

Opuscolo n. 04

Edilizia

Valevole dal 1° gennaio 2008

Le informazioni contenute nella presente pubblicazione devono essere considerate come un **complemento** alle Istruzioni sull'IVA.



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Dipartimento federale delle finanze DFF

Amministrazione federale delle contribuzioni AFC

Competenze

Attiriamo la vostra attenzione sul fatto che per la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) sulle operazioni effettuate sul territorio svizzero, così come sull'ottenimento di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero, è competente esclusivamente l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), mentre per la riscossione dell'imposta sull'importazione di beni è competente esclusivamente l'Amministrazione federale delle dogane (AFD). Di conseguenza, le informazioni rilasciate da altri uffici non sono giuridicamente vincolanti per l'AFC.

Potete raggiungere la Divisione principale dell'IVA come segue:

per scritto: Amministrazione federale delle contribuzioni
Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto
Schwarztorstrasse 50
3003 Berna

per telefono: 031 322 21 11 (dalle 8.30 alle 11.30 e dalle 13.30 alle 16.30)

per fax: 031 325 75 61

per e-mail: mwst.webteam@estv.admin.ch
Vogliate assolutamente indicare il vostro indirizzo postale, il vostro numero di telefono e (se disponibile) il vostro N.IVA!

Le pubblicazioni dell'AFC riguardanti l'IVA sono ottenibili:

- **di principio solo ancora in forma elettronica**

tramite internet: www.estv.admin.ch

- **in casi eccezionali in forma cartacea, con fatturazione**

In casi eccezionali potete ordinare, verso pagamento, gli stampati in forma cartacea.

L'ordinazione va trasmessa a:

Ufficio federale delle costruzioni e della logistica
Distribuzione pubblicazioni
Stampati IVA
3003 Berna

Internet: www.estv.admin.ch/i/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm

Osservazioni preliminari importanti

La presente pubblicazione si fonda sull'opuscolo, edito nel settembre 2000 dall'Amministrazione federale delle contribuzioni, valevole con l'introduzione della legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (1° gennaio 2001).

Le modifiche intervenute nel frattempo in questo settore (legge sull'IVA, ordinanza relativa alla legge sull'IVA, modifiche e precisazioni della prassi) sono state riprese nella presente pubblicazione. Queste modifiche materiali sono ombreggiate in grigio (analogamente al presente testo). Perciò il contribuente e i suoi rappresentanti possono facilmente individuare i cambiamenti intervenuti dal 1° gennaio 2001 in poi.

Il testo rimanente ha subito soltanto piccoli adeguamenti redazionali e l'aggiornamento degli esempi. Tali adattamenti non comportano modifiche materiali e perciò non sono ombreggiati in grigio. Infine sono stati espressamente evidenziati i punti importanti e le particolarità.

vale
31 dic

Abbreviazioni

AFC	Amministrazione federale delle contribuzioni
AFD	Amministrazione federale delle dogane
CC	Codice civile svizzero (RS 210)
cifra	cifra nel presente opuscolo
CO	Codice delle obbligazioni (RS 220)
IVA	Imposta sul valore aggiunto
LIVA	Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (RS 641.20)
N.IVA	Numero di registro dei contribuenti IVA
nm.	numero marginale delle Istruzioni 2008 sull'IVA (fino alla pubblicazione delle Istruzioni 2008 i numeri marginali si riferiscono ancora alle Istruzioni 2001 sull'IVA)
OLIVA	Ordinanza del 29 marzo 2000 relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (RS 641.201)
RS	Raccolta sistematica del diritto federale

Valevole fino al
31 dicembre 2009

Indice delle materie		Pagina
I	Parte generale	9
1.	Soggetto dell'imposta (art. 21 LIVA)	9
1.1	Principio	9
1.2	Obbligo d'assoggettamento e di rendiconto di società semplici come comunità di lavoro, consorzi e simili	9
2.	Oggetto dell'imposta (art. 5-8 LIVA)	10
2.1	Esempi di forniture imponibili	10
2.2	Esempi di prestazioni di servizi imponibili	10
3.	Luogo della fornitura (art. 13 LIVA)	11
4.	Luogo della prestazione di servizi	12
4.1	Principio (art. 14 cpv. 1 LIVA)	12
4.2	Prestazioni di servizi in relazione con immobili (art. 14 cpv. 2 lett. a LIVA)	12
4.3	Prestazioni di servizi nell'ambito del prestito di personale (art. 14 cpv. 3 lett. g LIVA)	13
5.	Consumo proprio (art. 9 LIVA)	13
6.	Deduzione dell'imposta precedente (art. 38 cpv. 1 e 2 LIVA)	14
7.	Sussidi e altri contributi dei poteri pubblici, doni	14
8.	Controprestazione (art. 33 LIVA)	14
8.1	Descrizione della controprestazione	14
8.2	Controprestazione per prestazioni speciali o concernenti clausole contrattuali speciali	15
8.3	Deduzioni dalla controprestazione	16
8.3.1	Diminuzioni della controprestazione	16
8.3.2	Non sono diminuzioni della controprestazione	16
8.4	Prestazioni e trattenute di garanzia	16
9.	Offerte e fatturazioni	18
10.	Mediazione	18
11.	Mense, alloggi per il personale	18
11.1	Mense	18
11.2	Mense e alloggi per il personale gestiti dall'impresa edile	18
11.3	Mense e alloggi per il personale gestiti da terzi	19
12.	Momento dell'imposizione	19
13.	Procedura di rendiconto semplificata/metodo dell'aliquota saldo (art. 59 LIVA)	20
14.	Contabilità	20
II	Lavori su costruzioni ai sensi dell'articolo 9 capoverso 2 LIVA; criteri di delimitazione per edificazioni per conto di terzi e per proprio conto	21
15.	In generale	21
15.1	Criteri di delimitazione per edificazioni per conto di terzi e per proprio conto	21
15.2	Inizio e fine dei lavori di costruzione	24
15.3	Valore del terreno	25
15.4	Demolizione di costruzioni	25
15.4.1	Procedimento presso il venditore contribuente	25

15.4.2	Procedimento presso l'acquirente contribuente che esegue costruzioni per proprio conto.	26
15.5	Interventi di carattere edile sui fondi.	27
15.5.1	Interventi in relazione alla natura del terreno	27
15.5.2	Risanamenti in relazione alla rimozione di materiali inquinanti.	27
15.6	Urbanizzazione grezza	27
16.	Edificazione per conto di terzi / fornitura (art. 6 cpv. 2 lett. a e cpv. 4 LIVA)	28
17.	Consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera a LIVA	28
17.1	Principio	28
17.2	Nascita del credito fiscale (art. 43 cpv. 2 LIVA).	30
17.3	Base di calcolo per l'imposta sul consumo proprio (art. 34 cpv. 4 LIVA)	30
17.4	Determinazione delle spese d'investimento ai fini dell'IVA; visione d'insieme.	30
17.5	Spiegazioni dettagliate in relazione alla visione d'insieme secondo la cifra 17.4.	31
17.5.1	Costi di progettazione	31
17.5.2	Costi di costruzione	32
17.5.3	Costi aziendali generali	33
17.5.4	Valore del terreno	33
17.5.5	Costi in relazione a una successiva alienazione, locazione o affitto della costruzione	33
17.5.6	Acquisto di costruzioni incomplete	34
17.6	Determinazione delle spese d'investimento ai fini dell'IVA nella prassi	34
17.7	Utile / perdita alla vendita	36
17.8	Opzione.	36
17.9	Rappresentazione schematica	38
18.	Consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera b LIVA	39
18.1	Fattispecie di consumo proprio.	39
18.2	Base di calcolo	39
18.3	Deduzione dell'imposta precedente	40
18.4	Esempi.	40
19.	Edificazione di costruzioni per diversi scopi d'utilizzazione.	42
19.1	Edificazione per conto di terzi, per l'alienazione rispettivamente la locazione o l'affitto (con opzione), come pure per la propria attività aziendale imponibile	42
19.2	Utilizzazione in parte per operazioni imponibili e in parte per l'alienazione rispettivamente la locazione o l'affitto (senza opzione)	42
19.3	Utilizzazione in parte per operazioni imponibili e in parte per l'uso privato rispettivamente per altre operazioni escluse dall'IVA o per settori aziendali non assoggettati all'IVA	43
19.4	Utilizzazione in parte per l'alienazione, la locazione o l'affitto (senza opzione), e in parte per altre operazioni escluse dall'imposta rispettivamente per l'uso privato o in settori aziendali non assoggettati all'imposta	44
20.	Lavori di portineria e da custode.	44
20.1	Trattamento fiscale dei propri lavori	44
20.2	Definizione dei lavori di portineria e da custode	45

20.2.1	Lavori considerati di portineria	45
20.2.2	Lavori considerati da custode	46
20.3	Propri lavori che non rientrano nelle disposizioni derogative	46
20.4	Criteri di delimitazione tra lavori propri di portineria e lavori di portineria imponibili acquisiti presso terzi	47

valevole fino al
31 dicembre 2009

valevole fino al
31 dicembre 2009

I Parte generale

1. Soggetto dell'imposta (art. 21 LIVA)

1.1 Principio

È assoggettato all'imposta chiunque svolge un'attività indipendente, commerciale o professionale, diretta al conseguimento di entrate, anche senza fine di lucro, purché le sue forniture, prestazioni di servizi e il suo consumo proprio sul territorio svizzero superino complessivamente 75 000 franchi annui.

1.2 **Obbligo d'assoggettamento e di rendiconto di società semplici come comunità di lavoro, consorzi e simili**

Le società semplici in conformità dell'articolo 530 CO che agiscono verso l'esterno eseguendo prestazioni sotto una ditta comune sono assoggettati all'IVA, indipendentemente dalla loro struttura giuridica, se sono adempite le condizioni legali per l'assoggettamento riguardo a entità e composizione della cifra d'affari. L'assoggettamento di queste società semplici sussiste indipendentemente che i singoli soci siano o no già contribuenti. Se le condizioni per l'assoggettamento sono adempite, la società semplice deve annunciarsi spontaneamente all'AFC entro 30 giorni (☞ nm. 941).

Se la società semplice incarica un socio di eseguire i mandati del committente della costruzione, si verifica una prestazione imponibile sia tra il socio e la società semplice, sia tra quest'ultima e il committente. È garantito il diritto alla deduzione dell'imposta precedente (☞ nm. 816 segg.).

In questo contesto occorre tenere in considerazione che un eventuale trasferimento di partecipazioni all'utile dalla società semplice ai soci non formano per questi ultimi una cifra d'affari imponibile. Simili partecipazioni all'utile non implicano per il beneficiario una riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Conseguentemente la società semplice non può effettuare alcuna deduzione dell'imposta precedente per la distribuzione di partecipazioni all'utile (☞ nm. 942). I documenti concernenti la ripartizione dell'utile non contengono quindi riferimenti all'IVA.

Se dall'attività della società semplice risulta per contro una perdita, quanto precede è applicabile per analogia. Gli importi che i soci versano alla società semplice a copertura della perdita non vanno imposti dalla società semplice. I relativi documenti non contengono parimenti alcun riferimento all'IVA e i soci non possono effettuare alcuna deduzione dell'imposta precedente.



L'AFC consiglia alle comunità di lavoro e ai consorzi di artigiani nell'edilizia di allestire i loro rendiconti secondo il metodo effettivo e quindi di non scegliere il metodo dell'aliquota saldo.

Le prestazioni dei soci e eventualmente dei subappaltanti possono, per esperienza, originare un maggior valore che si scosta dalla regola. In questo caso, il metodo dell'aliquota saldo può risultare fiscalmente svantaggioso per la comunità di lavoro contribuente. Questo metodo di rendiconto semplificato ha tuttavia il vantaggio di rappresentare una facilitazione amministrativa che consente di evitare il calcolo effettivo dell'imposta precedente.

2. Oggetto dell'imposta (art. 5-8 LIVA)

Di principio, nell'edilizia le forniture, le prestazioni di servizi e il consumo proprio sono imponibili all'aliquota normale (☞ nm. 341).

