 75 per cento da non controprestazioni come sussidi, doni, finanziamenti trasversali, investimenti di capitale ecc. senza che vi fosse un concreto motivo imprenditoriale.

L'attività imprenditoriale e dunque l'assoggettamento sono dati anche quando il finanziamento avviene per oltre tre quarti mediante non controprestazioni. Un museo, ad esempio finanziato in misura del tutto preponderante mediante doni e che solamente in minima parte consegue controprestazioni imponibili (ad es. ingressi imponibili volontariamente), secondo questa disposizione dovrebbe assoggettare all'imposta unicamente queste controprestazioni, potendo però d'altra parte far valere la deduzione dell'imposta precedente (ad es. per la costruzione di edifici), poiché nel complesso anche l'esercizio di un museo deve essere considerato un'attività imprenditoriale che, in caso di imposizione volontaria degli ingressi, determina l'assoggettamento. Tuttavia, deve anche essere soddisfatto il criterio del conseguimento di entrate aventi carattere di stabilità mediante controprestazioni. Ciò si verifica quando il singolo prezzo d'ingresso è da considerarsi normale, e soprattutto quando non si tratta di cifre simboliche. Anche in questo caso, la quota dei costi di un'impresa che può essere coperta dalle entrate in questione è irrilevante.

Nell'ambito della riforma dell'IVA 2010 il legislatore aveva disciplinato che, a parte i sussidi degli enti pubblici, le non controprestazioni non hanno alcun influsso sul diritto di un'impresa alla deduzione dell'imposta precedente (art. 33 LIVA). Non è stato invece stabilito ciò che significa l'ottenimento di non controprestazioni per la qualifica quale attività imprenditoriale o non imprenditoriale e quindi per l'assoggettamento. Ne è conseguita una notevole incertezza del diritto, ragione per cui l'AFC ha stabilito la regola del 25/75 per cento.

Prima della riforma dell'IVA 2010 era di secondaria importanza sapere se un'impresa che era finanziata prevalentemente mediante non controprestazioni fosse assoggettata all'imposta a seguito di qualsivoglia esecuzione di prestazioni a titolo oneroso, in particolare di entità assai limitata, e avesse dunque il diritto alla deduzione integrale dell'imposta precedente, poiché l'ottenimento di tutte le non controprestazioni comportava una riduzione proporzionale della deduzione dell'imposta precedente. Secondo il diritto vigente, la deduzione dell'imposta precedente deve essere ridotta unicamente se si ricevono sussidi degli enti pubblici (art. 33 cpv. 2 LIVA), ma non, ad esempio, se si ricevono doni.

La prassi rimane invariata riguardo alle organizzazioni attive nell'ambito della beneficenza che ricevono sostanzialmente doni. Con il ricevimento di doni e il loro trasferimento per finanziare progetti di aiuto non vengono eseguite prestazioni a titolo oneroso. Se un'attività è diretta esclusivamente al conseguimento di non controprestazioni, dal tenore della legge si evince chiaramente (art. 3 lett. c in combinato disposto con l'art. 10 cpv. 1 LIVA) che essa non può dare luogo a un assoggettamento, non essendo adempiuta la condizione dell'esercizio di un'impresa (Sentenza del TAF A-5534/2013 del 5 novembre 2014, E. 2.3.5). In tal senso manca quindi un'attività imprenditoriale e di conseguenza non è dato neppure l'assoggettamento. Non vi è alcuna possibilità di dedurre l'imposta precedente per le spese legate a questa attività.

Si deve continuare a esaminare anche la delimitazione tra passatempo e attività imprenditoriale, tenendo conto di tutte le circostanze del singolo caso. Con un'attività non possono e non devono venire realizzate durevolmente eccedenze, e se lo scopo primario non è l'utilità pubblica si deve presupporre che si tratti di un passatempo che non porta all'assoggettamento, né comporta il diritto alla deduzione delle imposte precedenti. Occorre altresì prendere in considerazione se l'attività in questione viene esercitata come un'attività professionale o commerciale comparabile. Un proprietario di automobili d'epoca, ad esempio, che sporadicamente le noleggia a titolo oneroso per matrimoni effettua, certo, anche prestazioni a titolo oneroso, ma con ciò non agisce come qualcuno che lo fa per professione o a titolo commerciale. Se un bene può essere sfruttato a scopi sia commerciali sia privati, per stabilire se costituisce effettivamente un mezzo per conseguire entrate aventi carattere di stabilità è necessario valutare tutte le circostanze del suo utilizzo. A tal fine si possono confrontare tali circostanze con quelle in cui di norma viene esercitata la rispettiva attività economica. Anche se i soli introiti non bastano per determinare se sussiste un orientamento al conseguimento di entrate aventi carattere di stabilità, è comunque opportuno prendere in considerazione fattori quali il numero dei clienti e l'ammontare delle entrate (cfr. sentenza della CGUE del 26 settembre 1996, Enkler, C-230/94, racc. 1996, I-4517).

Capoverso 1^{ter}: la norma sancisce a livello di legge il principio invariato, contenuto finora nell'articolo 9 OIVA, secondo cui l'acquisto, la detenzione e l'alienazione di partecipazioni qualificate ai sensi dell'articolo 29 capoversi 2 e 3 LIVA costituiscono un'attività imprenditoriale.

Capoverso 2 lettera a: finora era esentato dall'obbligo fiscale chiunque realizzasse sul territorio svizzero una cifra d'affari proveniente da prestazioni imponibili inferiore a 100 000 franchi. Questa normativa è assai generosa soprattutto nei confronti delle imprese estere, poiché possono venire effettuate in Svizzera prestazioni in esenzione dall'IVA fino a 100 000 franchi l'anno. È inoltre quasi impossibile dimostrare che le imprese con sede all'estero superano questo limite di cifra d'affari e che

in Svizzera sarebbero quindi assoggettate all'imposta, il che porta a distorsioni della concorrenza supplementari. L'imposta sull'acquisto di forniture in Svizzera che non soggiacciono all'imposta sull'importazione, introdotta con la riforma dell'IVA 2010, ha comportato molte difficoltà in sede di esecuzione e non è stata in grado di ridurre le distorsioni della concorrenza (cfr. commento all'art. 45 D-LIVA).

Con la revisione, le imprese che effettuano prestazioni o hanno la propria sede sul territorio svizzero, saranno ancora esentate dall'assoggettamento all'imposta solamente se sul territorio svizzero e all'estero o a livello mondiale realizzano meno di 100 000 franchi di cifra d'affari da prestazioni che non sono escluse dall'imposta. Nel caso di un'impresa estera, le sue cifre d'affari devono essere qualificate secondo il diritto svizzero in materia di imposta sul valore aggiunto, quindi come se le prestazioni fossero state rese sul territorio svizzero. In pratica, tuttavia, si renderanno necessarie inchieste approfondite solo per quelle poche imprese che, da un lato, sono attive in ambiti esenti dall'imposta e, dall'altro, conseguono cifre d'affari imponibili dell'ordine di 100 000 franchi circa. Questa normativa si applica allo stesso modo alle imprese nazionali e a quelle estere. Ogni impresa che effettua prestazioni o ha la propria sede sul territorio svizzero diventa così, in linea di massima, assoggettata all'imposta, se non dimostra che a livello mondiale realizza meno di 100 000 franchi di cifra d'affari da prestazioni non escluse dall'imposta.

L'Accordo del 21 giugno 1999¹¹ tra la Confederazione Svizzera, da una parte, e la Comunità europea ed i suoi Stati membri, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone (ALC), prevede il diritto ad effettuare prestazioni transfrontaliere in un altro Stato contraente per un massimo di 90 giorni per anno civile. I cittadini dell'UE/AELS possono rendere prestazioni in qualità di lavoratori indipendenti e le imprese con sede in uno Stato contraente possono distaccare i lavoratori indipendentemente dalla loro cittadinanza per rendere una prestazione in un altro Stato contraente. In virtù dell'articolo 6 LDist in combinato disposto con l'articolo 9 capoverso 1^{bis} dell'ordinanza del 22 maggio 2002¹² sull'introduzione della libera circolazione delle persone (OLCP), essi devono in precedenza notificare il proprio impiego nell'ambito della procedura di notifica online. Questi dati vengono memorizzati nel sistema d'informazione centrale sulla migrazione (SIMIC). Dal mese di dicembre del 2014 i fornitori di prestazioni dell'EU/AELS vengono informati su un eventuale assoggettamento all'IVA nell'ambito della procedura di notifica online e vengono indirizzati direttamente ai corrispondenti siti Internet dell'AFC per ulteriori spiegazioni (vedi mozione Cassis 12.4197). Le imprese ancora sprovviste di un numero IVA svizzero sono invitate a specificarne le ragioni scegliendo un motivo all'interno di una lista ed eventualmente ad annunciarsi online quali assoggettate all'IVA. Sulla base di queste indicazioni l'AFC compie ulteriori accertamenti. Se dai chiarimenti emerge che un'impresa estera che opera in Svizzera si è annunciata quale non assoggettata all'IVA pur adempiendo i relativi requisiti, si farà ricorso all'assistenza amministrativa o giudiziaria per predisporre le ulteriori misure necessarie per imporre l'assoggettamento.

L'Accordo del 26 ottobre 2004¹³ di cooperazione fra la Confederazione Svizzera, da un lato, e la Comunità europea e i suoi Stati membri dall'altro, per lottare contro la frode e ogni altra attività illecita che leda i loro interessi finanziari (Accordo antipro-

¹¹ RS 0.142.112.681

¹² RS 142.203

¹³ RS 0.351.926.81

de) non è ancora entrato in vigore. La Svizzera ha ratificato l'Accordo il 23 ottobre 2008 e lo applica anticipatamente dal mese di gennaio del 2009 nei confronti degli Stati membri dell'UE che, a loro volta, hanno ratificato l'Accordo e hanno rilasciato una dichiarazione in merito all'applicazione anticipata. Nell'assistenza amministrativa e giudiziaria è perciò decisivo se il Paese nel quale la persona assoggettata all'imposta ha la propria sede ha già ratificato l'Accordo e lo applica provvisoriamente. È il caso, ad esempio, della Germania e della Francia, dove quindi è possibile non soltanto procurarsi mezzi di prova mediante l'assistenza amministrativa, ma anche chiedere l'attuazione di misure di esecuzione forzata, se l'importo delle imposte sottratte supera 25 000 euro. In Italia e Austria, invece, dove l'Accordo antifrode è ratificato, ma provvisoriamente non applicato, le persone che vi risiedono possono essere chiamate a rispondere penalmente tramite rogatoria in virtù degli Accordi di associazione alla normativa di Schengen soltanto nell'ambito di un procedimento penale.

Capoverso 2 lettera b numero 1: così viene eliminata un'incongruenza all'interno del diritto vigente. Il rimborso delle imposte precedenti attraverso la procedura di rimborso presuppone, fra l'altro, che il richiedente non soggiaccia all'obbligo fiscale sul territorio svizzero, motivo per cui non può neppure eseguirvi prestazioni (cfr. art. 151 cpv. 1 OIVA). L'articolo 151 capoverso 2 lettera a OIVA recita tuttavia esplicitamente che non vi si oppongono i trasporti sul territorio svizzero che sono esenti dall'imposta in virtù dell'articolo 23 capoverso numeri 5–7 LIVA. Nel diritto vigente, questa normativa si applica solamente se con simili prestazioni di trasporto non viene superato il limite di cifra d'affari per l'esenzione dall'assoggettamento. In caso contrario subentra l'assoggettamento sul territorio svizzero e il rimborso delle imposte precedenti nell'ambito della procedura di rimborso non è più possibile. D'ora in poi per motivi di carattere economico-amministrativo, non soltanto le prestazioni di trasporto esentate da imposta, ma anche tutte le prestazioni esenti dall'imposta non devono escludere la procedura di rimborso. Tuttavia, affinché le imprese non diventino assoggettate all'imposta a causa del superamento del limite della cifra d'affari di 100 000 franchi e quindi la procedura di rimborso venga nuovamente esclusa, la presente nuova esenzione dall'assoggettamento è stata accolta nella legge. Tali imprese continuano tuttavia ad avere la possibilità, in virtù dell'articolo 11 LIVA, di rinunciare all'esenzione dall'assoggettamento, al fine di far valere il proprio credito di imposta precedente nei rendiconti ordinari.

Capoverso 2 lettera b numero 2: secondo il vigente articolo 10 capoverso 2 lettera b LIVA le imprese con sede all'estero sono esentate dall'assoggettamento se forniscono esclusivamente prestazioni che soggiacciono all'imposta sull'acquisto. Secondo l'attuale articolo 45 capoverso 1 LIVA, l'imposta sull'acquisto è applicata alle prestazioni di servizi che, ai sensi dell'articolo 8 capoverso 1 LIVA, devono essere assoggettate nel luogo del destinatario della prestazione. Se le imprese con sede all'estero forniscono esclusivamente tali prestazioni, non possono di conseguenza essere assoggettate all'imposta anche se raggiungono il limite di cifra d'affari di 100 000 franchi. L'imposta sul valore aggiunto su queste prestazioni è invece conteggiata dal destinatario della prestazione in territorio svizzero a titolo d'imposta sull'acquisto.

La grande maggioranza dei consumatori non è consapevole che anch'essi possono essere assoggettati all'IVA per acquisto di prestazioni che non soggiacciono all'imposta sull'importazione. Affinché non abbiano brutte sorprese, il legislatore aveva obbligato l'AFC a informare previamente le persone assoggettate all'imposta

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

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

Capoverso 2 lettera b numero 3: per non nuocere al ruolo della Svizzera quale piazza per il commercio internazionale di energia elettrica, le forniture di elettricità di imprese estere a contribuenti in territorio svizzero non comportano l'assoggettamento delle imprese in questione, ma soggiacciono come in passato all'imposta sull'acquisto, d'ora in poi però disciplinata all'articolo 45 capoverso 1 lettera d D-LIVA. Le forniture di energia elettrica a non contribuenti in territorio svizzero determinano invece come finora l'assoggettamento delle imprese estere al fine di evitare svantaggi competitivi per i fornitori nazionali di elettricità.

Anche nel *capoverso 2 lettera c* è stato chiarito che per le associazioni sportive o culturali gestite a titolo onorifico e per le istituzioni di utilità pubblica il limite di cifra d'affari di 150 000 franchi non dovrebbe limitarsi solo alle cifre d'affari realizzate sul territorio nazionale, ma – come specificato alla lettera a – sono determinanti anche quelle realizzate all'estero.

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

Art. 12 cpv. 3

Finora le collettività pubbliche erano assoggettate obbligatoriamente all'imposta se la loro cifra d'affari proveniente da prestazioni fornite a terzi che non sono collettività pubbliche eccedeva 25 000 franchi all'anno e se la loro cifra d'affari provenien-

te da prestazioni fornite a terzi che non sono collettività pubbliche e ad altre collettività pubbliche superava complessivamente 100 000 franchi l'anno. Il limite minimo è stato giustificato dal fatto che, in caso di prestazioni fornite a terzi che non sono collettività pubbliche, non sono le collettività pubbliche nel loro insieme a essere assoggettate all'imposta, ma soltanto i loro singoli servizi che operano a livello imprenditoriale. Il rispetto dei due limiti della cifra d'affari ai fini dell'assoggettamento da parte dei servizi che forniscono (anche) prestazioni imprenditoriali è dispendioso sotto il profilo amministrativo, e oggettivamente è giustificabile solamente in parte poiché, in base a prescrizioni legali e a esigenze politiche, le collettività pubbliche non hanno pressoché alcuna possibilità di effettuare la pianificazione fiscale dei servizi. Per ragioni di semplicità si è pertanto deciso di eliminare il limite supplementare di 25 000 franchi. Di conseguenza, una collettività pubblica sarà assoggettata obbligatoriamente all'IVA solo nel caso in cui la sua cifra d'affari proveniente da prestazioni fornite a terzi che non sono collettività pubbliche è di almeno 100 000 franchi all'anno. Se le prestazioni che una collettività pubblica ha fornito a terzi che non sono collettività pubbliche non superano 100 000 franchi, tutte le prestazioni fornite alle altre collettività pubbliche, indipendentemente dall'importo della cifra d'affari realizzata, sono escluse dall'imposta in mancanza di un obbligo fiscale soggettivo.

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

Art. 14 cpv. 1 e 2

L'articolo 14 capoverso 1 ora stabilisce il momento a partire dal quale un'impresa estera può e deve registrarsi come contribuente in Svizzera. A differenza delle imprese con sede in Svizzera, per le quali è sufficiente l'esercizio dell'attività imprenditoriale, quelle con sede all'estero devono inoltre eseguire prestazioni sul territorio svizzero. In assenza di prestazioni rese sul territorio nazionale, queste imprese possono chiedere la restituzione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in Svizzera solo mediante la procedura di rimborso. Di conseguenza, le imprese estere devono iscriversi nel registro dei contribuenti in Svizzera quando effettuano per la prima volta delle prestazioni sul territorio nazionale. La registrazione non avviene con effetto retroattivo a decorrere dall'inizio dell'anno civile, ma decorre dal momento dell'esecuzione della prestazione, per la determinazione del quale fa stato in primo luogo la data della fattura. Se si vuole anticipare l'iscrizione, il momento

dell'esecuzione della prestazione può essere dimostrato producendo mezzi di prova idonei come ad esempio i contratti. Fino al momento della registrazione le imprese hanno la facoltà di avvalersi della procedura di rimborso.

L'articolo 14 capoverso 2 disciplina la fine dell'assoggettamento delle imprese estere. La cancellazione dal registro dei contribuenti può avvenire per la fine dell'anno civile durante il quale sono state per l'ultima volta effettuate delle prestazioni sul territorio svizzero. I contribuenti devono annunciare la fine dell'assoggettamento al più tardi in concomitanza con la finalizzazione dell'ultimo periodo fiscale in cui hanno ancora eseguito delle prestazioni sul territorio nazionale. Se un contribuente non comunica la fine dell'assoggettamento e se risulta che nel periodo fiscale seguente non sono più state rese prestazioni in Svizzera, la cancellazione avviene con effetto retroattivo per la fine dell'anno civile durante il quale sono state rese prestazioni per l'ultima volta. Specialmente nei confronti dei contribuenti che, in assenza di reciprocità, non possono avvalersi della procedura di rimborso, ciò comporta la richiesta di restituzione delle imposte precedenti fatte valere nel frattempo.

Art. 15 cpv. 1 lett. c e 4

Capoverso 1 lettera c: per quanto concerne l'imposizione di gruppo, gli istituti di previdenza e gli istituti che operano nell'ambito della previdenza professionale, quali ad esempio gli istituti di libero passaggio e gli istituti per forme previdenziali riconosciute ai sensi dell'articolo 82 della legge federale del 25 giugno 1982¹⁴ sulla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità (LPP) (istituti di previdenza) ora non sono più solidalmente responsabili per tutte le imposte dovute dal gruppo.

All'entrata in vigore della riforma dell'IVA 2010, l'articolo 16 capoverso 3 OIVA stabiliva che gli istituti di previdenza non potevano essere membri di un gruppo d'imposizione. Nella sentenza del 16 agosto 2013¹⁵, il Tribunale federale è però giunto alla conclusione che le basi legali di questa disposizione erano insufficienti. Soprattutto quando l'istituto di previdenza controlla le altre imprese appartenenti al gruppo d'imposizione e queste ultime non effettuano prestazioni a favore di terzi, secondo il Tribunale federale la responsabilità solidale per i debiti fiscali relativi all'IVA del gruppo non si pone in contrapposizione con le norme in materia di previdenza professionale, in base alle quali il patrimonio di un istituto di previdenza deve essere durevolmente impiegato a scopi previdenziali e non essere accessibile a terzi, e in particolare ai datori di lavoro (obbligo di indipendenza, art. 11 e 48 LPP). In virtù di questa sentenza, l'articolo 16 capoverso 3 OIVA è stato abrogato a decorrere dal 1° gennaio 2015, e di conseguenza è stata autorizzata l'imposizione di gruppo per gli istituti di previdenza conformemente alle indicazioni del Tribunale federale.

Dato l'obbligo di indipendenza, anche in futuro gli istituti di previdenza potrebbero esercitare solamente un ruolo direttivo e non subordinato, il che escluderebbe segnatamente l'inclusione di un istituto di previdenza nel gruppo d'imposizione della propria impresa fondatrice.

¹⁴ RS 831.40

¹⁵ 2C_153/2013

Capoverso 4: questa modifica non cambia la situazione giuridica. Poiché ora la locuzione «Amministrazione federale delle contribuzioni» è già stata introdotta nell'articolo 7 capoverso 3 LIVA, in questo articolo è sufficiente l'acronimo AFC.

Variante del Consiglio federale

Art. 19 cpv. 2 secondo periodo

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

Variante dell'organo consultivo

Art. 19 cpv. 2 secondo periodo

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

Art. 21 cpv. 2 n. 2, 3, 8, 11, 14, 16, 17, 18, 21 lett. c, 25, 28, 28^{bis}, 30 e 31, cpv. 6 e 7
I numeri 2 e 3 riguardano soltanto il testo francese (precisazione linguistica).

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

Numero 11: la presente modifica non comporta alcun cambiamento della valutazione da parte dell'AFC. La deroga all'eccezione per le prestazioni della ristorazione e del settore alberghiero che vengono rese nel quadro delle prestazioni nel settore della formazione e dell'educazione è in conflitto con la disposizione generale concernente le combinazioni di prestazioni contenuta nell'articolo 19 capoverso 2 LIVA: se le combinazioni di prestazioni sono eseguite in cambio di una controprestazione complessiva e la prestazione preponderante rappresenta almeno il 70 per cento della controprestazione complessiva, la combinazione di prestazioni può essere trattata fiscalmente come la prestazione preponderante. Per questioni di semplificazione, come vuole il legislatore questa nuova norma di legge, introdotta nella legge nell'ambito della riforma dell'IVA del 2010, dovrà applicarsi a *tutte* le combinazioni di prestazioni fornite sul territorio svizzero. Tuttavia, è stato omesso il contestuale adeguamento della presente disposizione. Per quanto riguarda il disciplinamento previsto al numero 11 per le prestazioni della ristorazione e del settore

alberghiero, rese in combinazione con le prestazioni nel settore dell'educazione e della formazione, esso non costituisce una *lex specialis* rispetto alla normativa generale prevista all'articolo 19 capoverso 2 LIVA. Dall'entrata in vigore della nuova legge, l'AFC già interpreta il numero 11 in tal senso.

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

Numero 14 lettera b: con queste integrazioni viene ripresa la regolamentazione contenuta nell'articolo 36 capoverso 1 OIVA senza peraltro che vi sia alcuna modifica della situazione giuridica. Nell'esclusione dall'imposta rientrano non soltanto le prestazioni degli stessi artisti, ma anche quelle di persone che partecipano sul piano artistico a tali esecuzioni senza esibirsi davanti al pubblico. Si tratta, ad esempio, di regia, coreografia, scenografia, costumi, trucco, allestimento di luci e suoni e simili. Si esprime ciò nel senso che d'ora in poi non si parlerà solo di prestazioni «fornite direttamente al pubblico», ma anche «fruibili direttamente». Non vi rientrano invece le prestazioni nelle quali l'aspetto culturale non è in primo piano, quali l'assistenza alla regia, la moderazione, l'attività di suggeritore, l'illuminazione e simili. Nell'articolo 36 capoverso 1 OIVA queste prestazioni erano state finora integrate nella disposizione di deroga mediante un rimando all'articolo 33 capoverso 1 della legge del 9 ottobre 1992¹⁶ sul diritto d'autore (LDA). Si rinuncia a riprendere questo rimando per evitare valutazioni contraddittorie rispetto alla LDA. Ad esempio, come già secondo la prassi vigente, i disc jockey, gli artisti del circo, i domatori, i maghi sono equiparati agli artisti interpreti di cui alla disposizione di deroga, sebbene, di regola, non siano considerati artisti interpreti nel senso della LDA.

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

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

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

Numero 18 lettera b: il concetto delle assicurazioni sociali deve essere inteso in senso lato e comprende i cinque settori seguenti: previdenza per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità (sistema dei tre pilastri), la tutela dalle conseguenze di una malattia e di un infortunio, le indennità per perdita di guadagno per chi presta servizio civile o militare e in caso di maternità, l'assicurazione contro la disoccupazione e gli assegni familiari. Tra le eccezioni previste in questo numero rientrano ora anche le prestazioni dell'assicurazione per la vecchiaia e i superstiti (AVS), dell'assicurazione invalidità (AI), dell'assicurazione contro la disoccupazione (AD) e delle IPG che finora erano riunite nell'articolo 21 capoverso 2 numero 8, rendendole più chiare sotto il profilo della sistematica legislativa. Questa modifica rende superfluo anche l'articolo 37 OIVA, il quale stabilisce che le operazioni degli istituti di previdenza professionale rientrano tra le operazioni ai sensi dell'articolo 21 capoverso 2 numero 18 D-LIVA.

Numero 18 lettera c: vengono abrogati anche l'articolo 21 capoverso 2 numero 25 LIVA e la disposizione transitoria del 19 marzo 2010¹⁷, che escludono dall'imposta le prestazioni eseguite tra le casse di compensazione AVS e quelle degli organi di esecuzione dell'assicurazione contro la disoccupazione nonché prestazioni nel settore della prevenzione in virtù di compiti previsti dalla legge. Al fine di garantire la parità di trattamento di tutti gli assicuratori sociali e di agevolare la collaborazione tra gli istituti delle assicurazioni sociali, le prestazioni eseguite tra tutti gli istituti delle assicurazioni sociali, le prestazioni di cosiddetti organi d'esecuzione in virtù di compiti previsti dalla legge nel settore della prevenzione nonché la formazione e il perfezionamento professionali saranno esclusi dall'imposta. Poiché, in conformità con la giurisprudenza del Tribunale federale¹⁸, le organizzazioni che si occupano di prevenzione non devono essere considerate come istituti della sicurezza sociale, oltre a tali istituti nel settore delle assicurazioni sociali devono essere menzionati esplicitamente anche i cosiddetti organi d'esecuzione per essere contemplati dalla disposizione di deroga. Si tratta di un organo d'esecuzione se a un'organizzazione è stata delegata l'esecuzione di compiti di prevenzione previsti dalla legge e inoltre il finanziamento di questo lavoro di prevenzione è disciplinato esplicitamente nella legge. In pratica, questa ampliata esclusione dall'imposta si applica principalmente nel settore degli infortuni professionali, nel settore degli infortuni non professionali e nella sanità.

¹⁷ RU 2011 1167; FF 2008 6761

¹⁸ Sentenza del Tribunale federale del 30 settembre 2003, 2A.405/2002.

- nel settore degli infortuni professionali ne beneficia l'attività di prevenzione degli organi d'esecuzione della legge del 13 marzo 1964¹⁹ sul lavoro (LL) e della legge federale del 20 marzo 1981²⁰ sull'assicurazione contro gli infortuni (LAINF). In concreto, secondo il diritto vigente si tratta della SUVA, delle autorità cantonali preposte alla tutela dei lavoratori, degli ispettorati del lavoro cantonali, della SECO e delle sei organizzazioni specializzate seguenti: l'Ispettorato federale degli impianti a corrente forte (ESTI), la Società Svizzera dell'industria del gas e delle acque (SSIGA), l'Associazione svizzera per la tecnica della saldatura (ASS/SVS), l'Associazione svizzera ispezioni tecniche (ASIT), la Fondazione Agriss e l'Ufficio di consulenza per la sicurezza sul lavoro UCSL (cfr. art. 85 e 87 LAINF);
- nel settore degli infortuni non professionali usufruiscono dell'esclusione dall'imposta l'attività di prevenzione dell'Ufficio prevenzione infortuni (UPI) e l'attività di prevenzione dell'Associazione Svizzera d'Assicurazioni (ASA), purché tali attività siano finanziate mediante i premi supplementari contemplati dalla legge (cfr. art. 88 LAINF).
- nella sanità usufruiscono dell'esclusione dall'imposta l'attività di prevenzione della Promozione Salute Svizzera e le attività di prevenzione previste dalle normative cantonali, purché tali attività siano finanziate mediante i premi supplementari contemplati dalla legge (cfr. art. 19 e 20 della legge federale del 18 marzo 1994²¹ sull'assicurazione malattie; LAMAL).

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

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

Numero 21 lettera c: questa modifica semplifica il trattamento, sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto, della locazione di parcheggi, stralciando il criterio delimitante della destinazione all'uso comune. Ora ogni gestione di parcheggi costituisce una prestazione imponibile. In particolare, viene così meno l'esclusione dall'imposta per i parcheggi a pagamento sulle strade, che ora vengono trattati fiscalmente come la locazione di parcheggi in autosili, centri commerciali, stabili amministrativi, scuole, ospedali e simili, il che comporta anche l'eliminazione di distorsioni alla concorrenza. Non ha alcuna importanza neppure la durata della locazione: sia il parcheggio di breve durata per 30 minuti, sia la locazione pluriennale di un parcheggio in un'autorimessa soggiacciono all'IVA. Ciò vale anche per tutte le autorizzazioni di parcheggio permanenti per parcheggi pubblici e privati. Rimane invariata l'esclusione dall'imposta per parcheggi che vengono locati soltanto congiuntamente alla locazione di un immobile esclusa dall'imposta. Parimenti, continuano a essere considerate quali posti per il parcheggio tutte le aree, demarcate o

¹⁹ RS 822.11

²⁰ RS 832.20

²¹ RS 832.10

non demarcate, destinate al parcheggio di veicoli. In tale novero rientrano i garage singoli, i box adibiti a garage aperti o chiusi, le autorimesse (ad es. in garage sotterranei o autosili), le tettoie e simili per automobili, in particolare però anche i posti d'attracco per imbarcazioni e i posti all'asciutto (ad es. su prati, sponde e rive nonché in edifici). Sono considerati veicoli soprattutto le automobili, i motoveicoli, i ciclomotori, le biciclette, i rimorchi, le macchine edili e agricole, ma anche i battelli e gli aerei.