2.1 Esempi di forniture imponibili

- *esecuzione di lavori a beni immobili (lavori di costruzione) in virtù di un contratto d'appalto o di un mandato (☞ nm. 43 e 44); sono intesi per esempio anche le perforazioni per sondaggi (senza analisi e rapporti sulla natura del terreno) e i lavori di sgombero della neve (☞ nm. 45);*
- *esecuzione di lavori in virtù di un contratto di impresa generale;*
- *esecuzione di prestazioni in base a contratti di abbonamenti per manutenzione, servizio e simili (☞ nm. 45);*
- *esecuzione di installazioni provvisorie (p. es. impalcature, cassetture, installazioni di cantiere, modine, cartelli di cantiere, capannoni per feste, tribune, impianti altoparlanti e di illuminazione);*
- *locazione di mezzi d'esercizio con o senza personale addetto come p. es. macchine, attrezzi, veicoli, indipendentemente dalla durata di locazione (☞ nm. 50);*
- *vendita di beni nuovi o usati, per i quali l'acquisto e/o la manutenzione hanno dato diritto alla deduzione totale o parziale dell'imposta precedente (☞ nm. 294 e 296-297);*
- *apporti dei soci di una società semplice (comunità di lavoro o di artigiani, consorzio e simile) sotto forma di lavori di costruzione, forniture di materiale, locazione di macchine e attrezzi con o senza personale addetto, ecc. non però i meri conferimenti di capitali.*

2.2 Esempi di prestazioni di servizi imponibili

- *elaborazione di progetti, piani, modelli e preventivi. Non è importante se e da chi il progetto è realizzato. È imponibile all'aliquota normale anche la semplice cessione di diritti d'autore di progetti, piani, modelli e simili;*
- *premi per la partecipazione a concorsi di architettura;*
- *allestimento dei piani di dettaglio e di esecuzione necessari per la realizzazione di costruzioni, inoltre calcoli statici, idraulici, ecc.;*
- *effettuazione della procedura di aggiudicazione e delibera dei lavori (p. es. elaborazione del capitolato degli obblighi e dei moduli d'offerta, controllo delle offerte, proposte per l'assegnazione dei lavori e stesura dei contratti d'appalto);*
- *direzione e sorveglianza lavori;*

- lavori di misurazione, controllo delle fatture delle imprese e dei fornitori, allestimento delle liquidazioni dei lavori di costruzione e della documentazione della costruzione;
- esami del terreno (analisi e rapporto sulla natura del terreno), analisi delle acque luride, misurazioni, rilievi, riprese aeree, aggiornamenti del piano cartografico federale, esecuzioni di piani in scala sulla base di fotografie, lavori cartografici, ecc.;
- prestito di personale, messa a disposizione di manodopera (☞ nm. 128);
- eliminazione o discarica di materiali (☞ nm. 187);
- trasporti di beni (☞ nm. 59-64);
- entrate per la rinuncia a partecipare a concorsi;
- stima del valore di mercato (valore commerciale) di terreni, immobili, ecc.;
- perizie concernenti il valore di un immobile o i difetti di una costruzione;
- perizie per un tribunale o per un'altra autorità, per esempio in merito a una procedura di espropriazione;
- prestazioni di specialisti in costruzioni (architetti, ingegneri, ecc.) effettuate su mandato dei poteri pubblici, come per esempio i controlli delle costruzioni;
- mediazione di terreni e immobili;
- amministrazione di immobili;
- apporti dei soci di una società semplice (comunità di lavoro o di artigiani, consorzio e simili) come ad esempio la messa a disposizione di manodopera (☞ nm. 128), la conduzione tecnica e amministrativa (☞ nm. 92 e 93), non però i meri conferimenti in capitale.

3. **Luogo della fornitura (art. 13 LIVA)**

È considerato luogo della fornitura quello:

- a. in cui si trova il bene al momento del trasferimento del potere di disporre economicamente, della consegna o della messa a disposizione per l'uso o il godimento;
- b. dal quale inizia il trasporto o la spedizione del bene a destinazione dell'acquirente o, su suo ordine, a destinazione di un terzo.

I lavori su costruzioni sono considerati effettuati nel luogo in cui si trova il fondo rispettivamente la costruzione.

Se una costruzione è eseguita all'estero la relativa controprestazione non è imponibile all'IVA. È consigliabile che i mezzi d'esercizio (macchine, attrezzi, ecc.) necessari per l'esecuzione di una simile costruzione siano esportati secondo il regime doganale di ammissione temporanea o con libretto ATA. In questo modo è assicurata la loro successiva reimportazione in territorio svizzero in esenzione d'imposta. Per questa procedura è competente l'AFD, la quale rilascia anche le necessarie informazioni in materia.

4. Luogo della prestazione di servizi

4.1 Principio (art. 14 cpv. 1 LIVA)

Si considera luogo della prestazione di servizi di regola quello in cui il prestatore ha la sede della sua attività economica o uno stabilimento d'impresa a partire dai quali la prestazione di servizi viene effettuata, oppure, in assenza di simili sede o stabilimento, il suo domicilio o il luogo dal quale svolge la sua attività (principio del luogo del prestatore). La disposizione dell'articolo 14 capoverso 1 LIVA comprende tutte le prestazioni di servizi che non sono espressamente elencate nell'articolo 14 capoversi 2 e 3 LIVA.

4.2 Prestazioni di servizi in relazione con immobili (art. 14 cpv. 2 lett. a LIVA)¹

Le prestazioni di servizi effettuate **in stretta relazione con immobili** valgono eseguite nel luogo in cui si trova il fondo, indipendentemente se la fattura è emessa a un destinatario con sede in territorio svizzero o all'estero. Sono comprese esclusivamente l'amministrazione o la stima dei beni immobiliari, le prestazioni di servizi in relazione con l'acquisto o la costituzione di diritti reali su fondi, le prestazioni di servizi in relazione con la preparazione o il coordinamento di lavori immobiliari quali lavori d'architettura e d'ingegneria, inclusi i premi di partecipazione ai concorsi di progetti edili concreti (art. 14 cpv. 2 lett. a LIVA). I premi per la partecipazione a concorsi d'architettura senza progetti edili concreti sono trattati in funzione del principio del luogo del prestatore (cifra 4.1). Sono tuttavia esclusi dall'IVA il trasferimento e la costituzione di diritti reali su fondi come per esempio il diritto di prelazione o il diritto di superficie (art. 18 n. 20 LIVA).

Di principio, **tutte le altre prestazioni di servizi** effettuate in relazione a fondi valgono localizzate in funzione del principio del luogo del destinatario (art. 14 cpv. 3 LIVA), così come p. es. le mere prestazioni di consulenza (in relazione all'acquisto, alla locazione o alla ricerca di oggetti immobiliari), la tenuta di processi (anche davanti a tribunali in materia di locazione) nonché le richieste di autorizzazioni secondo la Lex Koller. Le prestazioni di servizi effettuate comprovatamente a missioni diplomatiche, rappresentanti diplomatici, organizzazioni internazionali e simili non soggiacciono tuttavia all'IVA (art. 20 OLIVA).

Le autentiche **mediazioni di immobili** dell'articolo 11 capoverso 1 LIVA (☞ nm. 192 segg.) si trovano in relazione con l'acquisto, cosicché vanno giudicate in conformità dell'articolo 14 capoverso 2 lettera a LIVA. L'imponibilità della prestazione di mediazione si attiene al luogo in cui è situato il fondo. Per gli immobili situati in territorio svizzero l'IVA è dovuta all'aliquota normale; per contro, non è sottoposta all'IVA la prestazione di mediazione di immobili situati all'estero. Invece, se non si verifica rappresentanza diretta del nm. 192 segg., la controprestazione realizzata con la prestazione di "mediazione" (ossia la cosiddetta ricerca) è un "finder's fee" la cui imponibilità si conforma all'articolo 14 capoverso 3 lettera c LIVA (principio del luogo del destinatario).

4.3 **Prestazioni di servizi nell'ambito del prestito di personale (art. 14 cpv. 3 lett. g LIVA)**

La messa a disposizione di manodopera – indipendentemente dal luogo d'impiego – è considerata effettuata nel luogo in cui il destinatario (azienda d'impiego) ha la sede della sua attività economica o uno stabilimento d'impresa per i quali vengono effettuate le prestazioni, oppure, in assenza di simile sede o stabilimento, il suo domicilio o il luogo dal quale svolge la sua attività (principio del luogo del destinatario).

5. **Consumo proprio (art. 9 LIVA)**

L'imposizione del consumo proprio ha lo scopo di evitare che i contribuenti che utilizzano beni per realizzare operazioni che non soggiacciono all'IVA si trovino avvantaggiati rispetto ai non contribuenti.

Vi è consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 1 LIVA quando il contribuente preleva durevolmente o temporaneamente dalla sua impresa beni o loro parti costitutive che gli hanno dato diritto a una deduzione totale o parziale dell'imposta precedente, e quando

- li utilizza per scopi estranei all'impresa, in particolare per il suo uso privato o per l'uso del suo personale;
- li utilizza per un'attività esclusa dall'IVA;
- li destina a uno scopo gratuito (fanno eccezione i regali sino a 300 franchi per destinatario e per anno e i campioni di merci per scopi dell'impresa), o
- sui quali egli ha ancora il potere di disporre al momento della fine dell'assoggettamento all'imposta.

☞ Per ulteriori informazioni vedi nm.428 segg. e opuscolo "Consumo proprio".

Vi è inoltre consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 LIVA quando il contribuente:

- esegue o fa eseguire lavori su costruzioni nuove o esistenti, destinate all'alienazione a titolo oneroso o alla messa a disposizione per l'uso o il godimento (art. 18 n. 20 e 21 LIVA) senza avere optato per l'imposizione; fanno eccezione i lavori usuali di pulizia, riparazione e di manutenzione effettuati dal contribuente o dai suoi dipendenti (☞ cifra 20);
- esegue simili lavori per scopi privati o per un'attività esclusa dall'IVA, per l'imposizione della quale non ha optato.

☞ Ulteriori informazioni alle cifre 17 e 18.

6. **Deduzione dell'imposta precedente (art. 38 cpv. 1 e 2 LIVA)**

Il contribuente può dedurre nel suo rendiconto IVA l'imposta che gli è stata fatturata dal suo prestatore o che è stata addebitata dall'AFD all'importazione, a condizione che

- il contribuente utilizzi le rispettive prestazioni per uno scopo aziendale imponibile (art. 38 cpv. 2 LIVA) e
- le fatture del fornitore o prestatore di servizi e le decisioni d'imposizione dell'AFD adempiano i necessari requisiti (art. 37 cpv. 1 LIVA; nm. 740 segg.).

7. **Sussidi e altri contributi dei poteri pubblici, doni**

I sussidi e gli altri contributi dei poteri pubblici, anche se erogati sulla base di un contratto di prestazione, non fanno parte della controprestazione (art. 33 cpv. 6 lett. b LIVA) e possono comportare per il contribuente una riduzione proporzionale della deduzione dell'imposta precedente (art. 38 cpv. 8 LIVA). In questo contesto devono essere trattati nello stesso modo dei sussidi anche i doni, nella misura in cui non si tratta di una controprestazione data dal destinatario della prestazione, o da un terzo in sua vece, in cambio di una prestazione imponibile.

Nella misura in cui i sussidi, contributi dei poteri pubblici e doni possono essere attribuiti direttamente a un'operazione, la riduzione della deduzione dell'imposta precedente va riferita all'oggetto.

☞ Ulteriori informazioni nell'opuscolo "Riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione".

8. **Controprestazione (art. 33 LIVA)**

8.1 **Descrizione della controprestazione**

L'IVA è calcolata sulla controprestazione. Si considera controprestazione tutto ciò che il destinatario, o un terzo in sua vece, dà in cambio della fornitura o della prestazione di servizi. La controprestazione comprende altresì il risarcimento di tutti i costi, anche se sono fatturati separatamente.