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

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

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

Numero 28bis: l'esclusione dall'imposta della messa a disposizione di personale tra collettività pubbliche comporta anche uno sgravio fiscale della collaborazione fra le collettività pubbliche, poiché la messa a disposizione di personale rappresenta un'attività imprenditoriale delle collettività pubbliche indipendentemente dallo scopo dell'impiego. Il campo di applicazione della presente esclusione dall'imposta è tuttavia limitato alle unità organizzative delle collettività pubbliche il cui obbligo fiscale soggettivo è già dato, poiché secondo il diritto vigente la messa a disposizione di personale tra collettività pubbliche da parte di un'unità organizzativa non assoggettata all'imposta è già esclusa dall'imposta. Solamente la messa a disposizione di personale a terzi che non sono collettività pubbliche è assoggettata all'imposta e, in caso di superamento del limite di cifra d'affari determinante, può portare all'obbligo fiscale soggettivo. L'esclusione dall'IVA non comprende invece i casi in cui, oltre al personale, vengono messi a disposizione anche macchine o infrastrutture di altro tipo o dove l'intero compito viene scorporato.

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

Numero 31: con questa nuova esclusione dall'imposta è possibile attuare la richiesta dell'iniziativa parlamentare Frick (11.440) in conformità con la sistematica dell'imposta sul valore aggiunto. La problematica dell'imposizione di contributi di benefattori (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_202/2011 del 24 ottobre 2011 sul caso REGA) potrebbe, in alternativa, essere risolta senza modifica di legge, se le organizzazioni interessate evitassero di promettere ai propri benefattori contropre-

stazioni quali ad esempio l'assunzione dei costi per i casi di emergenza. In questo caso si potrebbe rinunciare all'introduzione di una nuova esclusione dall'imposta.

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

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

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

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

Le assunzioni dei costi promesse non costituiscono prestazioni d'assicurazione escluse dall'imposta ai sensi dell'articolo 21 capoverso 2 numero 18 LIVA, poiché non sono soddisfatte le condizioni per l'esclusione dall'imposta: da un lato, non si deve evitare un cumulo di imposte, poiché tali assunzioni non sono gravate da tasse di bollo, dall'altro, non sono determinati considerazioni di politica sociale (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_202/2011 del 24 ottobre 2011, consid. 3.3, 4.4). Neppure i contributi dei benefattori rientrano nell'esclusione dall'imposta prevista all'articolo 21 capoverso 2 numero 13 LIVA per prestazioni che devono essere rese

a tutti i membri in egual misura contro pagamento di contributi di adesione stabiliti in conformità degli statuti, poiché un benefattore – a differenza di un membro – non ha diritti di codecisione.

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

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

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

Variante del Consiglio federale

Art. 22 cpv. 1 e 2 lett. b

Capoverso 1: con l’inserimento del nuovo periodo viene ripresa la regolamentazione contenuta nell’articolo 39 OIVA. Conformemente a ciò, in casi eccezionali l’esercizio dell’opzione può essere comunicato all’AFC, e non avvenire mediante un riferimento esplicito all’imposta, quando un riferimento esplicito all’imposta nella fattura è impossibile: da un lato, in caso di assoluta impossibilità, se non è possibile emettere fatture, poiché non sono state ancora effettuate prestazioni, e la persona assoggettata all’imposta deve comunque già sostenere spese legate a prestazioni future che possono essere assoggettate volontariamente all’imposta, come ad esempio nel caso della deduzione delle imposte precedenti sui costi di costruzione in relazione alla realizzazione di un immobile da destinarsi successivamente alla locazione o alla vendita con opzione o nel caso di un’impresa start up che nella fase di sviluppo non esegue ancora prestazioni, ma che in seguito eseguirà prestazioni imposte volontariamente. Dall’altro lato, in caso d’impossibilità relativa, se viene effettuata una prestazione per la quale però in determinati settori solitamente non

viene emessa fattura e l'emissione di una fattura sarebbe assai inconsueta, come ad esempio nel caso di un timbro apposto sul dorso della mano quale ingresso a una manifestazione culturale o se, nella vendita diretta in fattoria senza personale, l'importo dell'acquisto viene messo in una cassetta. La comunicazione all'AFC necessaria in simili casi avviene facendo valere la deduzione dell'imposta precedente nel rendiconto IVA e, laddove vengono già realizzate prestazioni, mediante la dichiarazione della cifra d'affari per cui si è optato nell'allestimento dei rendiconti IVA (attualmente ai numeri 200 e 205 del rendiconto). Una comunicazione scritta separata all'AFC è superflua.

Questo metodo di opzione non si applica tuttavia quando l'IVA non è indicata su una fattura per motivi estranei all'IVA, ad esempio quando chi fornisce la prestazione non vuole che il cliente veda che intende assoggettare la sua prestazione volontariamente all'imposta. Non è nemmeno possibile un'applicazione retroattiva. Chi, al momento dell'emissione della fattura, ha deciso di non optare indicando chiaramente l'imposta sulla fattura, non potrà più farlo in un secondo tempo mediante comunicazione all'AFC. Poiché il trasferimento dell'imposta è una questione di diritto privato, la clientela ha il diritto di sapere se paga l'imposta o se eventualmente potrebbe appellarsi a un'esclusione dall'imposta. Scopo e obiettivo della maggior parte delle esclusioni dall'imposta è infatti lo sgravio delle prestazioni escluse a vantaggio dei consumatori. Se l'applicazione delle esclusioni dall'imposta fosse affidata esclusivamente alle imprese, la maggior parte di queste esclusioni sarebbe privata del proprio scopo. Tuttavia, in tutti i posti nei quali il mercato funziona, questo problema non si porrà perché, applicando l'esclusione dall'imposta nei confronti degli utilizzatori finali, chi fornisce la prestazione può offrire e offrirà un prezzo più vantaggioso. Ma appena i meccanismi di mercato non funzionano o funzionano soltanto in misura limitata, le imprese con cifre d'affari imponibili e cifre d'affari escluse dall'imposta sono incentivate a ridurre, mediante opzione, l'onere amministrativo lasciando che, a sua insaputa, sia la clientela a pagare. Perciò, si può derogare al principio del riferimento esplicito all'imposta solamente nei casi eccezionali proposti qui.

Capoverso 2 lettera b: la sostituzione dell'espressione «per scopi privati» con «a scopo abitativo» consente di eliminare alcune incertezze palesatesi dopo l'ultima riforma, relative all'esclusione dell'opzione per gli immobili. Per ridurre la tassa occulta nel modo più completo possibile è necessario che l'esclusione dell'opzione si applichi solamente agli immobili a scopo abitativo. Con l'esclusione dell'opzione si vuole impedire che le amministrazioni immobiliari optino per l'imposizione in modo da ottenere il diritto alla deduzione integrale dell'imposta precedente e che il trasferimento dell'imposta sul valore aggiunto causi un aumento degli affitti o dei prezzi. Conformemente allo scopo di protezione perseguito da questa norma, l'esclusione si applica esclusivamente agli alloggi che vengono utilizzati essenzialmente a scopo abitativo, ossia dove un soggetto ha stabilito il proprio domicilio o abita durante la settimana. L'utilizzo come abitazione per le vacanze non rientra di conseguenza nel concetto di scopo abitativo, motivo per cui si può optare per la vendita di una simile abitazione se l'acquirente la utilizza effettivamente come abitazione per le vacanze e non a scopi abitativi. L'opzione è possibile anche per i seminterrati per la pratica di hobby, gli spazi in cui esercitarsi e simili, locati o venduti indipendentemente da un'abitazione.

Non è interessata da questa modifica la locazione degli appartamenti di vacanza, poiché si tratta di una prestazione imponibile del settore alberghiero. Persino la

locazione permanente di un appartamento di vacanza è considerata una prestazione imponibile del settore alberghiero, se non vi si abita durante la settimana o vi si stabilisce il proprio domicilio.

L'aggiunta «o deve utilizzare» alla fine del capoverso non comporta alcuna modifica della situazione giuridica secondo la vigente prassi, ma chiarisce solamente che l'opzione viene esclusa sin dall'inizio, se il bene per il quale viene fornita la prestazione sarà successivamente utilizzato a scopo abitativo. Poiché la legge in questi casi non consente l'opzione, sarebbe contraddittorio, essendo a conoscenza del futuro utilizzo come abitazione, rimborsare l'imposta precedente di cui in seguito si dovrebbe chiedere la restituzione. Nei casi in cui il tipo di utilizzo non è stato previamente chiarito, l'imposta precedente viene versata come finora.

Variante dell'organo consultivo

Art. 22 cpv. 1 e 2 lett. b

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

Quando il Parlamento ha inserito questa nuova formulazione, difficilmente voleva introdurre un ulteriore ostacolo amministrativo: ciò sarebbe stato in contraddizione con l'obiettivo generale della riforma di allora. Con la formulazione «purché lo indichi chiaramente» si intendeva conseguire l'opzione esente da autorizzazione. In molti casi, non è possibile indicare chiaramente, poiché non vengono consegnati giustificativi. Qui si può capire che è stata esercitata l'opzione solamente per il fatto che sul modulo di rendiconto le prestazioni per la cui imposizione si è optato sono state registrate su una riga separata. La prassi dell'AFC va nel senso che in molti casi insiste imperativamente su una chiara indicazione dell'opzione nei confronti del destinatario della prestazione. Si tratta però di un formalismo bandito secondo l'articolo 81 capoverso 3 LIVA.

Capoverso 2 lettera b: l'organo consultivo sostiene il chiarimento perseguito con la formulazione «a scopo abitativo». L'organo consultivo ritiene tuttavia che l'aggiunta «o deve utilizzare» ribalti completamente la dogmatica del diritto alla deduzione dell'imposta precedente: si deve procedere all'esclusione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente, prevista dall'articolo 29 capoverso 1 LIVA,

solamente se le prestazioni escluse dall'imposta vengono effettivamente rese. Con il nuovo concetto del diritto alla deduzione dell'imposta precedente sono escluse ipotetiche attribuzioni per possibili prestazioni future e le difficoltà di prova ivi connesse per entrambe le parti. I dubbi del Consiglio federale si riferiscono alla garanzia dell'imposta. Il Parlamento ha tuttavia già considerato questo aspetto nella riforma dell'IVA 2010 e ha previsto esplicitamente una pertinente possibilità di garanzie nell'articolo 93 capoverso 2 LIVA. Qualora la disposizione non dovesse bastare per tenere conto del giustificato diritto dello Stato di evitare perdite di imposta, occorre adeguare questa norma giuridica e non il diritto tributario materiale.

Art. 23 cpv. 2 n. 2, 3, 3^{bis}, 7 e 10

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

Numero 3: l'integrazione permette di chiarire che la prova che i beni sono rimasti sotto vigilanza doganale è una condizione necessaria ma non sufficiente affinché la loro fornitura sia esentata dall'imposta. In caso di importazione di beni nell'ambito dei regimi di transito, di deposito doganale o di ammissione temporanea, l'IVA non è riscossa in modo definitivo, ma è solo garantita da un deposito o da una fideiussione (obbligo di pagamento condizionato), determinati sulla base di calcolo dell'imposta in vigore all'apertura del regime doganale corrispondente. Nel caso del deposito doganale aperto si rinuncia alla garanzia dell'IVA e nel caso del regime doganale del perfezionamento attivo si applica la non-riscossione condizionata o la procedura di rimborso dell'IVA. L'esenzione dall'imposta della fornitura di questi beni in territorio svizzero è pertanto ammessa purché il regime doganale sia *concluso debitamente o con autorizzazione successiva dell'Amministrazione federale delle dogane (AFD)*, per esempio tramite riesportazione o immissione in libera pratica del bene. In quest'ultimo caso, l'IVA viene riscossa definitivamente dall'AFD. L'importo è determinato sulla base di calcolo valida al momento dell'immissione del bene in libera pratica secondo il diritto doganale. Una precedente fornitura esente dall'imposta in territorio svizzero non comporta quindi alcuna lacuna fiscale. Al contrario, se il regime doganale non si è concluso debitamente, l'AFD può riscuotere definitivamente l'IVA garantita all'apertura del regime doganale solo sulla base di calcolo valida in quel momento. Se la fornitura esente dall'imposta in territorio svizzero fosse ammessa anche in questi casi, si creerebbero delle lacune fiscali. La fornitura in territorio svizzero rimarrebbe definitivamente esente dall'imposta,

sebbene il bene sia rimasto in territorio svizzero e la tassazione definitiva non sia stata mai richiesta dall'AFD (in assenza di una dichiarazione doganale in vista dell'immissione in libera pratica del bene). Questo chiarimento corrisponde alla prassi vigente.

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

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

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

Art. 24

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

Art. 24a

Gli oggetti d'arte, i pezzi da collezione e le antichità destinati alla rivendita vengono esclusi dal campo d'applicazione della deduzione dell'imposta precedente fittizia e nuovamente sottoposti all'imposizione dei margini, come era già il caso fino al 31 dicembre 2009.

La deduzione dell'imposta precedente fittizia ha sostituito il 1° gennaio 2010 l'imposizione dei margini applicata in precedenza alla rivendita di beni usati accer-

tabili. La deduzione dell'imposta precedente fittizia presenta il grande vantaggio di consentire ai contribuenti di potere trattare in maniera uniforme, per quanto riguarda l'IVA, l'acquisto e la vendita di beni usati e nuovi. In questo senso ad esempio il concessionario di veicoli che acquista veicoli d'occasione di non contribuenti può dedurre dal prezzo di acquisto l'imposta precedente fittizia, che corrisponde in genere all'imposta sul valore aggiunto residua ancora compresa nel prezzo del veicolo d'occasione dal momento dell'acquisto del veicolo nuovo.

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

Il grande vantaggio del sistema d'imposizione dei margini è che, per riprendere l'esempio precedente, la prima galleria d'arte vende l'opera alla seconda senza avere il diritto di indicare l'IVA. Anche la seconda galleria può applicare l'imposizione dei margini se rivende l'opera. Se la rivende sul territorio svizzero, l'onere fiscale delle due gallerie d'arte è identico a quello nel quadro del sistema di deduzione dell'imposta precedente fittizia. Tuttavia, in caso di vendita dell'opera all'estero, il sistema d'imposizione dei margini non ha senso, perché la vendita all'estero non è imponibile. Per contro, poiché non è mai stata trasferita apertamente alcuna imposta, non si ha diritto alla deduzione dell'imposta precedente sul prezzo d'acquisto. Il margine realizzato sul territorio svizzero può pertanto essere tassato in maniera conforme al sistema senza che debba in definitiva essere pagata l'imposta precedente fittizia mai versata prima di allora come imposta sulla cifra d'affari. Rispetto alla deduzione dell'imposta precedente fittizia, l'imposizione dei margini costituisce per questo motivo l'imposizione più adeguata nel caso di beni non gravati dall'imposta sul valore aggiunto al momento della loro immissione sul mercato. In tutti gli altri

settori, segnatamente in quello del mercato dei veicoli d'occasione, si applica come finora il sistema della deduzione dell'imposta precedente fittizia.

La reintroduzione dell'imposizione dei margini per gli oggetti d'arte, i pezzi da collezione e le antichità si orienta materialmente alla normativa valida fino al 31 dicembre 2009 per i beni usati, accertabili e mobili. Le vecchie prescrizioni di ordine formale in materia non sono invece state riprese in virtù del principio della libertà dei mezzi di prova previsto dal diritto vigente. Non viene nemmeno reintrodotta la vecchia regola concernente i banditori d'asta, poiché in base al diritto vigente un rapporto di rappresentanza può anche risultare dalle circostanze e quindi non si rendono necessarie disposizioni particolari per le case d'asta per evitare di dover rivelare l'identità dei fornitori agli acquirenti. Fondandosi sulla delega del capoverso 3 il Consiglio federale definirà dettagliatamente gli oggetti d'arte, i pezzi da collezione e le antichità nell'OIVA, ispirandosi al vecchio articolo 11 dell'ordinanza del 29 marzo 2000²² relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto.

Per evitare che il passaggio dalla deduzione dell'imposta precedente fittizia all'imposizione dei margini comporti ripercussioni finanziarie negative per il settore, in futuro la compensazione delle perdite sarà consentita anche per l'imposizione dei margini (art. 24a cpv. 1 D-LIVA). Per gli oggetti d'arte, i pezzi da collezione e le antichità acquistati all'estero e importati di persona, l'imposta sull'importazione potrà inoltre essere addizionata al prezzo di acquisto (art. 24a cpv. 2 D-LIVA).

Art. 25 cpv. 2 lett. a^{bis}

Affinché ai fini dell'IVA i giornali e le riviste cartacei ed elettronici vengano trattate allo stesso modo, d'ora in avanti le edizioni online a pagamento di giornali e riviste saranno tassate all'aliquota ridotta. Al riguardo non è rilevante se la loro pubblicazione avviene esclusivamente in forma elettronica oppure anche in forma cartacea. Poiché i giornali e le riviste elettronici non sono forniture ma prestazioni di servizi, l'articolo 25 capoverso 1 lettera a numero 9 LIVA non è stato completato, ma è stata aggiunta la lettera a^{bis}. Le questioni di delimitazione in parte delicate riguardo ad altre prestazioni elettroniche a pagamento sono disciplinate dal Consiglio federale nell'OIVA in base alla prevista norma di delega. A questo proposito il nostro Consiglio si riferisce alle condizioni concernenti giornali e riviste stampati elencate all'articolo 50 OIVA.

Variante del Consiglio federale

Art. 25 cpv. 3

Con questo complemento viene ora precisata nella legge stessa la conseguenza giuridica nell'ipotesi che il contribuente non adotti provvedimenti organizzativi adeguati per differenziare le cifre d'affari relative alle prestazioni «da asporto» imponibili all'aliquota ridotta dalle cifre d'affari concernenti le prestazioni della ristorazione imponibili all'aliquota normale. Sono considerati provvedimenti organizzativi adeguati secondo l'articolo 56 OIVA e la prassi dell'AFC il rilevamento separato delle cifre d'affari mediante una cassa a partitario oppure mediante due casse, nonché la consegna ai clienti di una ricevuta sulla quale siano visibili il genere

²² RU 2000 1347

della prestazione, il prezzo e l'aliquota determinante. In assenza di un rilevamento separato delle cifre d'affari, tutte le cifre d'affari sono imponibili all'aliquota normale. Questa conseguenza giuridica risulta anche dalla teoria normativa dominante in materia di diritto fiscale, teoria secondo la quale le fattispecie che riducono l'imposta – in questo caso il volume delle cifre d'affari imponibili all'aliquota ridotta – devono essere comprovate dal contribuente. Questi sopporta le conseguenze dell'assenza di prove se non gli è possibile fornirle a causa del mancato rilevamento separato delle cifre d'affari. L'imposizione all'aliquota normale in assenza di provvedimenti organizzativi corrisponde pertanto alla prassi pluriennale dell'AFC. Nella sentenza 2C_175/2012 del 4 ottobre 2012²³ il Tribunale federale non ha seguito questa prassi dell'AFC, chiedendole di procedere a una tassazione d'ufficio. È tuttavia emerso che non è possibile effettuare una tassazione d'ufficio attendibile con un dispendio proporzionato, soprattutto se il suo risultato viene impugnato dal contribuente. Oltre alla stima della quota di prestazioni «da asporto» imponibili all'aliquota ridotta rispetto alla cifra d'affari complessiva, quota che può variare in funzione della stagione, del tempo, di occasioni speciali ecc., svolge anche un ruolo il numero di scontrini di cassa su cui figura l'indicazione dell'aliquota ridotta per le suddette prestazioni. Se in assenza di rilevamento separato delle cifre d'affari gli scontrini di cassa indicano unicamente l'aliquota normale, tale aliquota è dovuta per il solo fatto che è stata fatturata (cfr. art. 27 cpv. 2 LIVA). Se il contribuente ha omesso di rilevare separatamente le cifre d'affari, non è più possibile accertare, anche per il passato, la quota di cifre d'affari imponibili all'aliquota ridotta. Qualunque sia il metodo applicato, il contribuente può metterlo in discussione. Le imprese che non si assumono il dispendio amministrativo per il rilevamento separato delle cifre d'affari e che non procedono a tale separazione sarebbero ricompensate, se nel quadro di un controllo l'AFC dovesse stimare le loro cifre d'affari imponibili all'aliquota ridotta. Per evitare falsi incentivi, in tali casi occorre tassare tutte le cifre d'affari a posteriori con l'aliquota normale. Altrimenti i contribuenti che non adottano un comportamento conforme alla legge sarebbero in definitiva avvantaggiati rispetto ai concorrenti che vi si attengono. Poiché la legge menzionerà d'ora in poi la conseguenza giuridica dell'assenza di provvedimenti organizzativi, non sussiste ulteriormente la contraddizione censurata dal Tribunale federale riguardo all'imposizione in linea di massima differenziata tra prestazioni della ristorazione e prestazioni «da asporto». Questa modifica non concerne gli alimenti offerti in distributori automatici.

Variante dell'organo consultivo

Art. 25 cpv. 3

L'organo consultivo vorrebbe rinunciare completamente all'integrazione prevista o eventualmente almeno all'aggiunta della locuzione «simili provvedimenti adeguati». Se si ammettesse che l'AFC designi come inadeguati i provvedimenti organizzativi e ottenesse automaticamente l'imposizione della cifra d'affari complessiva all'aliquota normale, si verificherebbero imposizioni eccessive basate unicamente su criteri formali. Nel rapporto esplicativo si rileva che in virtù della sentenza 2C_175/2012 del Tribunale federale del 4 ottobre 2012 le autorità fiscali non sarebbero in grado di svolgere con un dispendio ragionevole il loro compito di effettuare una tassazione d'ufficio. Questa dichiarazione deve essere posta seria-

²³ ASA 81 657

mente in discussione. L'esecuzione di una tassazione d'ufficio rientra da sempre nei compiti di tutte le autorità fiscali; essa non riguarda soltanto il settore delle prestazioni «da asporto». I tribunali tutelano di norma le stime effettuate dalle autorità. Non è stato il caso nella procedura in questione, perché l'AFC non voleva affatto effettuare una tassazione d'ufficio.

Art. 27 cpv. 3

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

Art. 28

Il contenuto normativo dell'attuale capoverso 3 è stato scorporato e inserito nell'articolo 28a. L'attuale capoverso 3 è stato pertanto stralciato e l'attuale capoverso 4 diventa il capoverso 3.

Art. 28a

Per favorire una migliore comprensione della disposizione, il contenuto normativo dell'attuale articolo 28 capoverso 3 LIVA è ora spostato nell'articolo 28a D-LIVA ed è stato suddiviso in tre capoversi. Inoltre, sono state introdotte alcune semplificazioni di carattere linguistico. Il concetto di «deduzione fittizia dell'imposta precedente» («fiktiver Vorsteuerabzug») utilizzato finora in tedesco non è semanticamente preciso: fittizia non è la deduzione, bensì l'imposta precedente, perché il beneficiario contribuente della prestazione può dedurla sebbene all'atto dell'acquisto non sia stata trasferita alcuna imposta sul valore aggiunto. Grazie alla nuova formulazione «dedurre un'imposta precedente fittizia» («eine fiktive Vorsteuer abziehen»), il concetto viene chiarito a livello linguistico e adeguato alle versioni nelle lingue latine. Costituisce altresì una precisazione linguistica la nuova formulazione secondo la quale i beni devono essere acquistati «senza trasferimento dell'imposta sul valore aggiunto» al posto di «acquistati senza IVA». In assenza effettiva dell'onere di imposta sul valore aggiunto la deduzione dell'imposta precedente fittizia sarebbe contraria al sistema, perché essa permetterebbe di dedurre l'imposta residua sul valore aggiunto compresa nel prezzo di acquisto.

Non si potrà più dedurre alcuna imposta precedente fittizia all'acquisto di oggetti d'arte, pezzi da collezione e antichità (cfr. il commento all'art. 24a D-LIVA). Pertanto si è potuto anche rinunciare a limitare la rivendita al territorio nazionale. Per i beni usati che al momento della loro immissione sul mercato erano gravati dall'IVA, la deduzione dell'imposta precedente fittizia è possibile anche se i beni in questione in seguito vengono venduti all'estero. Finora questa regola poteva essere peraltro facilmente aggirata mediante l'interposizione di un altro contribuente.

Art. 29 cpv. 1^{bis} e 4

Capoverso 1^{bis}: la disposizione stabilisce a livello di legge la norma attualmente contenuta nell'articolo 60 OIVA, secondo la quale vi è diritto alla deduzione dell'imposta precedente sugli acquisti che vengono utilizzati per prestazioni escluse dall'imposta, eseguite all'estero. Se la prestazione in questione viene effettivamente eseguita all'estero, non rientra nell'ambito di applicazione territoriale dell'IVA. In questo modo decade anche l'applicazione delle esclusioni dall'imposta secondo l'articolo 21 LIVA. Di conseguenza, per le prestazioni eseguite all'estero la deduzione dell'imposta precedente è ammessa nella stessa misura in cui sarebbe possibile se le prestazioni fossero eseguite in territorio svizzero e si fosse optato per la loro imposizione secondo l'articolo 22 LIVA. Tuttavia, se – come accade, ad esempio, per le prestazioni finanziarie – non è possibile optare per l'imposizione volontaria anche in territorio svizzero, non sussiste alcun diritto alla deduzione dell'imposta precedente, se queste prestazioni sono eseguite all'estero.

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

Art. 37 cpv. 3 secondo periodo

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

Il metodo delle aliquote saldo deve essere, da un lato, per quanto possibile semplice e, dall'altro, il più conforme possibile al metodo di rendiconto effettivo. Quanto più precisamente il debito fiscale calcolato con l'ausilio delle aliquote saldo corrisponde a quello che risulta dal metodo di rendiconto effettivo, tanto più complicato e dispendioso diviene il metodo per i contribuenti e per l'AFC. Esso è impossibile da gestire e non raggiunge più il proprio obiettivo, ossia garantire uno sgravio amministrativo alle piccole e medie imprese. Se però la verifica delle aliquote saldo si limita al controllo della precisione di calcolo, della tracciabilità e della neutralità, una disposizione in una legge speciale diviene superflua. Il CDF può eseguire tali verifiche fondandosi anche sui criteri di cui all'articolo 5 della legge del 28 giugno 1967²⁴ sul Controllo delle finanze.

Art. 38 cpv. 1 lett. a

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

Art. 42 cpv. 4

L'avvio di un procedimento penale comporterà la sospensione immediata della prescrizione. Il secondo requisito finora necessario per la sospensione della prescrizione, ossia l'annuncio del procedimento al debitore, è stato eliminato. La possibilità di rinunciare a informare l'imputato circa l'avvio del procedimento penale è retta esclusivamente dall'articolo 104 capoverso 4 LIVA. Anche se sussiste un tale obbligo, la sospensione della prescrizione inizia in concomitanza con l'apertura del procedimento penale, e non solo dal momento in cui il debitore è stato informato (cfr. anche art. 56 cpv. 4 D-LIVA).

Variante del Consiglio federale

Art. 42 cpv. 6

Il termine di prescrizione assoluta viene prolungato dagli attuali 10 anni a 15 anni, come era il caso prima dell'entrata in vigore, il 1° gennaio 2010, della nuova legge concernente l'imposta sul valore aggiunto. Nel diritto tributario federale (cfr. art. 120 cpv. 4 LIFD²⁵, art. 152 cpv. 3 LIFD, art. 47 cpv. 1 della legge federale del 14 dicembre 1990²⁶ sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID]) e nel diritto doganale (art. 75 cpv. 4 della legge sulle dogane del 18 marzo 2005²⁷ [LD]) il termine di prescrizione assoluta di 15 anni costituisce uno standard a cui, nella speranza di accelerare i procedimenti, si è contravvenuto unicamente per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto a seguito della riforma dell'IVA 2010. Con questa singolare deroga al termine di prescrizione usuale, si chiede implicitamente al Tribunale amministrativo federale e al Tribunale federale di dare la priorità alle controversie che concernono l'imposta sul valore aggiunto rispetto agli altri casi, in modo da scongiurare il pericolo di una prescrizione dei procedimenti in corso. Ciò costituirebbe però una violazione delle garanzie procedurali sancite dalla Costituzione, e in particolare del principio della parità di trattamento (art. 29 cpv. 1 della Costituzione²⁸ [Cost.]).

La prassi ha comunque dimostrato che la riduzione a 10 anni del termine di prescrizione assoluta comportava effetti indesiderati: solitamente i controlli dell'imposta sul valore aggiunto vertono sugli ultimi cinque periodi fiscali, poiché per questi periodi fiscali il termine di prescrizione relativa non è ancora scaduto. Al momento della conclusione del controllo con un avviso di tassazione e a seguito del termine di finalizzazione che l'AFC deve osservare (art. 72 cpv. 1 LIVA) sono trascorsi oltre quattro anni e mezzo dal termine di prescrizione assoluta inerente al primo anno controllato. Secondo il diritto vigente, se contro l'avviso di tassazione relativo al primo periodo fiscale controllato viene avviato un procedimento di ricorso, quest'ultimo deve poter essere concluso – fino e compreso il Tribunale federale – durante i cinque anni restanti affinché non cada in prescrizione quando si trova ancora nelle mani del giudice. Se l'autorità di ricorso rinvia la decisione invece di decidere essa stessa, il termine residuo non basta per concludere tempestivamente il procedimento. Ne consegue inoltre che dopo un controllo fiscale non rimane pressoché tempo per discutere i risultati con il contribuente ed eventualmente effettuare

²⁵ RS **642.11**

²⁶ RS **642.14**

²⁷ RS **631.0**

²⁸ RS **101**

rettifiche non formali. Questo non è nell'interesse del contribuente e costituisce un peggioramento della sua posizione rispetto al precedente termine prescrizione di quindici anni. È soprattutto nei casi disperati in cui sono in gioco ingenti recuperi dell'imposta sul valore aggiunto che i contribuenti possono essere spinti a rallentare il procedimento facendo valere tutti i diritti di ricorso e altre vie giuridiche, in modo da fare cadere in prescrizione il maggior numero possibile di periodi fiscali. Accorciando a due anni il termine di prescrizione relativa, quando questo è interrotto dall'AFC o dalle autorità di ricorso, si è già risposto adeguatamente alla legittima richiesta di accelerare i procedimenti.