Non è determinante se le prestazioni sono fatturate a un prezzo unitario, globale o forfettario, rispettivamente se sono fatturate tariffe a regia. In caso di fornitura o di prestazione di servizi a persone prossime si considera controprestazione il valore che sarebbe convenuto fra terzi indipendenti, ossia il valore di mercato.

☞ Per ulteriori informazioni concernenti la controprestazione vedi nm. 206 segg.

☞ Per informazioni riguardo alle operazioni di compensazione vedi nm. 936.

La base di calcolo per le prestazioni al personale è la controprestazione effettivamente pagata dal personale; il contribuente deve comunque almeno l'imposta che sarebbe dovuta in caso di consumo proprio. Non rientrano in questa disposi-

zione derogatoria le prestazioni al personale con partecipazioni determinanti all'impresa (ossia con una quota di voti superiore al 20 %; art. 33 cpv. 3 LIVA).

In caso di accettazione di assegni WIR è imponibile l'importo saldato con la fattura (☞ nm. 213).

Non fanno parte della controprestazione per esempio gli interessi moratori in conformità dell'articolo 104 CO, le spese di esecuzione, nonché i tributi di diritto pubblico anticipati in nome e per conto dell'acquirente (debitore del tributo) e a lui fatturati senza supplemento. Sono compresi per esempio le tasse per le licenze edilizie e i permessi di costruzione (☞ nm. 255-257).

8.2 **Controprestazione per prestazioni speciali o concernenti clausole contrattuali speciali**

Se il prestatore diventa proprietario del **materiale di demolizione o del materiale esuberante** si verifica una fornitura in contropartita da parte del committente e di conseguenza una compensazione. Nel contratto, o al più tardi nella fattura, va quindi precisato il valore dei beni accettati in pagamento. Questo valore forma parimenti una parte della controprestazione per la fornitura o prestazione di servizi (☞ nm. 219).

Fanno inoltre parte della controprestazione imponibile:

- i premi per la corretta esecuzione dei lavori, per il rispetto dei termini di esecuzione o per l'ultimazione anticipata dei lavori stessi, ecc. (sistema bonus);
- le prestazioni supplementari verso controprestazione (p. es. la collaborazione nella stesura del piano di occupazione generale o nell'ambito dell'acquisto del terreno, l'assistenza per l'ottenimento dei permessi di costruzione e delle procedure di ricorso);
- le entrate realizzate con la partecipazione a concorsi, per esempio premi (cifra 4.2);
- la consegna verso controprestazione di capitolati di appalto;
- gli indennizzi del committente in caso di revoca o disdetta, qualora siano in relazione a prestazioni imponibili (p. es. un progetto non è realizzato oppure è revocato durante l'esecuzione [☞ nm. 95]);
- gli indennizzi per il riscatto di impegni assunti da artigiani e architetti, ecc.

8.3 Deduzioni dalla controprestazione

8.3.1 Diminuzioni della controprestazione

Valgono diminuzioni della controprestazione:

- i ribassi, gli sconti, le perdite su debitori, gli abbuoni sulla cifra d'affari e i rimborsi (☞ nm. 251 e 252);
- le penalità dovute a causa del superamento dei termini stabiliti nel contratto per ultimazione dei lavori (☞ promemoria "Pretese di risarcimento del danno");
- per motivi di semplificazione le deduzioni della controprestazione (calcolate forfettariamente o a dipendenza dell'importo di delibera) convenute anticipatamente con il committente per l'assicurazione e i danni di cantiere, per le spese di pulizia, per l'acqua e l'elettricità di cantiere, per il cartello pubblicitario.

Per modifiche successive della controprestazione (eccetto per le deduzioni di sconti) è necessario allestire un corrispondente documento (nota di credito, fattura supplementare ecc.) (☞ nm. 804). Soddisfa questa esigenza un esemplare della fattura con la correzione apportata (p. es. dalla direzione dei lavori o dall'architetto).

8.3.2 Non sono diminuzioni della controprestazione

Non valgono diminuzioni della controprestazione:

- le deduzioni per danni rimossi da terzi, a carico dell'impresa autrice del danno (compensazione);
- le deduzioni per costi in relazione ai conteggi allestiti con impianti di EED da parte del committente (compensazione);
- le eventuali perdite subite in seguito alla conversione degli assegni WIR in moneta legale o in seguito al loro utilizzo per l'acquisto di beni e prestazioni di servizi (☞ nm. 213).

8.4 Prestazioni e trattenute di garanzia

Se dalle richieste di acconti e stati di situazione vengono effettuate deduzioni che servono al committente come garanzia dell'impresa durante l'esecuzione dei lavori, va imposto unicamente l'importo netto, ossia l'importo rimanente dopo la trattenuta.



Al momento del conteggio definitivo delle forniture o prestazioni di servizi eseguite, va imposto l'importo prima della deduzione della trattenuta di garanzia, senza riguardo al sistema di rendiconto (controprestazioni convenute/ricevute).

Esempio**Prestazione di garanzia durante l'esecuzione dei lavori (trattenuta)**

1^a richiesta di acconto del 15 aprile 2007 Incasso del 25 maggio 2007	Trasferimento separato dell'IVA franchi	Trasferimento implicito dell'IVA franchi
Lavori eseguiti dal 1.3.2007 al 31.3.2007 secondo la situazione allegata	100'000.00	107'600.00
dedotto il 3% di ribasso secondo contratto	<u>-3'000.00</u>	<u>-3'228.00</u>
Lavori eseguiti, netto	97'000.00	104'372.00
deduzione 10% per trattenuta di garanzia	<u>-9'700.00</u>	<u>-10'437.20</u>
Richiesta d'acconto (IVA esclusa)	87'300.00	
IVA 7,6%	<u>6'634.80</u>	
Totale 1° acconto (IVA 7,6% inclusa)	<u>93'934.80</u>	<u>93'934.80</u>

Dichiarazione nel 2° trimestre 2007

Prestazione di garanzia al momento della liquidazione definitiva (trattenuta di garanzia)

Liquidazione finale del 15 agosto 2007 Incasso 25 settembre 2007	Trasferimento separato dell'IVA franchi	Trasferimento implicito dell'IVA franchi
Lavori eseguiti dal 1.3.2007 al 30.6.2007	300'000.00	322'800.00
deduzioni contrattuali		
- 3% ribasso	-9'000.00	-9'684.00
- 0,5% assicurazione e pulizia del cantiere acqua, elettricità, cartello pubblicitario (c. cifra 8.3.1)	<u>-1'500.00</u>	<u>-1'614.00</u>
Importo totale netto	289'500.00	311'502.00
Dedotto		
- 1 ^a richiesta d'acconto del 15.4.2007	-87'300.00	-93'934.80
- 2 ^a richiesta d'acconto del 15.5.2007	<u>-87'300.00</u>	<u>-93'934.80</u>
Liquidazione finale (IVA esclusa)	114'900.00	
IVA 7,6%	<u>8'732.40</u>	
Liquidazione finale (IVA 7,6% inclusa)	<u>123'632.40</u>	<u>123'632.40</u>

Dichiarazione nel 3° trimestre 2007

Condizioni di pagamento secondo contratto

- pagamento entro 30 giorni	103'632.40	103'632.40
- garanzia a contanti per la durata di due anni (dev'essere contabilizzata separatamente dagli altri crediti per prestazioni)	20'000.00	20'000.00

9. Offerte e fatturazioni

Nelle offerte, nei preventivi e nelle fatture per i lavori su costruzioni o per le prestazioni di servizi – anche se indirizzati a persone private – l’IVA può essere trasferita separatamente (☞ nm. 809). Su richiesta del destinatario assoggettato all’imposta, il prestatore contribuente emette una fattura dettagliata che soddisfa i requisiti dell’articolo 37 LIVA.

Il prestatore contribuente ha la facoltà di menzionare l’IVA nelle fatture emesse a destinatari non contribuenti (☞ nm. 755).

10. Mediazione

Ai fini dell’IVA esiste rappresentanza diretta (mediazione), quando le forniture o prestazioni di servizi sono effettuate espressamente in nome e per conto del rappresentato (art. 11 cpv. 1 LIVA). Ciò vale per esempio anche per architetti e ingegneri che agiscono a titolo di rappresentanti del committente nei confronti delle imprese, dei fornitori, ecc.



Quando un’impresa affida l’esecuzione di mandati dei clienti a un subappaltante, si verificano prestazioni imponibili dal subappaltante all’impresa come pure da quest’ultima al committente.

☞ Per ulteriori dettagli in merito alla rappresentanza diretta vedi nm. 190 segg.

☞ Corrispondenti esempi di fatture sono pubblicati nell’opuscolo “Amministrazione, locazione e vendita di immobili”.

11. Mense, alloggi per il personale

11.1 Mense

Il trattamento fiscale IVA delle prestazioni effettuate nelle mense è spiegato nei nm. 313 e 314.

11.2 Mense e alloggi per il personale gestiti dall’impresa edile

L’impresa edile è considerata esercente quando gestisce le infrastrutture con il proprio personale o affida la gestione a terzi incaricati che fatturano le loro prestazioni non direttamente al personale del cantiere ma all’impresa stessa. A sua volta l’impresa addebita i costi al personale del cantiere (p. es. mediante deduzioni dallo stipendio).

L’affitto di alloggi fatturato dall’impresa edile al suo personale è un’operazione esclusa dall’IVA (art. 18 n. 21 LIVA). Nel caso di cantieri grandi o discosti, questo criterio vale anche per l’affitto di alloggi al personale delle imprese colà operanti.

Sono tuttavia imponibili all’aliquota normale le prestazioni supplementari come la pulizia degli alloggi (camere, appartamenti, servizi, ricambio biancheria da letto, ecc.) così come le prestazioni della ristorazione (vitto e bevande).

L'affitto di alloggi escluso dall'IVA e le altre prestazioni imponibili vanno fatturati, rispettivamente addebitati, separatamente.

Se gli alloggi sono affittati anche a persone estranee al cantiere (turisti, società sportive, ecc.), si verifica una prestazione alberghiera imponibile all'aliquota speciale.

11.3 Mense e alloggi per il personale gestiti da terzi

Il terzo incaricato della conduzione è considerato gestore quando fattura direttamente in proprio nome (per conto proprio o per conto di terzi) le sue prestazioni al personale del cantiere. Le prestazioni di alloggio e prima colazione sono imponibili all'aliquota speciale per l'industria alberghiera (e paralberghiera), le altre prestazioni (vitto e bevande) sono imponibili all'aliquota normale.

☞ Riguardo alla ripartizione delle controprestazioni in quota per l'alloggio e quota per il vitto vedi le spiegazioni pubblicate nell'opuscolo "Albergheria e ristorazione".

Il gestore deve imporre in proporzione alle cifre d'affari realizzate alle differenti aliquote d'imposta (aliquota speciale/aliquota normale) gli eventuali contributi (compreso il valore locativo per la messa a disposizione dell'infrastruttura, incl. i costi accessori) erogati dal committente a copertura del disavanzo. Quanto precede vale indipendentemente che sia o no emessa una fattura.

Il committente non può dedurre l'imposta precedente per i contributi erogati al gestore. Ciò vale anche per la locazione dell'infrastruttura al gestore, a meno che il committente abbia optato per l'imposizione della locazione in conformità dell'articolo 26 capoverso 1 lettera b LIVA.

12. Momento dell'imposizione

Per beni immobili (costruzioni per terzi) ogni parte di lavoro è considerata fornita al momento della sua esecuzione (forniture successive).

In caso di allestimento del rendiconto secondo le controprestazioni convenute, le fatture parziali (stati di situazione) e le richieste di acconti loro parificate vanno contabilizzate e dichiarate – analogamente alle altre fatture – nel rendiconto per il periodo corrispondente alla loro emissione (☞ nm. 962).

L'AFC autorizza a richiesta il contribuente ad allestire il rendiconto secondo le controprestazioni ricevute se, per ragioni inerenti alla sua contabilità, questo sistema gli è più semplice (art. 44 cpv. 4 LIVA). In caso di allestimento del rendiconto secondo le controprestazioni ricevute, le cifre d'affari vanno dichiarate nel rendiconto per il periodo in cui avviene il relativo incasso (☞ nm. 964).