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

Variante dell'organo consultivo

Art. 42 cpv. 6

Secondo gli operatori fiscali rappresentati in seno all'organo consultivo il problema risiede piuttosto nel fatto che le possibilità di accelerazione dei procedimenti introdotte con la riforma dell'IVA 2010 non sono applicate o addirittura volutamente aggirate dall'AFC. In questo senso, ad esempio, fino alla sentenza 2C_805/2013 del Tribunale federale del 21 marzo 2014 gli avvisi di tassazione sono stati presentati come decisioni, contrariamente al concetto voluto del legislatore, e ciò rende impossibile liquidare le irregolarità in un procedimento informale. Inoltre, nonostante il commento all'articolo 82 D-LIVA nel messaggio del 25 giugno 2008²⁹ concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto, le decisioni emanate finora in relazione a un avviso di tassazione non sono state motivate in maniera abbastanza dettagliata per consentire ai tribunali di considerare ammissibili i ricorsi omisso medio impugnati contro esse; l'AFC ha dovuto eseguire procedure di reclamo a seguito delle decisioni di non entrata in materia pronunciate dal Tribunale amministrativo federale. Non si dà nemmeno seguito alla richiesta dei contribuenti di una motivazione esauriente della decisione, poiché non ne sussiste presuntivamente il diritto. L'organo consultivo ritiene che occorra innanzitutto attuare queste misure adottate dal Parlamento prima di prolungare il termine di prescrizione assoluta a scapito dei contribuenti.

Art. 44 cpv. 2

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

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

Cpv. 1 lett. a: questa modifica non cambia la situazione giuridica, ma serve a una migliore comprensione della disposizione e la adegua alla nuova formulazione dell'articolo 45 capoverso 1 lettera c D-LIVA. I clienti devono pagare l'imposta sull'acquisto soltanto se l'impresa che effettua la prestazione non è iscritta – non importa se a torto o a ragione – nel registro dei contribuenti. Chi invece effettua la

²⁹ FF 2008 6033, pag. 6152

prestazione imponibile esclusivamente nel luogo del destinatario sul territorio svizzero, in virtù dell'articolo 10 capoverso 2 lettera b numero 2 D-LIVA a prescindere dall'entità della cifra d'affari è esentato dall'assoggettamento (cfr. commento all'art. 45 cpv. 1 lett. c D-LIVA).

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

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

Partendo dalla proposta dell'organo consultivo, di cui condividiamo gli indirizzi, il termine «oggetti» è stato sostituito con «beni», solitamente utilizzato nella LIVA. Poiché secondo la concezione svizzera anche la locazione e l'affitto sono considerati fornitura di beni immobili, si chiarisce che la locazione o l'affitto *imponibili* di beni immobili non soggiace all'imposta sull'acquisto, bensì esclusivamente all'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero. La vendita di immobili è esclusa dall'imposta, ragione per cui non soggiace all'imposta sull'acquisto. La vendita potrebbe eventualmente essere imponibile a titolo volontario dal venditore estero dell'immobile (opzione). L'opzione viene a decadere visto che il venditore non è iscritto nel registro dei contribuenti.

Si considerano forniture di beni immobili in particolare le prestazioni nei settori dell'edilizia e dell'ingegneria civile, nonché nei rami accessori dell'edilizia come descritti all'articolo 5 dell'ordinanza del 21 maggio 2003³⁰ sui lavoratori distaccati in Svizzera (ODist). Secondo tale ordinanza si tratta di attività legate all'edilizia, segnatamente: scavo, sterro, costruzione in senso stretto, montaggio e smontaggio di elementi prefabbricati, installazione o equipaggiamento, trasformazione, rinnovo, riparazione, smantellamento, demolizione, manutenzione, mantenimento (lavori di imbiancatura e pulitura) e risanamento. Nell'ordinanza in questione tali prestazioni sono solitamente designate come prestazioni di servizio, conformemente all'uso comune e ai pertinenti accordi internazionali (ad es. GATT-OMC, accordi di associazione a Schengen e Dublino). In virtù della legislazione svizzera in materia di imposta sul valore aggiunto si tratta di forniture (cfr. art. 3 lett. d LIVA).

³⁰ RS 823.201

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

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

Cpv. 1 lett. d: anche in futuro, le forniture di energia a contribuenti in territorio svizzero saranno gravate dall'imposta sull'acquisto ma non comporteranno l'assoggettamento delle imprese con sede all'estero, in modo da preservare l'attrattiva della Svizzera quale piazza per il commercio internazionale di elettricità. Le forniture di energia elettrica a non contribuenti in territorio svizzero determinano invece l'assoggettamento delle imprese estere, al fine di evitare svantaggi concorrenziali per i fornitori nazionali di elettricità dovuti all'imposta sul valore aggiunto.

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

Art. 45a

Nel quadro della riforma dell'IVA 2010 l'imposta sull'acquisto è stata inserita in un titolo proprio per motivi di sistematica legislativa. Nell'ipotesi che d'ora in poi determinate disposizioni, come le eccezioni e le esenzioni dall'imposta, non si applichino soltanto all'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero, ma anche all'imposta sull'acquisto, occorre rinviare espressamente all'applicabilità di queste disposizioni. Attualmente il rinvio alle eccezioni e alle esenzioni dall'imposta

è disciplinato soltanto dall'articolo 109 capoverso 1 OIVA. D'ora in poi questa regolamentazione sarà inserita nella legge stessa.

Art. 51 cpv. 2 lett. b e 3

Questa modifica non cambia la situazione giuridica. Poiché il concetto di «Amministrazione federale delle dogane» è già introdotto nell'articolo 23 capoverso 2 numero 3 D-LIVA, qui è sufficiente riportare solo l'abbreviazione «AFD».

Art. 52 cpv. 2

Questa aggiunta chiarisce che per i supporti di dati senza valore di mercato non viene applicata neppure l'imposta sull'acquisto, se tali supporti sono esentati dall'imposta sulle importazioni. Ciò risulta già implicitamente dalla sistematica legislativa: l'importazione di un supporto di dati soggiace all'imposta sull'importazione se non sussistono le condizioni per un'esenzione dall'imposta secondo l'articolo 53 LIVA. In *manca* di tali condizioni, occorre determinare l'ammontare dell'imposta sull'importazione. Se ciò non è possibile, poiché al momento dell'importazione non è possibile stabilire il valore di mercato dei supporti di dati, si applica l'imposta sull'acquisto appena tale valore è conosciuto. A titolo esemplificativo si può citare l'importazione su un supporto di dati fisico di copie di film proiettate nei cinema: in questo caso, l'entità dell'imposta dipende dal numero di spettatori e pertanto è determinata solo dopo l'importazione e può essere conteggiata con l'imposta sull'acquisto.

Art. 53 cpv. 1 lett. g

L'esenzione fiscale già esistente in caso di importazione di elettricità e di gas in condotte viene estesa anche al teleriscaldamento (cfr. commento all'art. 7 cpv. 2 D-LIVA). Queste forniture sono imponibili sul territorio svizzero secondo l'articolo 7 capoverso 2 D-LIVA.

Art. 54

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

Art. 56 cpv. 4

L'avvio di un procedimento penale comporterà in futuro la sospensione immediata della prescrizione. Il secondo requisito finora necessario per la sospensione della prescrizione, ossia la comunicazione del procedimento al debitore, è stato eliminato. La possibilità di rinunciare in casi eccezionali a informare l'imputato circa l'avvio del procedimento penale è retta esclusivamente dall'articolo 104 capoverso 4 LIVA. Anche se sussistono le condizioni, la sospensione della prescrizione inizia in concomitanza con l'apertura del procedimento penale, e non solo dal momento in cui il debitore è stato informato (cfr. anche art. 42 cpv. 4 D-LIVA).

Art. 58 lett. c, c^{bis} e d

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

Variante del Consiglio federale

Art. 70 cpv. 2

Il prolungamento del termine di prescrizione assoluta non deve comportare un'estensione a 15 anni del termine di conservazione dei libri contabili, giustificativi, documenti commerciali e di altri documenti. Per questo motivo, come già nella legislazione anteriore, il termine di conservazione è separato dal termine di prescrizione assoluta e stabilito in 10 anni. Se alla scadenza di 10 anni dalla fine del periodo fiscale in questione, il credito fiscale relativo a questo periodo fiscale non è ancora passato in giudicato, i libri contabili, i giustificativi, i documenti commerciali e gli altri documenti devono essere ulteriormente conservati fino al passaggio in giudicato di tale credito. Esiste tuttavia un'eccezione per i documenti commerciali in relazione ai beni immobili. Poiché per il calcolo del valore corrente dei beni immobili ci si basa su un ammortamento annuo del 5 per cento del valore, i relativi documenti commerciali non sono più rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto soltanto dopo 20 anni. Essi devono quindi essere conservati per 20 anni. Il termine di conservazione inizia con la fine del periodo fiscale. Finché non entra in vigore la disposizione secondo la quale l'esercizio funge da periodo fiscale, diversamente da quanto previsto dal Codice delle obbligazioni il termine di prescrizione decorre dalla fine dell'anno civile. Le altre regolamentazioni dell'articolo 958f Codice delle obbligazioni (CO)³¹ sulla tenuta e sulla conservazione dei libri rimangono tuttavia applicabili.

Variante dell'organo consultivo

Art. 70 cpv. 2

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

Art. 76

Il *capoverso 1* accorda all'AFC l'autorizzazione a trattare dati personali degni di particolare protezione. Ne consegue che l'AFC può elaborare anche tutti gli altri dati

non classificati come degni di particolare protezione. Il termine «trattare» comprende qualsiasi operazione relativa ai dati personali, segnatamente anche la raccolta, la conservazione e l'utilizzazione di dati (art. 3 lett. e della legge federale del 19 giugno 1992³² sulla protezione dei dati; LPD). Per motivi legati alla protezione dei dati è necessario limitare i dati all'adempimento dei compiti previsti dalla legge (art. 4 cpv. 3 LPD). Da questa disposizione discende altresì il fatto che i dati possono essere comunicati e ottenuti nel quadro dell'assistenza amministrativa in virtù dell'articolo 75 LIVA. I compiti legali dell'AFC non si limitano alla mera LIVA, ma possono anche essere contenuti in altre leggi (ad es. le disposizioni sull'assistenza amministrativa). Per motivi di trasparenza il trattamento di profili della personalità e i dati concernenti i procedimenti e le sanzioni amministrativi e penali sono espressamente menzionati.

Capoverso 2: secondo l'articolo 50e capoverso 1 della legge federale del 20 dicembre 1946³³ su l'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti (LAVS), il numero d'assicurato dell'AVS può essere utilizzato sistematicamente al di fuori delle assicurazioni sociali – ad esempio nel settore delle imposte – soltanto se lo prevede una legge federale e se sono definiti lo scopo d'utilizzazione e gli aventi diritto. Con questa disposizione è elevata a livello di legge la competenza dell'AFC ad utilizzare il numero d'assicurato AVS già sancita nell'articolo 131 lettera a OIVA. L'AFC è autorizzata a utilizzare sistematicamente il numero d'assicurato AVS per registrare i contribuenti nel registro IDI al posto dell'Ufficio federale di statistica (UST). In questo modo si evitano soprattutto doppie registrazioni attribuibili, ad esempio, a una diversa ortografia dei nomi di persone. Se, da un lato, è possibile evitare di inserire più volte i dati relativi a persone fisiche nel registro IDI, dall'altro ciò implica anche che l'AFC conosce tutte le attività economiche svolte da una persona come impresa individuale, semplificando notevolmente la riscossione delle imposte e i controlli. Poiché una registrazione più semplice e di migliore qualità è prioritaria, viene creata simultaneamente una base legale corrispondente anche per il registro IDI (cfr. commento alla modifica dell'art. 6 cpv. 3 della legge federale del 18 giugno 2010³⁴ sul numero d'identificazione delle imprese; LIDI). Altri identificatori di persone, come ad esempio un identificatore settoriale a fini fiscali, non sono adatti, poiché l'utilizzo del numero d'assicurato AVS si ripercuote solo indirettamente sull'IVA con una migliore qualità dei dati nel registro IDI. Inoltre, si garantisce che il numero d'assicurato AVS sia utilizzato solo internamente e in particolare che non finisca all'estero.

Art. 76a

I *capoversi 1 e 2* autorizzano l'AFC a gestire un sistema d'informazione per trattare dati personali al fine di espletare i propri compiti. Il sistema serve soprattutto per accertare l'assoggettamento fiscale e le prestazioni imponibili, per determinare e verificare le imposte dovute e le imposte precedenti deducibili, per il controllo dei giustificativi di importazione ed esportazione, per garantire la riscossione delle imposte dovute, per infliggere ed eseguire sanzioni amministrative o penali, per trattare in modo efficiente e razionale le domande nazionali e internazionali di assistenza amministrativa e giudiziaria, per la lotta ai reati fiscali, per tenere le

³² RS 235.1

³³ RS 831.10

³⁴ RS 431.03

statistiche necessarie e per eseguire analisi dei rischi. Le analisi dei rischi costituiscono il presupposto per controlli efficaci e mirati dei contribuenti. In futuro, si prevede di allestire profili dei rischi non solo per settori e regioni, ma anche per i singoli contribuenti. Il profilo dei rischi si basa in misura determinante sulle esperienze maturate dall'AFC con il contribuente. L'AFC può così eseguire controlli fiscali in maniera più mirata e alleggerire le verifiche per le imprese che rispettano le regole.

Il *capoverso 3* elenca i settori i cui dati possono essere contenuti nel sistema d'informazione dell'AFC. Questo elenco serve a individuare quali dati vengono trattati, come sancito nella LPD. Sono prioritari quelli inerenti alle attività economiche di una persona fisica o giuridica, nonché tutti i dati necessari alla riscossione ed eventualmente all'esecuzione coattiva dell'imposta sul valore aggiunto, compresi i provvedimenti amministrativi e penali.

Art. 76b

Capoverso 1: questa disposizione garantisce che, nonostante il segreto fiscale, per l'adempimento dei propri compiti il CDF abbia accesso a tutti i sistemi d'informazione dell'AFC.

Capoverso 2: nella LIVA in vigore e nella relativa ordinanza manca una base legale sufficiente per la comunicazione, mediante procedura di richiamo, dei dati personali degni di particolare protezione. Con la presente revisione di legge la procedura di richiamo dei dati personali degni di particolare protezione poggia su una base legale sufficiente. Le persone autorizzate possono richiamare autonomamente i dati necessari accedendo direttamente al sistema. L'AFD, in quanto unica autorità esterna all'AFC, ha un accesso diretto alla banca dati delle persone assoggettate all'imposta sul valore aggiunto perché ha la competenza per l'esecuzione della riscossione dell'imposta sull'importazione (art. 62 cpv. 1 LIVA). In questo senso l'AFD può richiamare direttamente e autonomamente le informazioni necessarie alla determinazione e alla riscossione dell'imposta senza dovere di volta in volta presentare all'AFC una domanda speciale per ottenere tali informazioni. Per motivi legati alla protezione dei dati questa facoltà deve essere espressamente menzionata nelle basi legali e l'autorità competente deve essere citata (art. 19 cpv. 3 LPD). Inoltre, per garantire la trasparenza richiesta, occorre stabilire nella legge le diverse categorie di dati accessibili mediante procedura di richiamo. Ciò viene fatto rimandando al contenuto del sistema d'informazione. I singoli dati sono elencati nell'OIVA.

Art. 76c

Capoverso 1: questa disposizione applica all'imposta sul valore aggiunto l'articolo 7 LPD, secondo il quale i dati personali devono essere protetti contro ogni trattamento non autorizzato, mediante provvedimenti tecnici ed organizzativi appropriati.

Il *capoverso 2* corrisponde all'attuale articolo 76 capoverso 4 LIVA e garantisce che anche i dati memorizzati elettronicamente sono considerati documenti originali ove ne esista l'esigenza legale, ad esempio nelle procedure di esecuzione forzata o nei procedimenti penali.

Art. 76d

Questa disposizione delega al Consiglio federale l'emanazione delle disposizioni d'esecuzione ed elenca gli elementi che l'Esecutivo deve almeno disciplinare in tali disposizioni.

Art. 86 cpv. 7

L'ammontare d'imposta provvisoriamente dovuto secondo l'articolo 86 LIVA è uno strumento per garantire il versamento delle imposte. Il rischio di incasso sarebbe troppo elevato se l'AFC dovesse attendere ogni volta la scadenza del termine di finalizzazione per procedere all'esecuzione forzata delle imposte non pagate. Per questo motivo, in virtù dell'articolo 86 capoverso 2 LIVA, l'AFC può fare valere come strumento di garanzia l'ammontare d'imposta provvisoriamente dovuto. Il vigente articolo 86 capoverso 7 primo periodo LIVA stabilisce già chiaramente che il fatto di fare valere l'ammontare d'imposta provvisoriamente dovuto prescinde dal credito fiscale materiale. La legge parte quindi dal presupposto che viene sempre determinato il credito fiscale. Nel caso dell'imposta sul valore aggiunto, basata sul principio dell'autotassazione, spetta al contribuente determinare il credito fiscale. L'AFC procede solo eccezionalmente alla determinazione del credito fiscale. Per questo motivo, i contribuenti inattivi non devono avere la possibilità di ottenere, mediante il loro comportamento non cooperativo e lesivo degli obblighi di collaborazione, che l'AFC determini il loro credito fiscale. In assenza della determinazione del credito fiscale, sussiste il rischio che, una volta trascorso il termine di prescrizione del diritto di tassazione, il contribuente possa pretendere la restituzione degli importi dell'imposta provvisoriamente dovuti in mancanza di un credito fiscale materiale. Una tale restituzione viene ora esclusa grazie alla finzione giuridica introdotta all'articolo 86 capoverso 7 LIVA, secondo la quale con la scadenza della prescrizione del diritto di tassazione l'ammontare d'imposta provvisoriamente dovuto secondo l'articolo 86 capoverso 2 LIVA diventa anch'esso parte del credito fiscale. In questo modo non viene né premiato né favorito il comportamento non cooperativo del contribuente e l'AFC può rinunciare a procedure dispendiose.

È considerato inattivo in particolare il contribuente che, dopo aver omesso di conteggiare o conteggiare correttamente l'ammontare d'imposta provvisoriamente dovuto oppure dopo aver conteggiato ma non pagato tale ammontare, costringendo l'AFC a promuoverne l'esecuzione forzata, non procede alla chiusura del periodo fiscale in questione mediante una finalizzazione secondo l'articolo 72 LIVA e quindi non determina il credito fiscale materiale. Il semplice pagamento di un ammontare d'imposta provvisoriamente dovuto, fatto valere dall'AFC, non equivale ancora a un riconoscimento dell'esistenza materiale del credito fiscale. D'altro canto, la mera opposizione contro l'esecuzione dell'ammontare d'imposta provvisoriamente dovuto non costituisce ancora una contestazione del credito fiscale materiale, che comporterebbe l'avvio di una procedura per la determinazione dell'imposta da parte dell'AFC, ma sospende semplicemente la riscossione dell'ammontare d'imposta provvisoriamente dovuto. Se simultaneamente all'opposizione il contribuente contesta le condizioni materiali del pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, l'AFC avvia una procedura per la determinazione dell'imposta in cui vengono esaminate le condizioni materiali e determinato il credito fiscale materiale. È inoltre considerato inattivo il contribuente che non fa mai valere di propria iniziativa il suo diritto a una decisione secondo l'articolo 82 LIVA e di conseguenza non prende ad esempio provvedimenti affinché l'AFC determini il credito fiscale al di fuori di una proce-

dura di esecuzione forzata o verifichi le condizioni per l'assoggettamento. In conclusione, è soltanto l'inattività del contribuente a far sì che d'ora in poi, con il subentrare della prescrizione del diritto di tassazione, gli importi dell'imposta solo provvisoriamente dovuti saranno considerati parte del credito fiscale.

Stabilendo che *anche* gli importi dell'imposta fatti valere dall'AFC secondo il capoverso 2 sono considerati alla stregua di un credito fiscale, si intende sottolineare che il credito fiscale può comporsi di ammontari d'imposta conteggiati e stimati.

Questa disposizione non riguarda gli importi pagati con riserva per evitare gli interessi moratori e per i quali è stato avviato un procedimento giudiziario fiscale. Non concerne nemmeno gli avvisi di tassazione di cui all'articolo 79 LIVA, neppure dopo la sentenza del 21 marzo 2014 (2C_805/2013) con cui il Tribunale federale ha stabilito che a tali avvisi non può più essere associata una decisione. Se infatti un contribuente rimane inattivo dopo aver ricevuto un avviso di tassazione, tale avviso non passa immediatamente in giudicato come nel caso di un pagamento senza riserve o di un riconoscimento scritto, ma comunque allo scadere della prescrizione del diritto di tassazione, poiché con un avviso di tassazione, a differenza di quanto avviene per un ammontare d'imposta dovuto provvisoriamente, il credito fiscale viene determinato mediante un controllo. In caso di mancato pagamento di un avviso di tassazione, questo deve essere escusso conformemente all'articolo 89 LIVA, e di conseguenza non rientra nel campo di applicazione dell'articolo 86 capoverso 7 LIVA.

Art. 87 cpv. 2

Per evitare che la ripresa fiscale sia gravata da un interesse moratorio, viene ora espressamente stabilito che è il contribuente a dover dimostrare che l'errore da lui commesso non abbia comportato perdite d'imposta per la Confederazione. In base al diritto vigente, non è chiaro se, in virtù del principio della verità materiale, l'AFC ha l'obbligo di accertare d'ufficio se sussistono i presupposti per l'esenzione dall'interesse moratorio, oppure se anche alla presente disposizione si applica il principio della ripartizione dell'onere della prova vigente nel diritto tributario, in base al quale è il contribuente a dover dimostrare che sono date le condizioni per uno sgravio. L'adozione di tale principio è particolarmente importante nei casi in cui la prova dell'inesistenza di una perdita d'imposta dipende dal comportamento e dalle caratteristiche di un altro contribuente. Poniamo ad esempio il caso di un'impresa che ha reso prestazioni a un'altra impresa, ma erroneamente non si è registrata, e che quindi fattura tali prestazioni senza IVA. Solo l'impresa che erroneamente ha omesso di registrarsi come contribuente è in grado di provare che non si sono prodotte perdite d'imposta, poiché solo l'impresa conosce i propri clienti e può documentare che essi erano tutti autorizzati a dedurre integralmente l'imposta precedente e che di conseguenza, a causa di tale deduzione, non si sarebbe verificata una perdita d'imposta nemmeno se le prestazioni in questione fossero state fatturate con IVA. L'AFC non è in grado di accertare tali condizioni, per cui in questo caso l'applicazione del principio della verità materiale non porterebbe a nessun risultato. Si presentano più semplici i casi in cui la dimostrazione che l'errore non ha comportato perdite d'imposta dipende da un solo contribuente: si può ad esempio ipotizzare il caso di un contribuente che ha omesso di dichiarare l'acquisto di una prestazione di servizi dall'estero per la quale sarebbe stata ammessa la deduzione integrale dell'imposta precedente. Anche in questo caso ha senso che sia il contribuente a dimostrare che non si è prodotta una perdita d'imposta.

Lo stralcio della locuzione «se fosse stato trattato correttamente» non cambia la situazione giuridica secondo la prassi corrente. Con questa modifica si intende semplicemente chiarire meglio il senso della disposizione: per evitare un interesse moratorio, è l'errore in sé che non deve comportare perdite d'imposta, e non il suo «corretto trattamento». In caso di trattamento corretto, ossia conforme alla legge, il problema della perdita d'imposta infatti non si pone, poiché altrimenti la perdita d'imposta sarebbe voluta dalla legge stessa. Ne consegue che non si produrrebbero mai perdite d'imposta, non volute dalla legge, e non sarebbero mai dovuti interessi moratori, indipendentemente dal tipo di errore commesso.

Art. 88 cpv. 3

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

Art. 89 cpv. 2, 4 e 5

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

Capoverso 4: questo stralcio non cambia la situazione giuridica. La disposizione è superflua perché già l'articolo 80 capoverso 2 numero 2 della legge federale dell'11 aprile 1889³⁵ sulla esecuzione e sul fallimento (LEF) parifica alle decisioni esecutive dei tribunali svizzeri le decisioni delle autorità amministrative svizzere.

Capoverso 5: mediante questa modifica viene attuata la mozione Hess (11.3185) «Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto. Stralcio senza sostituzione dell'articolo 89 capoverso 5» trasmessa dal Parlamento. Il capoverso in vigore stabilisce a mero titolo dichiaratorio che il credito fiscale esiste indipendentemente dal fatto di essere prodotto in un inventario pubblico o insinuato in una diffida pubblica ai creditori. Secondo il Tribunale federale infatti le conseguenze dell'accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario ai sensi degli articoli 589 e 590 del Codice civile³⁶ non si applicano ai crediti fondati sul diritto pubblico ove quest'ultimo non ne riservi espressamente l'applicazione (DTF 102 Ia 483). Uno stralcio di questa disposizione, come richiesto dalla mozione, non determinerebbe quindi alcun cambiamento della situazione giuridica. Con la nuova formulazione si ottempera alla volontà del legislatore e si obbliga l'AFC a produrre negli inventari pubblici o a insinuare nelle diffide pubbliche ai creditori i propri crediti fiscali in caso di fallimento o di moratoria concordataria del contribuente. Come finora, l'AFC verifica regolarmente sul Foglio ufficiale svizzero di commercio come pure sui fogli ufficiali cantonali se un credito fiscale riguardante un contribuente registra-

³⁵ RS 281.1

³⁶ RS 210

to (ditta individuale, società semplice, società di persone) è stato insinuato in una diffida pubblica ai creditori. In caso affermativo, essa notifica il proprio credito fiscale al servizio competente.

Art. 92 cpv. 1, frase introduttiva e capoverso 6

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

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

Art. 93 cpv. 1, frase introduttiva

Concerne soltanto il testo italiano (precisazione linguistica).

Art. 96 cpv. 4 lett. b

Concerne soltanto la versione francese del testo (precisazione linguistica).

Art. 105 cpv. 1 lett. b e c

L'articolo ora è suddiviso. La lettera a rimane invariata e si riferisce all'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero, all'imposta sull'acquisto e all'imposta sull'importazione. Ora invece nella lettera b sono disciplinate tutte le prescrizioni dell'azione penale per l'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero, mentre per l'imposta sull'acquisto e nella lettera c sono disciplinate quelle relative a reati attinenti all'imposta sull'importazione.

La lettera b si riferisce all'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero e all'imposta sull'acquisto. Nel numero 3 per la sottrazione d'imposta qualificata ai sensi dell'articolo 97 capoverso 2 LIVA il diritto di avviare un procedimento penale si prescriverà in sette anni. La durata della prescrizione dell'azione penale viene così adeguata alla gravità del reato. In base alla normativa vigente, l'azione penale si prescrive già in sei mesi dal passaggio in giudicato del corrispondente credito fiscale sia per la sottrazione d'imposta qualificata sia per la sottrazione d'imposta semplice (art. 105 cpv. 1 lett. b LIVA), sebbene la prima sia punita con pene detentive fino a due anni e la seconda solo con multe. Di conseguenza, l'azione penale per la sottrazione d'imposta qualificata si prescriverà in sette anni, analogamente a quanto stabilito dal diritto vigente per la frode fiscale e per gli altri reati passibili di pene detentive secondo la DPA (cfr. art. 14–17 della legge federale del 22 marzo 1974³⁷ sul diritto penale amministrativo [DPA]). In questo modo la durata della prescrizione dell'azione penale per la sottrazione d'imposta qualificata risulta anche proporzionata a quella prevista per la sottrazione d'imposta ai sensi dell'articolo 96 capoverso 4 LIVA (due anni, cfr. art. 105 cpv. 1 lett. c LIVA), punita solamente con multe. Poiché il numero 3 concerne esclusivamente i delitti, la prescrizione dell'azione penale in sette anni non si applica all'articolo 14 capoverso 4 DPA, che riguarda reati punibili con pene detentive fino a 15 anni e dunque qualificabili come crimini. Secondo l'articolo 2 DPA, che rimanda generalmente alle disposizioni del

Codice penale svizzero se non altrimenti disposto in una legge speciale, in questi casi la prescrizione interviene dopo 15 anni, senza tuttavia fare una distinzione tra prescrizione dell'azione penale e prescrizione dell'esecuzione come invece avviene nella legge sull'IVA.

La *lettera c* si riferisce esclusivamente a reati concernenti l'imposta sull'importazione per i quali la prescrizione dell'azione penale non dipende dalla fine del periodo fiscale, come è il caso alla lettera b, ma dal momento in cui è stato commesso il reato omettendo di rilasciare una dichiarazione d'importazione o rilasciandone una errata. Vi rientrano, da un lato, tutti i delitti e le contravvenzioni a seguito di sottrazioni dell'imposta sull'importazione secondo l'articolo 96 LIVA e le loro qualifiche previste all'articolo 97 LIVA e, dall'altro, i delitti menzionati negli articoli 14–17 DPA relativi all'imposta sull'importazione con l'esclusione dei crimini menzionati all'articolo 14 cpv. 4 DPA. Per questi crimini, per cui è comminata una pena detentiva di cinque anni, come indicato all'articolo 2 DPA, sono applicabili le disposizioni generali del Codice penale che in questi casi prevedono complessivamente un termine di prescrizione di 15 anni.

Art. 107 cpv. 1 lett. c e 2

Capoverso 1 lettera c: nel caso delle prestazioni al personale si può trattare simultaneamente di prestazioni a persone strettamente vincolate o vicine. Destinata a semplificare per quanto possibile il trattamento fiscale delle prestazioni al personale, questa norma di delega ci autorizza a emanare disposizioni che possono derogare alla regolamentazione applicabile secondo l'articolo 24 capoverso 2 LIVA del confronto con terzi per la determinazione della controprestazione e pertanto a emanare una *lex specialis* in materia. La regolamentazione già prevista nell'articolo 47 capoverso 5 OIVA poggia quindi su una base legale chiara.