In caso di pagamenti anticipati come pure di forniture e prestazioni di servizi senza emissione di fattura o con emissione tardiva della fattura, il credito fiscale sorge con l'incasso della controprestazione.

☞ Riguardo alla nascita del credito fiscale in caso di consumo proprio vedi la cifra 17.2.

13. **Procedura di rendiconto semplificata/metodo dell'aliquota saldo (art. 59 LIVA)**

Le aziende con una cifra d'affari annua imponibile determinante fino a 3 milioni di franchi e un debito fiscale netto non superiore a 60 000 franchi hanno la possibilità di conteggiare l'imposta con il metodo dell'aliquota saldo.

L'applicazione delle aliquote saldo evita la determinazione dell'imposta precedente (☞ cifra 6). Inoltre, l'IVA va conteggiata solo semestralmente anziché trimestralmente.

Nel rendiconto IVA le aliquote saldo vanno applicate alla stregua di moltiplicatori, ossia il totale di tutte le cifre d'affari imponibili inclusa l'IVA va dichiarato e, per il calcolo dell'IVA, moltiplicato con l'aliquota saldo. Per contro, nelle fatture ai clienti vanno applicate le aliquote d'imposta legali applicabili alle corrispondenti prestazioni secondo l'articolo 36 LIVA.

☞ Per ulteriori informazioni vedi l'opuscolo "Aliquote saldo".

14. **Contabilità**

Il contribuente tiene i suoi libri contabili in modo da consentire di constatare facilmente e con sicurezza i fatti importanti per determinare l'assoggettamento, per il calcolo dell'IVA sulla cifra d'affari e delle imposte precedenti deducibili.

La tenuta di una contabilità di cantiere separata è ammessa se anche nei conti della contabilità aziendale sono evidenziati dettagliatamente (non in modo riassuntivo) gli investimenti, l'IVA (imposte precedenti e imposte dovute), i costi e le cifre d'affari derivanti da forniture e prestazioni di servizi, come pure il consumo proprio). Questa disposizione ha lo scopo di evitare che la contabilità aziendale evidenzii unicamente gli utili lordi del cantiere (differenza cifra d'affari/costi direttamente attribuibili).

II **Lavori su costruzioni ai sensi dell'articolo 9 capoverso 2 LIVA; criteri di delimitazione per edificazioni per conto di terzi e per proprio conto**

15. **In generale**

Le seguenti spiegazioni riguardano il trattamento fiscale delle operazioni in base al metodo di rendiconto effettivo (IVA sulla cifra d'affari, dedotta l'imposta precedente).

☞ Riguardo al metodo dell'aliquota saldo vedi l'opuscolo "Aliquote saldo".

Se sono effettuati lavori su costruzioni esistenti o eseguite nuove edificazioni, chi esegue e/o fa eseguire lavori da terzi deve l'imposta sulla fornitura o l'imposta sul consumo proprio. È perciò indispensabile chiarire se dal profilo dell'IVA i lavori sono effettuati per conto di terzi (fornitura) o per proprio conto (consumo proprio).

15.1 **Criteri di delimitazione per edificazioni per conto di terzi e per proprio conto²**

a) **Valutazione in base a un progetto globale**

Vi è sempre una fornitura quando **prima dell'inizio dei lavori di costruzione** (☞ cifra 15.2)

- esistono, per l'**intera** costruzione, contratti d'appalto secondo l'articolo 363 CO e/o contratti di vendita o contratti preliminari legalmente validi secondo l'articolo 216 capoversi 1 e 2 CO;³
- è stabilito che, alla conclusione dei lavori, l'**intera** costruzione viene locata o affittata con opzione (a condizione che esistano le corrispondenti autorizzazioni per l'opzione rilasciate dall'AFC prima dell'inizio dei lavori di costruzione).

Se all'inizio dei lavori di costruzione esistono autorizzazioni per l'opzione **solo per parti** della costruzione, l'imposta sulla fornitura è in ogni caso dovuta su queste parti. Sulle parti rimanenti della costruzione occorre distinguere fra

- le parti della costruzione destinate all'alienazione, alla locazione o all'affitto senza opzione e

² Precisazione della prassi

³ Nei casi di proprietà per piani o di complessi edilizi – anche nell'esecuzione a tappe in base a un progetto globale – devono esistere contratti corrispondenti per **tutte** le quote di comproprietà o per tutte le parti del complesso edilizio. Ciò vale soprattutto quando la valutazione – se si è in presenza di fornitura o di consumo proprio – non viene effettuata in base all'oggetto o alla fase d'esecuzione (☞ successiva lett. b) ma in base a un progetto globale.

- le parti della costruzione destinate ad altri scopi, in particolare per l'uso proprio privato o aziendale.

Per le parti di costruzione destinate all'alienazione, alla locazione o all'affitto senza opzione vi è una fattispecie di fornitura solo se, prima dell'inizio dei lavori di costruzione, esistono contratti di vendita o contratti preliminari secondo l'articolo 216 capoverso 1 e 2 CO per **tutte** le unità. Altrimenti, per tutte queste unità vi è di principio consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera a LIVA (☞ cifra 17). Nella prassi amministrativa in determinati casi tuttavia si rinuncia alla riscossione dell'imposta sul consumo proprio (☞ cifra 17.1).

Per le parti di costruzione destinate ad altri scopi, in particolare per l'uso proprio privato o aziendale vi è di principio una fattispecie di consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera b LIVA (☞ cifra 18). La riscossione dell'imposta sul consumo proprio non sussiste tuttavia per le unità destinate alla propria attività aziendale **imponibile**.

Esempio

L'impresa di costruzione A è intenzionata a edificare un edificio residenziale e commerciale composto da 12 unità. All'inizio dei lavori di costruzione è stabilito quanto segue:

- per otto unità (1- 8) esistono contratti di vendita legalmente validi (senza opzione);
- per due unità (9-10) esistono contratti di vendita legalmente validi (con autorizzazioni per l'opzione);
- per l'unità 11 esiste un contratto di locazione (con autorizzazione per l'opzione);
- l'unità 12 è utilizzata in proprio dall'impresa di costruzione nell'ambito dell'attività aziendale per scopi imponibili.

Trattamento fiscale:

L'unità 12 è utilizzata in proprio dall'impresa di costruzione nell'ambito dell'attività aziendale, ragion per cui non è dovuta l'IVA sul valore di consumo proprio.

Per le unità 9-10 e 11 esistono autorizzazioni per l'opzione. Sulla controprestazione per l'alienazione (senza il valore del terreno) rispettivamente per la locazione è dovuta l'IVA all'aliquota normale.

Per le altre unità (1-8) esistono contratti di vendita legalmente validi, ragion per cui per esse vi è una fattispecie di fornitura. Non vi sarebbe una fattispecie di fornitura ma di consumo proprio se, prima dell'inizio dei lavori di costruzione, per le unità 1-8 non fossero conclusi per una o più unità con-

tratti legalmente validi; in questo caso, l'IVA non potrebbe essere trasferita in modo palese in nessuna circostanza.

b) Suddivisione in funzione dell'oggetto o della fase di costruzione

Invece di procedere secondo la precedente lettera a (valutazione in base a un progetto globale) è pure possibile effettuare una suddivisione in edificazione per conto di terzi e per proprio conto in funzione dell'oggetto o della fase di costruzione. Questa suddivisione è ammessa quando nel singolo caso prima dell'inizio dei lavori di costruzione esiste una chiara situazione riguardo:

- al fondo in questione o al diritto di superficie rispettivamente al diritto esclusivo secondo gli articoli 712a e 712b CC (per tutte le quote di comproprietà della rispettiva costruzione);⁴ e
- al genere di contratto (contratto di vendita o contratto d'appalto)⁵ e, inoltre,
- sono garantite una chiara attribuzione delle fatture d'acquisto e l'esistenza di appropriate registrazioni contabili.

In caso di abusi, l'AFC si riserva il diritto di esigere o rifiutare la suddivisione e l'imposizione in funzione dell'oggetto o alla fase di costruzione.

c) Costruzione comune

In caso di suddivisione in funzione dell'oggetto o della fase di costruzione, le costruzioni comuni (p. es. autorimessa) vanno valutate separatamente. Vi è consumo proprio, se, prima dell'inizio dei lavori della costruzione comune, non tutte le unità (p. es. aree di parcheggio) sono vendute.

Esempio

Viene pianificato un complesso edilizio residenziale e commerciale composto da due edifici A e B e da un'autorimessa con 35 aree di parcheggio equivalenti (costruzione comune). Tutte le unità dovranno essere vendute. All'inizio dei lavori di costruzione esistono, per tutte le unità dell'edificio residenziale e commerciale A, contratti di vendita o contratti preliminari legalmente validi. Per l'edificio residenziale e commerciale B non tutte le unità hanno potuto essere vendute. Le aree di parcheggio dell'autorimessa vendute all'inizio dei lavori sono 20.

4 Si verifica una fornitura solo quando le seguenti condizioni sono adempite:

a) il fondo appartiene al destinatario della prestazione o il destinatario detiene (sul fondo altrui) un diritto di superficie;

b) nei casi di proprietà per piani prima dell'inizio dei lavori di costruzione esistono per tutte le quote di comproprietà della relativa costruzione contratti di vendita o contratti preliminari per atto pubblico. Per contro, le case bifamiliari o a schiera costituiscono oggetti separati (pertanto non tutte le unità devono essere vendute).

5 Prima dell'inizio dei lavori esistono contratti d'appalto secondo l'articolo 363 CO e/o contratti di vendita o contratti preliminari per atto pubblico secondo l'articolo 216 capoversi 1 e 2 CO, con lo scopo di trasferire la proprietà al rispettivo oggetto.

All'inizio della costruzione il contribuente decide di effettuare una **suddivisione in funzione dell'oggetto**.

Dunque, in relazione all'**edificio residenziale e commerciale A** vi è una fornitura, in relazione all'**edificio residenziale e commerciale B** come pure all'**autorimessa** vi è consumo proprio.

d) Conseguenze fiscali

Se sulla base delle precedenti spiegazioni vi è una **fornitura**, l'edificatore impone la controprestazione complessiva dovuta dal contraente, senza tuttavia il valore del terreno. Sui costi relativi a questa costruzione (forniture e prestazioni di servizi) sussiste il diritto alla deduzione dell'imposta precedente, purché le fatture dei prestatori soddisfino le condizioni dell'articolo 37 capoverso 1 LIVA.

La controprestazione imponibile non comprende mai il valore del terreno, nemmeno quando è incluso nel prezzo forfettario per la costruzione. Nelle fatture o negli altri documenti di vendita il valore del terreno va in generale esposto separatamente. È sufficiente un'indicazione nel testo del tipo "nel prezzo forfettario di 800 000 franchi è compresa l'IVA del 7,6 % sull'importo di 600 000 franchi, ossia sull'importo senza il valore del terreno di 200 000 franchi".



Il valore del terreno va documentato dettagliatamente in base a documenti e registrazioni appropriati.

Per contro, in caso di **consumo proprio** si possono presentare le seguenti fattispecie: se si tratta di lavori su costruzioni o su parti di esse destinate **all'alienazione, alla locazione o all'affitto (senza opzione)**, vi è consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera a LIVA (☞ cifra 17); se si tratta di lavori su costruzioni o su parti di esse destinate a **tutti gli altri scopi d'utilizzazione** (p. es. per l'uso privato, per prestazioni di formazione senza opzione in un edificio adibito all'insegnamento, per lavori su fondi come l'urbanizzazione grezza), vi è consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera b LIVA (☞ cifra 18).

15.2

Inizio e fine dei lavori di costruzione

L'inizio dei lavori di costruzione è importante per definire se una costruzione è edificata per conto di terzi o per proprio conto (☞ cifra 15.1). L'inizio e la fine dell'obbligo di rendiconto in relazione a costruzioni per proprio conto sono strettamente legati all'inizio e alla fine dell'attività di costruzione.