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

Art. 109 cpv. 1

Dall'istituzione dell'organo consultivo la sua presidenza è stata di volta in volta assunta dal capo della Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto dell'AFC. Nel frattempo è emerso che questa doppia funzione non è più compatibile con il funzionamento attuale dell'organo consultivo. L'organo consultivo si pronuncia sui progetti di atti legislativi e sulle prassi (art. 109 cpv. 2 LIVA). I progetti di atti legislativi e le prassi sono elaborati dalla Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto in quanto unità amministrativa competente, sotto la responsabilità del suo capodivisione. In quanto presidente dell'organo consultivo, il capo della Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto è tuttavia simultaneamente responsabile dei pareri di questo organo per quanto riguarda le raccomandazioni di modifica dei progetti di atti legislativi e delle prassi. Questa doppia responsabilità comporta inevitabilmente conflitti di interesse perché non si appoggiano soltanto i progetti di atti legislativi e le prassi, ma anche le raccomandazioni dell'organo consultivo che divergono dall'opinione dell'AFC. La posizione e il ruolo dell'organo consultivo possono creare incertezza all'esterno dell'Amministrazione federale. Per una valutazione complessiva delle raccomandazioni dell'organo consultivo deve essere comunque chiaro che quest'ultimo rappresenta l'opinione dei suoi membri (contribuenti, Cantoni, ambienti scientifici, operatori fiscali e consumatori), che può divergere da quella dell'AFC. Per tenere conto di questo stato di cose

l'Amministrazione federale non dovrà più essere ufficialmente rappresentata nell'organo consultivo. La menzione corrispondente all'articolo 109 capoverso 1 LIVA viene stralciata. Ciò corrisponde del resto alla norma nel caso delle commissioni extraparlamentari, dato che secondo l'articolo 57e della legge del 21 marzo 1997³⁸ sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione (LOGA) i dipendenti dell'Amministrazione federale possono essere nominati membri di una commissione soltanto in singoli casi motivati. Il capo della Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto non può pertanto più presiedere l'organo consultivo. Le disposizioni dell'ordinanza, in particolare l'articolo 158 OIVA³⁹, dovranno essere adeguate in maniera corrispondente.

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

Variante del Consiglio federale

Art. 115 cpv. 1

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

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

Impedendo il ricorso alle possibilità di scelta in occasione di una modifica delle aliquote d'imposta, si garantisce che i contribuenti che allestiscono il rendiconto applicando il metodo delle aliquote saldo o delle aliquote forfettarie siano trattati in maniera identica ai contribuenti che allestiscono il rendiconto secondo il metodo effettivo. Questa normativa corrisponde del resto alla disposizione vigente negli anni 2001–2009 (art. 59 cpv. 3 terzo periodo della legge del 2 settembre 1999⁴⁰ sull'IVA [vLIVA]).

38 RS 172.010

39 RS 641.201

40 RU 2000 1300

Variante dell'organo consultivo

Art. 115 cpv. 1

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

Art. 115a

Dopo l'entrata in vigore di questa modifica, le imprese che sono dedite al commercio di oggetti d'arte, pezzi da collezione e antichità, e sono quindi sottoposte all'imposizione dei margini, non saranno costrette ad annullare la deduzione dell'imposta precedente fittizia sulle scorte di merci, purché al momento della vendita di questi beni l'IVA sia calcolata sulla cifra d'affari e non solamente sui margini. In questo modo si deve evitare che le imprese possano avere problemi di liquidità dovuti esclusivamente al cambiamento del sistema di rendiconto. Tuttavia, questa deroga rimane limitata come prima alla deduzione dell'imposta precedente applicabile su oggetti d'arte, pezzi da collezione e antichità venduti sul territorio svizzero. In caso di vendita degli oggetti all'estero deve essere calcolato il consumo proprio.

Legge federale del 20 dicembre 1968⁴¹ sulla procedura amministrativa (PA)

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

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

Legge federale dell'11 aprile 1889⁴² sull'esecuzione e sul fallimento (LEF)

Art. 80 cpv. 2 n. 5

Questa aggiunta disciplina una particolarità risultante dalla procedura di autotassazione nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto: oltre alle decisioni, nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto passano in giudicato allo scadere della prescrizione del diritto di tassazione (art. 43 cpv. 1 lett. c in combinato disposto con l'art. 42 cpv. 1 LIVA) – conformemente alla natura dell'imposta oggetto di un'autotassa-

⁴¹ RS 172.021

⁴² RS 281.1

zione – anche i crediti fiscali che precedentemente non erano mai stati oggetto di una decisione. Un’ esecuzione forzata deve essere possibile anche per i crediti passati in giudicato. La condizione per un rigetto definitivo è però che il credito fiscale risulti da documenti. Sono considerati documenti sia i rendiconti fiscali dei contribuenti sia gli avvisi di tassazione dell’AFC, poiché dalla sentenza del Tribunale federale 2C_805/2013 del 21 marzo 2014 questi documenti non possono più essere predisposti come decisioni. Come gli altri titoli che passano in giudicato, anche in questo caso l’ opposizione è rigettata in via definitiva a meno che vengano provate l’ estinzione, il differimento e la prescrizione (cfr. art. 81 cpv. 1 LEF). Lo stesso vale per gli avvisi di tassazione che passano in giudicato mediante il riconoscimento scritto da parte del contribuente (art. 43 cpv. 1 lett. b LIVA).

Legge federale del 18 giugno 2010⁴³ sul numero d’ identificazione delle imprese (LIDI)

Art. 6a e 11 cpv. 6

Conformemente all’ articolo 50e capoverso 1 LAVS il numero d’ assicurato AVS può essere utilizzato sistematicamente al di fuori delle assicurazioni sociali della Confederazione soltanto se lo prevede una legge federale e se sono definiti lo scopo d’ utilizzo e gli aventi diritto. L’ utilizzo del numero d’ assicurato AVS è considerato « sistematico » se i dati personali sono raccolti in maniera strutturata e se contengono il numero d’ assicurato a nove cifre.

La disposizione differenzia l’ utilizzo del numero d’ assicurato AVS (cpv. 1) e la sua comunicazione (cpv. 2). Il capoverso 1 costituisce una base legale formale per l’ utilizzo. Esso è consentito per l’ identificazione delle persone. Nel caso concreto l’ UFS può verificare in maniera affidabile se una persona che è proprietaria di una determinata impresa è già iscritta nel registro IDI. In questo modo è possibile accelerare notevolmente la procedura d’ iscrizione ed evitare di ripetere inutilmente le iscrizioni. In questo modo viene compiuto l’ ultimo passo verso l’ armonizzazione dei registri perseguita con l’ introduzione del numero IDI. Questa modifica nella LIDI viene apportata nell’ ambito della revisione parziale della LIVA, poiché l’ AFC attribuisce il numero IDI in tutti i casi in cui un soggetto non è obbligato a iscriversi nel registro di commercio, pur volendo registrarsi come persona assoggettata all’ imposta sul valore aggiunto. L’ AFC stessa è pertanto già autorizzata ad utilizzare il numero d’ assicurato AVS (cfr. art. 131 lett. a OIVA e il summenzionato art. 76 cpv. 2 D-LIVA). Altri identificatori di persone a fini fiscali, ad esempio un identificatore settoriale, non sono appropriati in questo caso, poiché l’ utilizzo del numero d’ assicurato AVS unitamente al numero IDI serve a migliorare la qualità dei registri e quindi ha ripercussioni indirette sull’ imposta sul valore aggiunto. Poiché il numero AVS è utilizzato solo internamente, non può essere trasmesso all’ estero.

Secondo il capoverso 2 la comunicazione del numero d’ assicurato da parte dell’ UST è ammessa solo a condizioni restrittive. Da un lato, i beneficiari possono essere solo i servizi IDI (art. 3 cpv. 1 lett. d LIDI) autorizzati a utilizzare il numero d’ assicurato anche sistematicamente e, dall’ altro, tale comunicazione deve essere necessaria per identificare la persona fisica e per elaborarne i dati nel registro IDI. Il capoverso 2 chiarisce che l’ articolo 6a non autorizza automaticamente i servizi IDI a utilizzare

sistematicamente il numero d'assicurato AVS. Al riguardo si applicano le disposizioni della LAVS. In altre parole i servizi IDI devono disporre di una base legale che consenta loro di utilizzare il numero d'assicurato AVS per un determinato scopo.

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

Legge del 28 giugno 1967⁴⁴ sul controllo delle finanze (LCF)

Art. 6 lett. k

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

3 Ripercussioni

3.1 Ripercussioni per i contribuenti

3.1.1 Ripercussioni della nuova normativa sull'assoggettamento secondo l'articolo 10 D-LIVA

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

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

⁴⁴ RS 614.0

nel terzo anno il numero di iscrizioni supererebbe lievemente quello delle cancellazioni. Dal quarto anno il numero di iscrizioni e cancellazioni dovrebbe essere pressoché lo stesso.

Tabella 1

Numero di nuovi contribuenti

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

Complessivamente, il numero di contribuenti dovrebbe aumentare di circa 30 000 unità (stato attuale: circa 360 000).

Per questi nuovi contribuenti il progetto comporta oneri amministrativi supplementari. I relativi costi dovrebbero essere superiori a quelli di un'impresa svizzera paragonabile, poiché ciascuna impresa estera dovrebbe anche designare e retribuire un rappresentante fiscale in Svizzera. Secondo uno studio della ditta PricewaterhouseCoopers SA, i costi per la «designazione di un rappresentante fiscale» ammontano a 1000–1750 franchi⁴⁵. In media i costi annuali della normativa per ogni contribuente che allestirebbe effettivamente il rendiconto sono stimati ad almeno 3500 franchi (pag. 30). I costi per i contribuenti che invece intenderebbero applicare il metodo delle aliquote saldo ammonterebbero soltanto a 1400 franchi all'anno (pag. 31). Non è ancora chiaro se questi costi possano essere addossati alla clientela svizzera o se debbano essere sostenuti dall'impresa estera.

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

La soppressione del limite di 25 000 franchi della cifra d'affari per prestazioni fornite a terzi che non sono collettività pubbliche conformemente all'articolo 12 capoverso 3 LIVA potrebbe implicare che alcune centinaia di servizi delle collettività pubbliche assoggettati all'imposta siano esentati dall'assoggettamento, comportando quindi la loro cancellazione dal registro dei contribuenti. Si prenda ad esempio un servizio che, ad eccezione della locazione di parcheggi agli impiegati, effettua solo prestazioni per altre collettività pubbliche: grazie alla soppressione del suddetto limite di 25 000 franchi, potrà probabilmente di nuovo beneficiare dell'esenzione dall'assoggettamento.

Per contro, l'abrogazione della disposizione contenuta nell'articolo 21 capoverso 2 numero 21 lettera c LIVA, che esclude dall'imposta la locazione di aree per il par-

⁴⁵ PricewaterhouseCoopers SA (PwC), *Messung der Regulierungskosten im Bereich Steuern, Schlussbericht vom 26. September 2013*, pag. 69; www.estv.admin.ch > Dokumentation > Zahlen und Fakten > Messung der Regulierungskosten im Bereich Steuern

cheggio di veicoli non destinate a uso comune, potrebbe comportare l'assoggettamento di diversi servizi delle collettività pubbliche.

L'estensione dell'esclusione dall'imposta secondo l'articolo 21 capoverso 2 numero 28 lettere b e c LIVA dovrebbe fare in modo che alcune imprese esistenti alle quali partecipano esclusivamente collettività pubbliche siano poi esentate dall'assoggettamento. Bisogna inoltre attendersi che questa disposizione incentivi la collaborazione tra collettività pubbliche.

3.2 Ripercussioni per la Confederazione

3.2.1 Ripercussioni finanziarie

Alcune modifiche legislative proposte hanno ripercussioni finanziarie per la Confederazione.

- la possibilità di effettuare una deduzione dell'imposta precedente fittizia all'acquisto di oggetti d'arte, pezzi da collezione e antichità da non contribuenti ha probabilmente comportato un notevole calo del gettito fiscale della Confederazione. Questo meccanismo consente infatti di dedurre in maniera semplice e legale imposte precedenti in realtà mai confluite nelle casse dello Stato. Secondo le stime presentate nel messaggio aggiuntivo del 23 giugno 2010⁴⁶ al messaggio concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto, le minori entrate annue avrebbero potuto ammontare a medio termine fino a 90 milioni di franchi. Dalle esperienze maturate nei cinque anni trascorsi dall'introduzione della deduzione dell'imposta precedente fittizia, si evince che perlomeno nell'ambito del commercio di oggetti d'arte «classico» questa possibilità di ottimizzazione non è stata affatto sfruttata o comunque solo in piccola parte. Dai rendiconti dell'IVA non emergono infatti incrementi vistosi delle cifre d'affari. Occorre tuttavia tenere presente che il commercio di oggetti d'arte può essere in linea di massima praticato da qualsiasi impresa o persona. I rendiconti dell'IVA non consentono di determinare in che misura al di fuori del commercio di oggetti d'arte «classico» ci si è avvalsi della possibilità di dedurre importi in realtà mai incassati dall'erario. Tuttavia, è noto il potenziale delle transazioni commerciali in cui sono coinvolte perlomeno la Svizzera e l'estero e che potrebbero comportare ingenti minori entrate, non quantificabili con esattezza ma verosimilmente molto inferiori ai 90 milioni di franchi finora stimati e non superiori a 30 milioni di franchi. Per scongiurare questo rischio per le casse della Confederazione, si intende revocare la possibilità di dedurre l'imposta precedente fittizia per gli oggetti d'arte, i pezzi da collezione e le antichità e reintrodurre l'imposizione dei margini (cfr. n. 2, commento all'art. 24a). In tal modo si evita la deduzione di imposte precedenti pari a circa 30 milioni di franchi all'anno, che non sono mai confluite nelle casse dello Stato a titolo di imposte;

⁴⁶ FF 2010 4731

- la deduzione dell'imposta precedente fittizia d'ora in poi sarà possibile anche nel caso in cui i beni usati siano venduti ad acquirenti all'estero (cfr. n. 2, commento all'art. 28a). Questo comporterebbe minori entrate annue pari a circa 4 milioni di franchi;
- secondo le stime, la nuova normativa sull'assoggettamento (cfr. n. 2, commento all'art. 10 cpv. 2 e art. 45 cpv. 1 lett. a, c e cpv. 2 lett. b) potrebbe portare entrate supplementari pari a circa 40 milioni di franchi all'anno;
- l'attuazione della nuova normativa sull'assoggettamento (cfr. n. 2, commento all'art. 10 cpv. 2) esige personale supplementare presso l'AFC e comporta pertanto maggiori costi di oltre 4 milioni di franchi;
- a partire da una cifra d'affari superiore a 100 000 franchi all'anno, gli invii dall'estero in franchigia d'imposta sulle importazioni poiché non raggiungono l'importo minimo d'imposta di 5 franchi, destinati a clienti che si trovano sul territorio svizzero dovranno essere assoggettati all'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero (cfr. n. 2, commento all'art. 7 cpv. 3 lett. b). Ne risulterebbero maggiori entrate di almeno 20 milioni di franchi all'anno;
- si intende inoltre semplificare l'assoggettamento nell'ambito delle collettività pubbliche ed esonerare dall'imposta sul valore aggiunto la collaborazione tra le collettività pubbliche (cfr. n. 2, commento all'art. 12 cpv. 3 e all'art. 21 cpv. 2 n. 28 e 28^{bis} come pure cpv. 6). Queste modifiche determinerebbero minori entrate di circa 10 milioni di franchi all'anno;
- un finanziamento mediante non controprestazioni non deve quindi più escludere l'assoggettamento (cfr. n. 2, commento all'art. 10 cpv. 1^{bis}). Le relative ripercussioni finanziarie sono difficilmente stimabili. Le minori entrate che ricorrono annualmente dovrebbero ammontare a circa 5 milioni di franchi. Tuttavia, a ciò si aggiungerebbero minori entrate una tantum dallo sgravio fiscale successivo dell'ordine di qualche decina di milioni di franchi;
- la nuova regolamentazione concernente il trattamento, sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto, della locazione di posti per il parcheggio di veicoli (cfr. n. 2 n. 28, commento all'art. 21 cpv. 2 n. 21 lett. c) comporterebbe maggiori entrate pari a circa 8 milioni di franchi all'anno;
- l'attuazione delle iniziative parlamentari Triponez e Frick causerebbe inoltre minori entrate annue di circa 5 milioni di franchi;
- l'imposizione all'aliquota ridotta di giornali e riviste elettronici a pagamento comporterebbe minori entrate di circa 2 milioni di franchi all'anno.