In caso di **nuova edificazione** i lavori di costruzione hanno di regola inizio con l'avvio dei lavori di scavo e non già con la demolizione totale di eventuali vecchi edifici che si trovano sul fondo.

In caso di **risanamento con demolizione parziale** l'inizio dei lavori di costruzione è invece fissato con l'inizio dei lavori di demolizione parziale (☞ cifra 15.4).

I lavori di costruzione terminano con l'ultimazione dell'edificio rispettivamente delle singole parti di un edificio o di un complesso edilizio (compresa la sistemazione esterna).

I lavori di costruzione non sono considerati terminati fintanto che sono effettuati sotto la "regia" dell'edificatore. In caso contrario, quando ad esempio l'acquirente o il locatario esegue lui stesso – o fa eseguire da altre imprese (non dall'edificatore) – determinati lavori (p. es. rifiniture interne, lavori di sistemazione esterna), per l'edificatore i lavori di costruzione dell'edificio rispettivamente delle singole parti di un edificio o di un complesso edilizio sono ritenuti già terminati.

15.3 Valore del terreno

Il valore del terreno, escluso dall'IVA, include l'**urbanizzazione grezza** del terreno stesso. Per la delimitazione fra urbanizzazione grezza e urbanizzazione fine vedi le spiegazioni riportate alle cifre 15.6 e 17.5.2 (9° tratt.). Le spese in relazione all'urbanizzazione grezza non legittimano la deduzione dell'imposta precedente.

☞ Esempi di spese e prestazioni figurano alla cifra 17.5.4.

15.4 Demolizione di costruzioni

In questo contesto è determinante se

- si tratta di una demolizione totale o di una demolizione parziale;
- questi lavori sono a carico del venditore contribuente oppure dell'acquirente;
- questi lavori sono ancora attribuibili all'attività imponibile del venditore oppure alla vendita di fondi esclusa dall'IVA o
- la demolizione è dettata da una particolare prescrizione legale (p. es. legge sulla protezione dell'ambiente).

15.4.1 Procedimento presso il venditore contribuente

a) La demolizione ha luogo entro dodici mesi⁶ dalla fine dell'utilizzo dello stabile per uno scopo imponibile⁷

Se i lavori di demolizione sono eseguiti dal venditore stesso, egli non deve alcuna IVA; i costi relativi sostenuti danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Se i lavori di demolizione vengono affidati a terzi, il venditore può far valere la deduzione dell'imposta precedente.

6 Il termine di dodici mesi va interpretato nel senso che entro dodici mesi si dà inizio alla demolizione e che di principio prosegue ininterrottamente.

7 Nei casi di utilizzazione precedente per uno scopo non imponibile, vi è consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera b LIVA se il venditore esegue in proprio la demolizione. Se l'esecuzione dei lavori viene affidata a terzi, sui lavori di demolizione non può essere fatta valere alcuna deduzione dell'imposta precedente.

b) La demolizione ha luogo dopo dodici mesi dalla fine dell'utilizzo dello stabile per uno scopo imponibile

Se i lavori di demolizione sono eseguiti dal venditore stesso, si è in presenza di consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera b LIVA (☞ cifra 18). Se l'esecuzione dei lavori di demolizione è affidata a terzi è escluso il diritto alla deduzione dell'imposta precedente. I lavori vanno attribuiti al valore del terreno, la cui cifra d'affari è esclusa dall'IVA.

c) La demolizione è dettata da una particolare disposizione legale

In questo caso vale quanto indicato alla lettera a e ciò senza limitazione di tempo.

15.4.2 Procedimento presso l'acquirente contribuente che esegue costruzioni per proprio conto

a) In caso di demolizione totale

I lavori vanno per principio attribuiti al **valore del terreno**, la cui cifra d'affari è esclusa dall'IVA.

Se i lavori di demolizione sono eseguiti dall'acquirente stesso, si è in presenza di consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera b LIVA (☞ cifra 18). Se l'esecuzione dei lavori di demolizione è affidata a terzi, non vi è alcun diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

Nei casi in cui motivi particolari inducono l'acquirente a effettuare lui stesso la demolizione totale finalizzata allo svolgimento di un'attività imponibile, sebbene essa incomba per principio al venditore (p. es. a seguito della situazione di mercato nell'ambito della compravendita di terreni), la deduzione dell'imposta precedente è ammessa, rispettivamente non è dovuta alcuna imposta di consumo proprio.⁸

b) In caso di demolizione parziale

- se si è in presenza di **consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera a LIVA** (☞ cifra 17), il valore dei lavori fa parte delle spese d'investimento imponibili. Sui relativi costi vi è il diritto alla deduzione dell'imposta precedente.
- se si è in presenza di **consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera b LIVA** (☞ cifra 18), le prestazioni effettuate in proprio sono imponibili al prezzo come per terzi indipendenti. Sui relativi costi vi è il diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Se l'esecuzione dei lavori di demolizione è affidata a terzi, non vi è alcun diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

15.5 Interventi di carattere edile sui fondi

In questo ambito va stabilito se devono venir effettuati interventi in relazione alla **natura del terreno** (p. es. consolidamento del terreno) o in vista della **rimozione di materiali inquinanti** (p. es. decontaminazione).

15.5.1 Interventi in relazione alla natura del terreno

Questi lavori si verificano di regola presso l'edificatore della costruzione (sia in caso di edificazione per proprio conto, sia in caso di edificazione per conto di terzi). In caso di consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera a LIVA (☞ cifra 17), il valore dei lavori fa parte delle spese d'investimento imponibili. Per contro, in caso di edificazione per conto di terzi, i relativi costi fanno parte della controprestazione imponibile per la fornitura della costruzione.

In ambo i casi l'edificatore ha diritto alla deduzione dell'imposta precedente sui relativi costi sostenuti.

Tuttavia, se si tratta di consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera b LIVA (☞ cifra 18), valgono per analogia le spiegazioni alla cifra 15.4.2 lettera b.

15.5.2 Risanamenti in relazione alla rimozione di materiali inquinanti

Solitamente è il venditore di un fondo che si occupa di questi lavori di risanamento. A questo proposito valgono per analogia le spiegazioni alla cifra 15.4.1.

Se tuttavia è l'acquirente del fondo rispettivamente l'edificatore di una costruzione per proprio conto a occuparsi di questi lavori di risanamento, valgono per analogia le spiegazioni alla cifra 15.4.2 lettera a (demolizione totale).

15.6 Urbanizzazione grezza

L'urbanizzazione grezza comprende l'**urbanizzazione di più particelle fino al limite particellare**. Essa fa parte del valore del terreno escluso dall'IVA. I relativi costi non legittimano perciò la deduzione dell'imposta precedente. Se è l'acquirente stesso che esegue l'urbanizzazione grezza, si verifica presso quest'ultimo una fattispecie di consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera b LIVA (☞ cifra 18).

L'urbanizzazione grezza comprende sostanzialmente

- l'esecuzione delle condotte d'accesso e di scarico-evacuazione, delle vie d'accesso fino al limite particellare e dal limite particellare (di regola contributi di miglioria al Comune per strade, infrastrutture ecc.);
- le misurazioni catastali, costi riferiti alle particelle (p. es. costi per i geometri, costi di mutazione a registro fondiario riferiti al raggruppamento o alla suddivisione particellari);
- i costi per la picchettazione.

16. Edificazione per conto di terzi / fornitura (art. 6 cpv. 2 lett. a e cpv. 4 LIVA)

In caso di edificazione di una costruzione (o di una proprietà per piani) per terzi secondo le spiegazioni della cifra 15.1, l'edificatore impone la controprestazione complessiva dovuta dal contraente, senza tuttavia il valore del terreno (art. 33 LIVA). Sui costi relativi a questa costruzione (forniture e prestazioni di servizi) sussiste il diritto alla deduzione dell'imposta precedente, purché le fatture dei prestatori soddisfino le condizioni dell'articolo 37 capoverso 1 LIVA.

La controprestazione imponibile non comprende mai il valore del terreno, nemmeno quando è incluso nel prezzo forfettario per la costruzione. Nelle fatture o negli altri documenti di vendita il valore del terreno va in generale esposto separatamente. È sufficiente un'indicazione nel testo del tipo "nel prezzo forfettario di 800 000 franchi è compresa l'IVA del 7,6 % sull'importo di 600 000 franchi, ossia sull'importo senza il valore del terreno di 200 000 franchi".



Il valore del terreno va documentato dettagliatamente in base a documenti e registrazioni appropriati.

17. Consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera a LIVA

(edificazione di costruzioni per l'alienazione, la locazione o l'affitto)

17.1 Principio

Chi esegue o fa eseguire per proprio conto lavori su costruzioni nuove o esistenti, destinate all'alienazione (vendita) a titolo oneroso o alla messa a disposizione per l'uso o il godimento (locazione/affitto) può diventare contribuente in base all'articolo 9 capoverso 2 lettera a LIVA in relazione con l'articolo 21 capoverso 1 LIVA. Questo principio vale in linea di massima anche quando ad esempio qualcuno agisce da investitore, ossia da puro finanziatore, e fa eseguire una costruzione esclusivamente da terzi (artigiani, architetti, ev. imprese generali) limitandosi a effettuare (proprie) prestazioni amministrative e di sorveglianza. Quindi, come qualsiasi altro committente con funzione di tutela (controllo lavori da parte del committente).

Per contro, se le seguenti tre condizioni sono adempite **cumulativamente**, si rinuncia sia in senso soggettivo sia in senso oggettivo all'imposizione del consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera a LIVA:⁹

- **ad eccezione degli eventuali lavori di sorveglianza (controllo lavori da parte del committente) svolti per proprio conto, tutte le prestazioni di costruzione, quindi anche la vera e propria direzione dei lavori, sono eseguite da terzi;**¹⁰

⁹ Modifica della prassi in vigore dal 1° gennaio 2005

¹⁰ Se un'impresa esegue prestazioni a una persona prossima, vale controprestazione il valore che sarebbe convenuto fra terzi indipendenti (art. 33 cpv. 2 LIVA).

- **verso l'esterno non c'è disponibilità ad eseguire o far eseguire lavori su costruzioni per conto di terzi;¹¹**

Questa condizione **non** è adempita in primo luogo quando i lavori su costruzioni sono eseguiti sulla base di contratti d'impresa generale o d'appalto secondo l'articolo 363 CO o di mandati secondo l'articolo 394 CO.

Ciò vale pure quando l'indicazione dell'attività aziendale lascia presupporre l'esecuzione di lavori su costruzioni rispettivamente lavori di progettazione (p. es. in base a inserzioni, a carte da lettera, a fatture, a iscrizioni nell'elenco telefonico, a siti internet e a cartelli di cantiere).

Esempio

*"Pietro Modello SA, **impresa di costruzione**", "Franco Rossi Sagl, **studio d'architettura**". Per analogia sono trattate pure le offerte di ogni genere come ad esempio "noi **edifichiamo** per voi ...", "noi **costruiamo** per voi ...", "noi **progettiamo** per voi ...".*

Per contro, lo scopo sociale iscritto nel registro di commercio è irrilevante.

Per valutare la condizione in esame, contrariamente alla prassi amministrativa, la conclusione di contratti di vendita o contratti preliminari secondo l'articolo 216 capoversi 1 e 2 CO **non** è considerata quale disponibilità a edificare o a lasciar edificare costruzioni per conto di terzi (ciò contrariamente alla cifra 15.1 in cui si chiarisce se nella prassi amministrativa l'intera edificazione deve essere considerata eseguita per conto di terzi o per proprio conto). Ciò vale anche quando sono convenuti case unifamiliari o appartamenti chiavi in mano con esigenze di costruzione supplementari.

- **ai terzi incaricati non vengono messi a disposizione merci/materiali e/o infrastrutture (macchine ecc.) per l'esecuzione dei lavori.**

Occorre sempre valutare caso per caso se le precedenti tre condizioni sono adempite, a dipendenza se la valutazione è effettuata in base a un progetto globale oppure in funzione della fase di costruzione o dell'oggetto.

In questo modo, in particolare per le cooperative edili, le casse pensioni, le società d'assicurazioni, le banche, le società semplici e i privati che fanno eseguire da terzi tutte le prestazioni su costruzioni, eccettuata la sorveglianza dei lavori (controllo lavori da parte del committente), non è dovuto alcun consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera a LIVA. In questo caso sui costi che ne derivano non vi è tuttavia neppure alcun diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

11 Precisazione della prassi



Per ragioni di economia amministrativa, anche se non tutte e tre le condizioni sono adempite, nei casi di **lavori su costruzioni esistenti** si rinuncia all'imposizione del consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera a LIVA, a condizione che non si tratti di una **grande ristrutturazione**¹². In questo caso vanno imposti soltanto i lavori e le prestazioni di servizi eseguiti in proprio al prezzo come per terzi, mentre non vi è alcun diritto alla deduzione dell'imposta precedente sulle prestazioni di terzi.

17.2 Nascita del credito fiscale (art. 43 cpv. 2 LIVA)

In caso di consumo proprio il credito fiscale nasce al momento in cui avviene il consumo. Il contribuente che edifica costruzioni per proprio conto determina il valore delle prestazioni proprie e quelle di terzi (p. es. architetti, ingegneri, imprese generali) **in corrispondenza dell'avanzamento della costruzione**¹³. Il contribuente dichiara questo valore determinato in base agli stati di situazione nel rispettivo periodo di rendiconto (ossia di regola trimestralmente) e versa la relativa imposta sul consumo proprio. D'altra parte, può dedurre a titolo d'imposta precedente l'IVA addebitatagli da terzi contribuenti.

17.3 Base di calcolo per l'imposta sul consumo proprio (art. 34 cpv. 4 LIVA)

Il valore imponibile quale consumo proprio per queste costruzioni è di principio il prezzo (senza il valore del terreno) che verrebbe fatturato per la fornitura a un terzo indipendente.

Nella prassi amministrativa, l'AFC ammette che il prezzo come per terzi indipendenti sia calcolato, a titolo di determinazione approssimativa, in base alle **spese d'investimento ai fini dell'IVA**. Le seguenti spiegazioni delle cifre 17.4 segg. indicano in dettaglio la composizione delle spese.

17.4 Determinazione delle spese d'investimento ai fini dell'IVA; visione d'insieme

Le spese d'investimento ai fini dell'IVA si compongono come segue:

- **costi di progettazione** (prestazioni proprie e di terzi)
 - ☞ cifra 17.5.1;
- **costi di costruzione** (tutte le prestazioni proprie e di terzi, inclusi le spese per la demolizione parziale di un vecchio edificio e i lavori di sistemazione esterna)
 - ☞ cifra 17.5.2;

12 Una grande ristrutturazione è data quando per ogni immobile e fase di costruzione i lavori di miglioria e/o di manutenzione superano congiuntamente il 5 % del valore assicurativo dello stabile (valore attuale prima della trasformazione).

13 In relazione ai costi di progettazione vedi cifra 17.5.1.

- **costi aziendali generali** (in relazione alla progettazione e all'edificazione della costruzione)
☞ cifra 17.5.3.

Le **prestazioni di terzi** sono integrate nelle spese d'investimento con i costi effettivi, quindi senza che sia preso in considerazione un supplemento di utile o d'acquisto. Per contro, le **prestazioni proprie** (p. es. architettura, ingegneria e costruzione, inclusa direzione lavori) vanno prese in considerazione nel prezzo come per un terzo indipendente¹⁴.

Se i corrispondenti costi sono gravati **dell'imposta precedente**, l'edificatore è legittimato alla deduzione dell'imposta precedente ai sensi dell'articolo 38 LIVA.

Non fanno parte **delle spese d'investimento ai fini dell'IVA**:

- **il valore del terreno**
☞ cifra 17.5.4;
- **i costi in relazione a una successiva alienazione, locazione o affitto della costruzione**
☞ cifra 17.5.5;
- **l'acquisto di costruzioni incomplete**
☞ cifra 17.5.6.

Sui costi in relazione a queste fattispecie **non vi è alcun diritto alla deduzione dell'imposta precedente** (eccezione: in caso di opzione delle operazioni in questione, senza tuttavia il valore del terreno).

17.5 Spiegazioni dettagliate in relazione alla visione d'insieme secondo la cifra 17.4

17.5.1 Costi di progettazione

Le prestazioni di progettazione necessarie per l'edificazione della costruzione eseguite dal contribuente stesso o acquisite presso terzi prima dell'inizio dei lavori vanno imposte quale parte delle spese d'investimento nel periodo fiscale in cui inizia l'attività di costruzione. Se una parte del progetto non viene realizzata, questi costi non vanno inclusi nelle spese d'investimento.

Per le prestazioni di progettazione il diritto alla deduzione dell'imposta precedente nasce già alla fine del periodo di rendiconto al quale si riferiscono o risultano pagate (a dipendenza del sistema di rendiconto) le corrispondenti fatture. Il diritto alla deduzione dell'imposta precedente sussiste anche se, per finire, il progetto non viene realizzato.

¹⁴ Materiale, stipendi, nonché supplementi per spese generali, per rischio e d'utile

In particolare i costi e le prestazioni seguenti sono attribuibili ai costi di progettazione:

- progetti preliminari ed esecutivi;
- studi;
- analisi;
- costi aziendali generali in relazione alla progettazione.

17.5.2 Costi di costruzione

In particolare i costi e le prestazioni seguenti sono attribuibili ai veri e propri costi di costruzione:

- perizie geologiche (esami del terreno, studio della natura del terreno quale base per le prestazioni di progettazione);
- interventi in relazione alla natura del fondo;
- prestazioni d'architettura e d'ingegneria;
- modelli degli architetti;
- erezione delle modine;
- diritti di vicinato;
- spese per la **demolizione parziale** di un vecchio edificio;
- lavori di scavo;
- urbanizzazione fine:
include l'urbanizzazione dal limite particellare all'edificio (p. es. vie d'accesso all'interno della particella);
- lavori di costruzione;
- costi di discarica e d'eliminazione;
- acqua ed elettricità per il cantiere (a un prezzo forfettario o secondo l'utilizzo effettivo);
- lavori di sistemazione esterna;
- festa di fine cantiere (deduzione dell'imposta precedente per il vitto e le bevande ammessa solo in misura del 50 %).

I costi e le prestazioni seguenti **non** rientrano nelle spese d'investimento ma **non** legittimano nemmeno la deduzione dell'imposta precedente:¹⁵

- interessi per crediti di costruzione e altri crediti, commissioni per crediti (interessi di costruzione);
- tasse per la licenza edilizia e tasse della polizia edilizia;
- tasse d'allacciamento per l'erogazione di elettricità, gas, acqua, nonché per la canalizzazione e le telecomunicazioni, dovute di regola un'unica volta;
- premi per l'assicurazione di responsabilità civile del committente e per l'assicurazione dei lavori di costruzione;
- premi per l'assicurazione immobiliare durante la fase di costruzione;

¹⁵ Modifica della prassi in vigore dal 1° gennaio 2005. Nel caso di una successiva modifica d'utilizzazione che comporta uno sgravio fiscale successivo (p. es. inizio opzione), questi costi possono, purché siano gravati dell'imposta precedente, far parte degli importi sgravabili (☞ opuscolo "Modifiche d'utilizzazione").

- contributi sostitutivi al potere pubblico (p. es. per locali di protezione civile e posteggi);
- costi di stima dell'assicurazione immobiliare cantonale o di altri terzi.

17.5.3 Costi aziendali generali

I costi aziendali generali (p. es. costi del personale e costi per le infrastrutture amministrative) sorti a chi edifica costruzioni per proprio conto in relazione alla progettazione e all'edificazione della costruzione (prestazioni di terzi e proprie) fanno parte della base di calcolo dell'imposta.

È praticamente impossibile determinare in maniera esatta il valore dei costi aziendali generali. Nella prassi vien perciò stabilito (eventualmente in percentuale) un supplemento equo sui costi di costruzione d'entità analoga, ad esempio, a quella ritenuta anche nella calcolazione per i lavori compiuti in esecuzione di un contratto d'appalto. Il supplemento va stabilito solo sulle prestazioni eseguite da terzi, a condizione che il valore delle prestazioni proprie includa i costi aziendali generali (ciò che è di norma il caso).

17.5.4 Valore del terreno

In particolare i costi e le prestazioni seguenti sono attribuibili al valore del terreno:

- acquisto del terreno (comprese eventuali costruzioni destinate alla demolizione);
- tasse di mutazione per il trapasso di proprietà e d'iscrizione nel registro fondiario;
- provvigioni d'intermediari per l'acquisto del terreno;
- inserzioni per l'acquisto del terreno;
- spese legali e notarili per l'acquisto del terreno;
- costi per la **demolizione totale** di un vecchio edificio;
- misure d'intervento sul fondo (risanamenti per la rimozione di materiali inquinanti);
- urbanizzazione grezza;
- canoni del diritto di superficie;
- quota parte degli interessi per crediti di costruzione e ipotecari;
- costi aziendali generali riferiti al terreno.

17.5.5 Costi in relazione a una successiva alienazione, locazione o affitto della costruzione

Esempi di tali costi:

- inserzioni per la ricerca di acquirenti o locatari;
- tasse di mutazione per il trapasso di proprietà e d'iscrizione nel registro fondiario;
- provvigioni di vendita;
- costi degli atti di costituzione della proprietà per piani;

- spese legali e notarili;
- documentazione di vendita e relativi modelli;
- costi per esposizioni di vendita (“giornata delle porte aperte”, fiera-casa);
- costi aziendali generali riferiti alla vendita, alla locazione o all’affitto della costruzione.

17.5.6 **Acquisto di costruzioni incompiute**

Se un contribuente acquista costruzioni incompiute (p. es. in seguito al fallimento o alla cessazione dell’attività aziendale da parte del precedente edificatore) con lo scopo di ultimarle o vecchi edifici con lo scopo di rinnovarli o ristrutturarli e se il venditore non ha optato per l’imposizione di queste operazioni, il prezzo d’acquisto non rientra tra le spese d’investimento imponibili quale consumo proprio.

17.6 **Determinazione delle spese d’investimento ai fini dell’IVA nella prassi**

I dati del conto costruzione costituiscono di regola la base idonea per la determinazione delle spese d’investimento. Partendo da questi valori, occorre eliminare rispettivamente aggiungere diverse componenti.

Nel conto costruzione sono normalmente contabilizzate i costi e le prestazioni seguenti:

- costi di progettazione (☞ cifra 17.5.1);
- valore del terreno (☞ cifra 17.5.4);
- costi di costruzione (☞ cifra 17.5.2).

Partendo da questi dati del conto costruzione, per la determinazione delle spese d’investimento occorre:

a) **eliminare:**

- il valore del terreno (☞ cifra 17.5.4);
- i costi e le prestazioni pagati per la costruzione che, secondo la cifra 17.5.2, non vanno inclusi nelle spese d’investimento, come ad esempio gli interessi di costruzione, le tasse e i premi assicurativi.

b) **aggiungere:**

- i costi generali aziendali in relazione con la progettazione e l’edificazione della costruzione (☞ cifra 17.5.3).

La determinazione delle spese d’investimento è presentata nel seguente schema di calcolo.