Complessivamente risulterebbero quindi maggiori entrate di circa 68 milioni di franchi all'anno (tab. 2).

Ripercussioni finanziarie ricorrenti per le finanze federali

	Mio. Fr.
Oggetti d'arte, pezzi da collezione e antichità: sostituzione della deduzione dell'imposta precedente fittizia con l'imposizione dei margini	30
Possibilità di dedurre l'imposta precedente fittizia anche quando un bene viene venduto all'estero	-4
Per l'assoggettamento sono determinanti le cifre d'affari a livello mondiale, e non quelle realizzate sul territorio nazionale	40
Costi aggiuntivi per il personale supplementare necessario per l'attuazione della nuova normativa sull'assoggettamento	-4
Assoggettamento dei piccoli invii dall'estero all'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero	20
Semplificazione dell'assoggettamento delle collettività pubbliche	-10
Il finanziamento di un'impresa mediante non controprestazioni non esclude più l'assoggettamento	-5
Nuova regolamentazione della tassazione della locazione di posti per il parcheggio di veicoli	8
Attuazione delle iniziative parlamentari 02.413 Triponez e 11.440 Frick	-5
Imposizione all'aliquota ridotta di giornali e riviste elettronici	-2
Totale delle maggiori entrate	68

3.2.2 Ripercussioni sull'effettivo del personale

Solo la nuova normativa sull'assoggettamento di cui all'articolo 10 D-LIVA ha ripercussioni sul fabbisogno di personale. Poiché sarà determinante la cifra d'affari realizzata a livello mondiale, si prevede un forte aumento delle iscrizioni e delle cancellazioni di imprese all'interno del registro dei contribuenti IVA. Anche il numero delle persone assoggettate permanentemente dovrebbe aumentare in maniera considerevole (cfr. n. 3.1.1).

Il dispendio per l'iscrizione e la cancellazione di imprese estere è di solito maggiore rispetto a quello per le imprese nazionali. Ciò è dovuto al fatto che, da un lato, è difficile entrare in contatto con queste imprese e, dall'altro lato, è necessario verificare che esse abbiano designato un rappresentante fiscale in Svizzera (art. 67 LIVA). Talvolta occorre anche esigere garanzie secondo l'articolo 93 LIVA affinché l'imposta dovuta sia anche versata. Per l'AFC il dispendio sarebbe particolarmente elevato nell'anno di introduzione della nuova normativa sull'assoggettamento, ma anche in seguito si prevedono circa 10 000 iscrizioni e cancellazioni all'anno in più rispetto allo status quo.

Attualmente nel registro dei contribuenti IVA vengono effettuate circa 29 000 iscrizioni e 23 000 cancellazioni all'anno. Questo lavoro occupa 53 persone (in equivalenti a tempo pieno). Per poter far fronte all'aumento annuo di 10 000 iscrizioni e 10 000 cancellazioni, l'effettivo del personale dell'AFC dovrebbe quindi aumentare

di circa 20 posti a tempo pieno. Non si tratta soltanto di procedere all'iscrizione come contribuente e all'eventuale cancellazione successiva. Le circa 30 000 imprese supplementari assoggettate all'imposta dovrebbero anche essere assistite durante il loro assoggettamento. Si tratterebbe dunque di inviare moduli di rendiconto, controllare rendiconti e pagamenti e in numerosi casi sarebbe necessario emettere diffide e adottare provvedimenti di incasso. Attualmente circa 360 000 contribuenti vengono assistiti da 209 persone (compresi i dirigenti, in equivalenti a tempo pieno). Per la consulenza di ulteriori 30 000 imprese estere, che solitamente richiede un maggiore dispendio di risorse, risulterebbe un fabbisogno supplementare di personale di 18 posti a tempo pieno.

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

Secondo questi calcoli, per questo nuovo compito nell'AFC sarebbero quindi necessari 38 posti aggiuntivi a tempo pieno. Le stime che riguardano i contribuenti aggiuntivi attesi, e quindi anche il maggior numero di iscrizioni e cancellazioni, sono tuttavia legate a una notevole incertezza. Inoltre, anche lo sviluppo delle domande di assistenza amministrativa e giudiziaria è incerto. Bisogna evitare che il personale sia assunto in anticipo. In un primo tempo l'effettivo del personale deve quindi essere limitato a 30 posti a tempo pieno, che comportano costi per circa 4 milioni di franchi. Una valutazione da effettuarsi tra tre anni dimostrerà se queste risorse sono sufficienti per la gestione in corso. Se così non fosse, l'AFC inizialmente esaminerà misure interne come la definizione di priorità o la rinuncia a compiti, prima di presentare una richiesta di posti di lavoro aggiuntivi.

Non è invece previsto un aumento del personale per far fronte a un aumento una tantum delle spese nell'anno di introduzione in cui dovrebbero essere effettuate oltre 20 000 iscrizioni.

3.3 Ripercussioni per i Cantoni e i Comuni

Da un lato, i Cantoni e i Comuni sarebbero interessati dato che, in quanto unità o servizio, sono considerati contribuenti e che a seguito della nuova normativa sull'assoggettamento nel settore delle collettività pubbliche secondo l'articolo 12 D-LIVA, in determinate circostanze non sarebbero più assoggettati all'IVA. Anche l'estensione dell'esclusione dall'imposta secondo l'articolo 21 capoverso 2 numero 28 D-LIVA avrebbe però ripercussioni positive su Cantoni e Comuni. Se più collettività pubbliche fondano una società per eseguire congiuntamente un compito, le prestazioni di questa società alle collettività pubbliche interessate e le prestazioni delle collettività pubbliche interessate alla società sarebbero escluse dall'imposta. Queste collaborazioni sono ipotizzabili sia tra Cantoni sia tra Comuni. Sarebbe quindi possibile, ad esempio, che più Cantoni fondino assieme una scuola universitaria professionale, cosicché le prestazioni dei Cantoni interessati alla scuola universitaria professionale e viceversa sarebbero escluse dall'imposta. In tal modo l'imposta sul valore aggiunto non avrebbe più alcun influsso sull'impostazione giuridica di queste collaborazioni.

Inoltre, Cantoni e Comuni sarebbero sgravati in quanto la messa a disposizione di personale da parte delle collettività pubbliche ad altre collettività pubbliche sarebbe esclusa dall'imposta secondo il nuovo articolo 21 capoverso 2 numero 28^{bis} D-LIVA.

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

Nel complesso i Cantoni dovrebbero ottenere uno sgravio di circa 5 milioni di franchi, mentre i Comuni dovrebbero sopportare un onere supplementare di alcuni milioni di franchi. Se l'imposta sul valore aggiunto sulla locazione di parcheggi può essere trasferita ai clienti, che comporta una modifica dei regolamenti relativi ai tributi, anche i Cantoni potrebbero contare su uno sgravio di circa 5 milioni di franchi.

3.4 Ripercussioni per le assicurazioni sociali

Oltre alla cassa generale della Confederazione, anche l'AVS e l'AI beneficerebbero delle maggiori entrate annue di circa 68 milioni di franchi del progetto. Per il Fondo AVS risulterebbero maggiori entrate di circa 6 milioni di franchi, mentre per il Fondo AI – limitato fino alla fine del 2017 – circa 3 milioni di franchi.

3.5 Ripercussioni per l'economia nazionale

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

3.6 Ripercussioni per le economie domestiche private

Le economie domestiche sono interessate dal progetto solo in misura limitata. Dovrebbero sopportare maggiori oneri le economie domestiche che sinora hanno potuto acquistare prestazioni esenti dall'imposta eseguite da imprese estere, dato che questi acquisti non superavano i 10 000 franchi all'anno. In seguito alla nuova normativa sull'assoggettamento secondo l'articolo 10 D-LIVA, in futuro le imprese estere dovrebbero assoggettare all'IVA tutte le loro prestazioni eseguite sul territorio svizzero. Il prezzo delle loro prestazioni aumenterebbe quindi dell'8 per cento. Per le economie domestiche interessate le prestazioni acquistate subirebbero dunque un rincaro massimo di 800 franchi. Inoltre, risulterebbe un leggero onere supplementare

medio di circa 3 franchi all'anno per le economie domestiche che possiedono automobili, dato che la locazione di posti destinati all'uso comune per il parcheggio di veicoli diventerà imponibile. L'imposizione all'aliquota ridotta di giornali e riviste elettronici dovrebbe determinare uno sgravio per le persone che ricorrono ai media online a pagamento.

3.7 Ripercussioni per l'ambiente

Il progetto non ha ripercussioni sull'ambiente.

4 Programma di legislatura e strategie nazionali del Consiglio federale

4.1 Rapporto con il programma di legislatura

Il progetto non è annunciato né nel messaggio del 25 gennaio 2012⁴⁷ sul programma di legislatura 2011–2015, né nel decreto federale del 15 giugno 2012⁴⁸ sul programma di legislatura 2011–2015, poiché il mandato è stato conferito durante la legislatura in corso.

4.2 Rapporto con le strategie nazionali del Consiglio federale

Nel complesso, le modifiche proposte non comportano né una semplificazione né un'ulteriore complicazione del sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Il progetto non è contrario alla strategia da noi perseguita di rendere quanto più semplice e interessante il sistema fiscale⁴⁹, ma non la sostiene nemmeno. L'unica misura incompatibile con questa strategia è in particolare l'esclusione dall'imposta richiesta nella mozione 13.3362 per le prestazioni di organizzazioni di utilità pubblica che, nell'ambito dei fini previsti nel loro statuto, vengono rese ai loro benefattori.

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

5 Aspetti giuridici

5.1 Costituzionalità

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

⁴⁷ FF 2012 305

⁴⁸ FF 2012 6413

⁴⁹ FF 2012 305, qui 366 segg.

5.2

Compatibilità con gli impegni internazionali della Svizzera

Poiché la Svizzera non è membro dell'Unione europea e non ha ripreso la direttiva sul sistema di imposta sul valore aggiunto applicabile nell'UE, tale direttiva non si applica in Svizzera. Il nostro Paese può dunque continuare a strutturare in maniera autonoma la sua legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto. Gli Accordi bilaterali tra la Svizzera e l'UE riguardano l'IVA soltanto nell'ambito dell'assistenza amministrativa e giudiziaria. Queste disposizioni non vengono modificate dal progetto. Tuttavia, a seguito della nuova normativa sull'assoggettamento bisogna attendersi un chiaro aumento delle domande di assistenza giudiziaria e amministrativa da parte della Svizzera verso gli Stati dell'UE e viceversa.

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

In questo contesto occorre inoltre menzionare il Trattato del 28 ottobre 1994⁵⁰ tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein concernente l'IVA nel Principato del Liechtenstein. In virtù di questo Trattato, il Principato del Liechtenstein – che unitamente alla Svizzera costituisce un unico territorio doganale – riprende la legislazione svizzera in materia di imposta sul valore aggiunto. L'obiettivo del Trattato è di garantire una normativa, un'interpretazione e un'esecuzione uniformi dell'imposta sul valore aggiunto in entrambi i Paesi. Il Trattato conserva la sua validità a condizione che non venga denunciato da una delle due Parti contraenti. Conformemente al Trattato, il Principato del Liechtenstein dovrà adeguare la sua legislazione in materia di imposta sul valore aggiunto alla revisione della LIVA svizzera.

Inoltre, tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania esiste il Trattato del 23 novembre 1964⁵¹ sull'inclusione del Comune di Büsingen am Hochrhein nel territorio doganale svizzero. Secondo questo Trattato, nel Comune germanico di Büsingen si applica la legislazione svizzera in materia di imposta svizzera sul valore aggiunto; in altri termini la Svizzera riscuote anche sul territorio del Comune di Büsingen l'IVA sulle importazioni e sulle prestazioni ivi fornite. In contropartita, la Svizzera partecipa con una quota del suo gettito di imposta sul valore aggiunto agli oneri speciali del Comune di Büsingen e della sua popolazione. Il Trattato conserva la sua validità a meno che non venga disdetto da una delle Parti contraenti.

5.3

Forma dell'atto

Il progetto prepara una revisione della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto e riguarda quindi disposizioni importanti contenenti norme di diritto, che ai sensi dell'articolo 164 capoverso 1 lettera d Cost. devono essere emanate sotto forma di legge federale. La competenza dell'Assemblea federale per l'emanazione

⁵⁰ RS 0.641.295.142

⁵¹ RS 0.631.112.136

della legge discende dall'articolo 163 capoverso 1 Cost. (competenza legislativa dell'Assemblea federale). L'atto è sottoposto a referendum facoltativo (art. 141 cpv. 1 lett. a Cost.).

5.4 Subordinazione al freno alle spese

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

5.5 Delega di competenze legislative

Secondo l'articolo 182 capoverso 1 Cost., il Consiglio federale emana norme di diritto sotto forma di ordinanza, per quanto ne sia autorizzato dalla Costituzione o dalla legge. Il presente disegno di legge ci impone di emanare disposizioni di esecuzione della legge concernente l'imposta sul valore aggiunto. Nella misura in cui siano necessarie ulteriori disposizioni di esecuzione, la competenza regolamentare del nostro Consiglio discende dalla sua competenza di esecuzione (art. 182 cpv. 2 Cost.).

Per quanto riguarda le competenze normative delegate al nostro Consiglio, si tratta di disposizioni di dettaglio il cui inserimento nella legge non sarebbe conforme al rango della stessa. Si tratta segnatamente dei seguenti ambiti:

- *articolo 4 capoverso 3*: disciplinamento dei dettagli relativi alla compensazione delle perdite di imposta da parte dei Comuni di Samnaun e Valsot a seguito del campo d'applicazione ristretto della legge nelle valli di Samnaun e Sampuoir;
- *articolo 21 capoverso 7*: in virtù della norma di delega, il nostro Consiglio definirà più precisamente gli istituti di formazione e di ricerca;
- *articolo 24a capoverso 4*: il nostro Consiglio decide quali oggetti sono considerati oggetti d'arte, pezzi da collezione e antichità. Al riguardo si orienta alla definizione valida sino al 31 dicembre 2009 contenuta nell'articolo 11 dell'ordinanza del 29 marzo 2000⁵² relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (VOLIVA);
- *articolo 24a capoverso 5*: il nostro Consiglio emana le necessarie normative in cui definisce i presupposti per l'acquisto a un prezzo complessivo di oggetti d'arte, pezzi da collezione e antichità. Al riguardo si orienta alla definizione valida sino al 31 dicembre 2009 (art. 13 VOLIVA);
- *articolo 76d*: il nostro Consiglio emana le necessarie disposizioni d'esecuzione, che per motivi legislativi non devono essere disciplinate a livello di legge. Tra queste rientrano in particolare le disposizioni sul sistema d'informazione, la durata di conservazione nonché l'archiviazione e la distruzione dei dati;

⁵² RU 2000 1347

- *articolo 107 capoverso 1 lettera c e 2*: il nostro Consiglio disciplina il trattamento in materia di IVA delle prestazioni eseguite a persone che appartengono al personale e sono allo stesso tempo persone strettamente vincolate.