Progetto A / Inizio della costruzione: aprile 2007, fine della costruzione: settembre 2007		foglio 1
Periodo: 2° trimestre 2007	Spese d'investimento	
Spese d'investimento all'inizio del periodo secondo il conto costruzione	0	
Spese d'investimento alla fine del periodo secondo il conto costruzione	4'295'000	
Incremento 2° trimestre 2007 secondo la contabilità	4'295'000	
<u>Diminuzioni:</u>		
- Costi attribuibili al valore del terreno (☞ cifra 7.3.5.4)	-825'000	
- Prestazioni proprie contabilizzate (80 % del prezzo come per terzi)	-1'000'000	
- Costi e prestazioni in relazione ai costi di costruzione che, secondo la cifra 7.3.5.2, non vanno inclusi nelle spese d'investimento, come ad esempio gli interessi di costruzione, le tasse, i premi assicurativi e le tasse di allacciamento per l'erogazione di elettricità	-85'000	
Totale intermedio (prestazioni di terzi)	2'385'000	
<u>Supplementi:</u>		
+ Supplemento per i costi generali aziendali sulle prestazioni di terzi addebitate a conto economico (☞ cifra 7.3.5.3) $3,50\% * 2'385'000$	83'475	
+ Prestazioni proprie al prezzo come per terzi indipendenti $(1'000'000 : 80 \times 100)$	1'250'000	
Spese d'investimento ai fini dell'IVA nel 2° trimestre 2007	3'718'475	

* ammontare del supplemento da determinare per singolo caso

Progetto A / Inizio della costruzione: aprile 2007, fine della costruzione: settembre 2007		foglio 2
Periodo: 3° trimestre 2007	Spese d'investimento	
Spese d'investimento all'inizio del periodo secondo il conto costruzione	4'295'000	
Spese d'investimento alla fine del periodo secondo il conto costruzione	6'360'000	
Incremento 3° trimestre 2007 secondo la contabilità	2'065'000	
<u>Diminuzioni:</u>		
- Prestazioni proprie contabilizzate (80 % del prezzo come per terzi)	-350'000	
- Costi e prestazioni in relazione ai costi di costruzione che, secondo la cifra 7.3.5.2, non vanno inclusi nelle spese d'investimento, come ad esempio gli interessi di costruzione, le tasse, i premi assicurativi e le tasse di allacciamento per l'erogazione di elettricità	-20'000	
Totale intermedio (prestazioni di terzi)	1'695'000	
<u>Incrementi:</u>		
+ Supplemento per i costi generali aziendali sulle prestazioni di terzi addebitate a conto economico (cifra 7.3.5.3) 3,50%* di 1'695'000	59'325	
+ Prestazioni proprie al prezzo come per terzi indipendenti (350'000 : 80 x 100)	437'500	
Spese d'investimento ai fini dell'IVA nel 3° trimestre 2007	2'191'825	

* ammontare del supplemento da determinare per singolo caso

17.7 Utile / perdita alla vendita

L'utile realizzato in occasione della vendita (successiva) di costruzioni edificate per proprio conto proprio non va imposto, poiché la fattispecie di consumo proprio termina con l'ultimazione completa della costruzione e, inoltre, la vendita di immobili è esclusa dall'IVA. Se all'alienazione si verifica una perdita, non è però di conseguenza nemmeno possibile effettuare alcuna correzione né diminuire l'imposta pagata sul consumo proprio.

17.8 Opzione

Se l'acquirente, locatario o affittuario della costruzione (o di una parte di essa) è un contribuente in territorio svizzero che utilizza la costruzione totalmente o parzialmente per la sua attività imponibile, rispettivamente se la vendita, la locazione o l'affitto sono effettuati a un'organizzazione internazionale o a una missione permanente ai sensi dell'articolo 20 OLIVA¹⁶, l'edificatore può optare per l'imposizione delle operazioni in questione.

¹⁶ Articolo 27a OLIVA in vigore dal 1° gennaio 2004. In questo caso l'opzione per l'imposizione avviene all'aliquota zero.

L'AFC dà seguito alla richiesta d'opzione, se

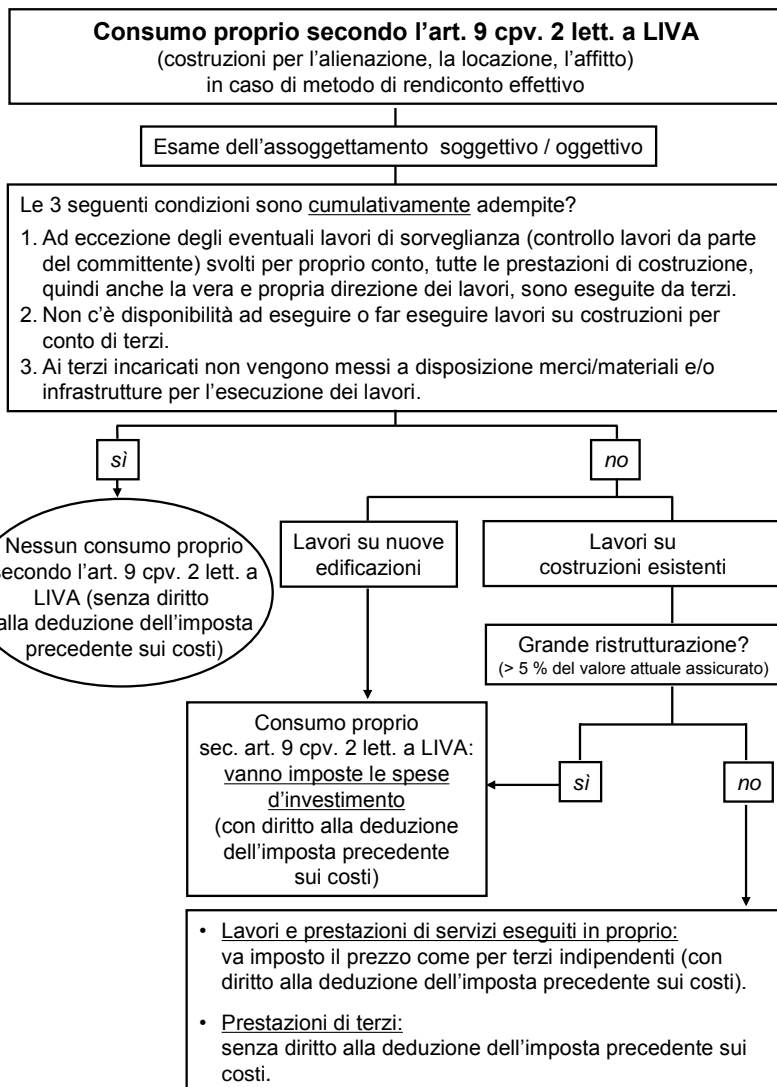
- il locatario/acquirente è un contribuente e
- le future operazioni (conseguite con la locazione/vendita) sono comprovate con contratti o documenti analoghi dai quali risultano il nome, l'indirizzo e il N.IVA del destinatario della prestazione, l'oggetto, come pure, in caso di contratti di locazione, l'inizio e la durata della locazione.

Questi contratti o documenti non vanno inoltrati assieme alla richiesta d'opzione ma soltanto su esplicita richiesta dell'AFC.

Non appena l'AFC autorizza la richiesta d'opzione viene meno ogni ulteriore imposta sul consumo proprio per questa costruzione (o per la relativa parte di essa). L'imposta sul consumo proprio eventualmente già pagata può venir dedotta nello stesso periodo a titolo d'imposta precedente, nella misura in cui la costruzione (o parte di essa) non è stata utilizzata (art. 9 cpv. 5 LIVA). Tuttavia, se la costruzione è stata utilizzata, è determinante il valore attuale della costruzione (art. 42 cpv. 3 LIVA), e ciò anche quando la costruzione è stata precedentemente utilizzata esclusivamente per scopi non imponibili¹⁷.

Se alla fine dei lavori di costruzione le condizioni summenzionate non sono adempite (p. es. la locazione non inizia di fatto oppure la vendita non è realizzata), l'autorizzazione all'opzione è revocata con effetto retroattivo dietro addebito di interessi moratori.

¹⁷ Modifica della prassi dal 1° gennaio 2008, secondo cui il trasferimento di un immobile con opzione è possibile dal 1° gennaio 2008 anche quando l'immobile è stato utilizzato dal trasferente esclusivamente per scopi non imponibili.



18. Consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera b LIVA (Edificazione di costruzioni per altri scopi che la vendita, la locazione o l'affitto)

18.1 Fattispecie di consumo proprio

Quando il contribuente edifica una costruzione

- per il suo uso privato;
- per l'esercizio di un'attività esclusa dall'IVA diversa da quelle enumerate nell'articolo 18 numeri 20 e 21 (prima parte del periodo) LIVA e per le quali egli non opta secondo l'articolo 26 capoverso 1 LIVA, o
- per settori aziendali non assoggettati all'imposta secondo l'articolo 25 capoverso 1 lettera b LIVA,

si verifica consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera b LIVA solo **per i lavori** di costruzione **eseguiti dal contribuente stesso**. Il contribuente deve quindi imporre quale consumo proprio il valore di tali lavori. È irrilevante se il contribuente è o no attivo nel settore edile.

La fattispecie di consumo proprio "lavori su costruzioni **per scopi privati**" può verificarsi solo per il titolare di una ditta individuale. I lavori sono eseguiti dal titolare stesso, dal suo personale (compresi i familiari che collaborano a titolo oneroso o gratuito) o dal personale assunto in prestito. Se un altro soggetto giuridico (società anonima, società a garanzia limitata, ecc.) effettua una tale prestazione gratuita a una persona prossima (p. es. azionista maggioritario) non si è in presenza di consumo proprio, bensì di una fornitura imponibile (☞ opuscolo "Consumo proprio"). In questo caso l'IVA è dovuta sul valore che verrebbe convenuto fra terzi indipendenti.

La fattispecie di consumo proprio "lavori su costruzioni **per un'attività esclusa dall'IVA o per settori aziendali non assoggettati all'imposta**" va imposta quale consumo proprio di principio da tutti i soggetti giuridici. Tuttavia, i lavori eseguiti per costruzioni destinate al trasferimento e alla costituzione di diritti reali su fondi (art. 18 n. 20 LIVA) e alla messa a disposizione per l'uso o il godimento di fondi e parti di fondi (art. 18 n. 21 [prima parte del periodo] LIVA) non vanno inclusi in questa fattispecie di consumo, poiché tali lavori rientrano già nella fattispecie di consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera a LIVA (☞ cifra 17).

18.2 Base di calcolo

La base di calcolo per l'imposta sul consumo proprio è il prezzo (senza il valore del terreno) che verrebbe fatturato per la fornitura a un terzo indipendente della stessa categoria di destinatari.

Se le **prestazioni di architettura e d'ingegneria sono effettuate in relazione con i lavori di costruzione**

- da parte di una ditta individuale contribuente per l'uso privato o per attività escluse dall'IVA rispettivamente settori aziendali non assoggettati all'IVA, oppure
- da parte di altri soggetti giuridici contribuenti (società anonima, società a garanzia limitata, ecc.) per attività escluse dall'IVA rispettivamente per settori aziendali non assoggettati all'IVA,

le **prestazioni di architettura e d'ingegneria** (progettazione e direzione lavori) per i lavori su costruzioni secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera b LIVA non vanno – contrariamente al consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera a LIVA – prese in considerazione nel calcolo del consumo proprio al prezzo come per terzi indipendenti. L'imposizione quale consumo proprio per queste prestazioni si limita all'utilizzo di beni mobili e immobili come ad esempio carta, copie planimetriche, ecc., nonché al prezzo di locazione per l'utilizzo di impianti EED, fotocopiatrici, veicoli aziendali e locali aziendali, ecc. (☞ opuscolo "Consumo proprio").

Per contro, **i lavori di costruzione** eseguiti in proprio vanno imposti quale consumo proprio al prezzo come per terzi indipendenti. In questo modo si raggiunge la parità di trattamento tra i meri uffici di architettura e di ingegneria e le imprese alle quali è annesso un reparto di progettazione (prestazioni di architettura e di ingegneria).

Tutte le altre imprese (p. es. installatori di impianti elettrici, di sanitari, di riscaldamento) devono integrare i propri **lavori di progettazione destinati e adeguati esclusivamente all'esecuzione dei propri lavori di costruzione**, come fattore di costo per l'imposizione quale consumo proprio.

18.3 **Deduzione dell'imposta precedente**

L'edificatore è legittimato alla deduzione dell'imposta precedente per i costi riferiti alle proprie prestazioni imponibili quale consumo proprio (acquisto di beni e prestazioni di servizi per lavori di costruzione eseguiti in proprio). Tutti gli altri costi (p. es. lavori dei terzi o materiale messo a disposizione a terzi per l'incorporazione) restano gravati dell'imposta precedente. L'edificatore che utilizza, per questi altri costi, beni per i quali ha fatto valere la deduzione dell'imposta precedente deve la corrispondente imposta sul consumo proprio (☞ opuscolo "Consumo proprio").

18.4 **Esempi** **Esempio 1**

La famiglia Casoni desidera già da molti anni una propria abitazione. La ditta individuale di carattere familiare (impresa di costruzione con annesso un reparto di

architettura) decide finalmente di realizzare i sogni della famiglia. I dati per l'edificazione della casa unifamiliare sono i seguenti:

Lavori propri della ditta Casoni calcolati al prezzo che verrebbe fatturato a un terzo indipendente (IVA esclusa):

Lavori di costruzione	fr. 400'000.00
Lavori di architettura (progettazione e direzione dei lavori)	fr. 40'000.00
Prestazioni da terzi (IVA esclusa)	fr. 250'000.00
Prezzo del terreno (valore di mercato)	fr. 320'000.00
Spese d'investimento	<u>fr. 1'010'000.00</u>

La ditta Casoni ha fatto valere la deduzione dell'imposta precedente sull'acquisto dei materiali da costruzione, come pure sull'acquisto dei beni d'investimento e dei mezzi d'esercizio, ma non sulle prestazioni da terzi.

La ditta Casoni deve l'imposta sul consumo proprio per i lavori di costruzione effettuati in proprio:

Imposta sul consumo proprio: 7,6 % di fr. 400'000.00 = fr. 30'400.00

In base alle summenzionate spiegazioni, le prestazioni di architettura non sono in questo caso imponibili al prezzo come per terzi indipendenti. L'imposizione quale consumo proprio delle prestazioni di architettura si limita all'utilizzazione di beni mobili e immobili (☞ cifra 18.2), quindi:

- al materiale utilizzato per la progettazione e la direzione dei lavori (carta, copie planimetriche, ecc.): imposizione del prezzo d'acquisto del materiale;
- ai mezzi d'esercizio utilizzati (impianto EED, fotocopiatrice, veicolo aziendale ecc.) nonché ai locali aziendali utilizzati temporaneamente: imposizione del prezzo di locazione che verrebbe fatturato a un terzo indipendente.

Esempio 2

Il signor Cattaneo, che gestisce un'azienda di installazioni sanitarie (ditta individuale), ha effettuato in occasione dell'ampliamento della sua casa privata lavori di installazione sanitaria. Egli ha inoltre eseguito lavori di progettazione connessi con il suo lavoro (come usuale in caso di mandati di terzi).

Lavori propri della ditta Cattaneo, calcolati al prezzo che verrebbe fatturato a un terzo indipendente (IVA esclusa):

Lavori sanitari inclusa progettazione: fr. 20'000.00

Imposta sul consumo proprio dovuta:
7,6 % di fr. 20'000.00 =

fr. 1'520.00

Esempio 3

Una falegnameria contribuente (p. es. una ditta individuale, società anonima o società a garanzia limitata) gestisce sotto la stessa ragione sociale un'azienda agricola non assoggettata all'imposta in virtù dell'articolo 25 capoverso 1 lettera b LIVA. Nel quadro dell'ammodernamento dell'azienda agricola la falegnameria effettua sull'edificio agricolo lavori di carpenteria nonché lavori da muratore. Sono noti i seguenti dati:

Prezzo aziendale, IVA inclusa (prezzo applicato ai clienti, dedotto il 10 % di ribasso aziendale)	fr. 27'000.00
Prezzo come per terzi indipendenti, IVA inclusa	fr. 30'000.00
Materiali utilizzati (legname, calcestruzzo, chiodi, ecc.) IVA 7,6 % esclusa	fr. 10'000.00
Imposta sul consumo proprio dovuta: 7,6 % di (107,6 %) fr. 30'000.00 =	fr. 2'119.00

Determinante è il prezzo che verrebbe fatturato per la fornitura a un terzo indipendente della stessa categoria di destinatari. Un ribasso aziendale non può pertanto essere preso in considerazione.

19. Edificazione di costruzioni per diversi scopi d'utilizzazione

Se l'edificatore beneficia in questo ambito di sussidi e altri contributi dei poteri pubblici o doni, occorre osservare le spiegazioni della cifra 7.

19.1 Edificazione per conto di terzi, per l'alienazione rispettivamente la locazione o l'affitto (con opzione), come pure per la propria attività aziendale imponibile

L'edificatore impone le cifre d'affari realizzate con le costruzioni per conto di terzi e con le parti di costruzione oggetto d'opzione (☞ cifre 16 e 17.8). Egli non deve alcuna imposta sul consumo proprio sulle altre parti di costruzione destinate unicamente alla propria attività imponibile (p. es. uffici, magazzino, fabbrica). L'edificatore può far valere la deduzione dell'imposta precedente su tutti i costi gravati d'imposta (acquisto di beni, lavori e prestazioni di servizi da terzi) sostenuti per queste costruzioni.

19.2 Utilizzazione in parte per operazioni imponibili e in parte per l'alienazione rispettivamente la locazione o l'affitto (senza opzione)

(art. 6 e 7 come pure art. 18 n. 20 e 21 [prima parte del periodo] LIVA)

Se esegue proprie prestazioni sulla parte di costruzione ch'egli utilizza per l'esecuzione di operazioni imponibili, l'edificatore non deve alcuna imposta sul consumo proprio. Egli è legittimato a dedurre l'imposta precedente su tutti i costi gravati d'imposta riferiti a questa parte di costruzione (☞ cifra 19.1).

Sulla parte di costruzione ch'egli utilizza per l'alienazione rispettivamente la locazione o l'affitto (senza opzione), l'edificatore deve l'imposta sul consumo proprio sulle spese d'investimento. D'altra parte egli è legittimato a dedurre l'imposta precedente sui costi riferiti a questa parte di costruzione (☞ cifra 17.4).

Le prestazioni proprie e quelle effettuate da terzi vanno di principio attribuite direttamente alle parti di costruzione a utilizzo diverso e trattate fiscalmente nel modo corrispondente. Se l'attribuzione diretta non è possibile (p. es. per la costruzione grezza, gli impianti di riscaldamento e l'aria condizionata, il tetto ecc.) è applicabile una chiave di ripartizione calcolata con criteri aziendali oggettivi. Se lo standard di costruzione è il medesimo per le due parti, di regola si prende in considerazione l'utilizzo in funzione della superficie (m²) o del volume (m³).

☞ Esempi figurano nell'opuscolo "Riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione".

Durante la fase di costruzione il consumo proprio va dichiarato provvisoriamente in corrispondenza dell'avanzamento dei lavori. L'imposta sul consumo proprio finale va invece calcolata in funzione dell'utilizzo definitivo (di regola dopo l'utilizzo ininterrotto della durata di un anno).

☞ In merito alla procedura in caso di modifica d'utilizzazione negli anni successivi vedi l'opuscolo "Modifiche d'utilizzazione".

19.3 Utilizzazione in parte per operazioni imponibili e in parte per l'uso privato rispettivamente per altre operazioni escluse dall'IVA o per settori aziendali non assoggettati all'IVA

(art. 6 e 7, art. 18 [senza i n. 20 e 21, prima parte del periodo] come pure 25 cpv. 1 lett. b LIVA)

Se esegue proprie prestazioni sulla parte di costruzione ch'egli utilizza per l'esecuzione di operazioni imponibili, l'edificatore non deve alcuna imposta sul consumo proprio. Egli è legittimato a dedurre l'imposta precedente su tutti i costi gravati d'imposta riferiti a questa parte di costruzione (☞ cifra 19.1).

Per contro, egli deve l'imposta sul consumo proprio sulle proprie prestazioni eseguite per le altre parti di costruzione (☞ cifra 18.2).

L'edificatore è legittimato a dedurre l'imposta precedente solo sui costi riferiti alle proprie prestazioni imponibili quale consumo proprio; tutti gli altri costi (p. es. lavori di terzi o materiale messo a disposizione a terzi per l'incorporazione) restano gravati dell'imposta precedente. Se per questi altri costi utilizza beni per i quali ha fatto valere la deduzione dell'imposta precedente, egli deve la corrispondente imposta sul consumo proprio (☞ cifra 18.3).

☞ Per maggiori dettagli in relazione all'attribuzione delle proprie prestazioni e di quelle eseguite da terzi alle parti di costruzione a utilizzo diverso vedi cifra 19.2.

19.4 **Utilizzazione in parte per l'alienazione, la locazione o l'affitto (senza opzione), e in parte per altre operazioni escluse dall'imposta rispettivamente per l'uso privato o in settori aziendali non assoggettati all'imposta** (art. 18 e 25 cpv. 1 lett. b LIVA)

Sulla parte di costruzione ch'egli utilizza per l'alienazione rispettivamente la locazione o l'affitto (senza opzione), l'edificatore deve l'imposta sul consumo proprio sulle spese d'investimento. D'altra parte, egli è legittimato a dedurre l'imposta precedente sui costi gravati d'imposta riferiti a questa parte di costruzione (☞ cifre 17.4 e 19.2).

Sulle altre parti di costruzione l'imposta sul consumo proprio è per contro dovuta sulle proprie prestazioni (☞ cifra 18.2).

L'edificatore è legittimato a dedurre l'imposta precedente solo sui costi riferiti alle proprie prestazioni imponibili quale consumo proprio; tutti gli altri costi (p. es. lavori di terzi o materiale messo a disposizione a terzi per l'incorporazione) restano gravati dell'imposta precedente. Se per questi altri costi utilizza beni per i quali ha fatto valere la deduzione dell'imposta precedente, egli deve la corrispondente imposta sul consumo proprio (☞ cifra 18.3).

☞ Per maggiori dettagli in relazione all'attribuzione delle proprie prestazioni e di quelle eseguite da terzi alle parti di costruzione a utilizzo diverso vedi cifra 19.2.

20. **Lavori di portineria e da custode** 20.1 **Trattamento fiscale dei propri lavori**

I lavori usuali di pulizia, di riparazione e di manutenzione effettuati dal contribuente o dai suoi dipendenti alle proprie costruzioni o alle costruzioni prese in locazione **non** fanno parte dei lavori su costruzioni secondo l'articolo 9 capovero 2 lettere a e b LIVA imponibili quale consumo proprio.

Questa disposizione derogatoria ha lo scopo di non imporre **i lavori di portineria effettuati in propria regia** dal contribuente o dal suo personale, **e in particolare anche i lavori usuali di pulizia, riparazione e manutenzione effettuati dai custodi e greenkeeper agli impianti sportivi**.¹⁸

Occorre tuttavia rilevare che i relativi costi (p. es. l'acquisto di attrezzi e materiali per la riparazione) **non legittimano la deduzione dell'imposta precedente**,

¹⁸ Modifica della prassi in vigore dal 1° gennaio 2005

quando i lavori concernono operazioni escluse dall'IVA (p. es. locazione di immobili senza opzione).

Per le costruzioni o parti di esse utilizzate per scopi imponibili, o per la cui locazione si è optato, è tuttavia possibile una deduzione dell'imposta precedente sui relativi costi.

20.2 Definizione dei lavori di portineria e da custode

20.2.1 Lavori considerati di portineria

Sono i lavori che un portinaio esegue usualmente su costruzioni, tipo:

a) Lavori di pulizia:

Rientrano ad esempio in questa categoria i lavori di pulizia

- dei vani delle scale, compresi gli atri e le piazze antistanti;
- delle finestre e delle ringhiere delle scale;
- dei vani e dei pozzi degli ascensori;
- delle facciate, comprese le parti esterne delle finestre, le tende da sole e simili ad esempio in stabili o grattacieli climatizzati;
- dei locali e degli impianti di riscaldamento;
- dei locali di lavanderia e degli stenditoi;
- delle autorimesse e dei posteggi, compresi i locali accessori e le aree per il lavaggio di veicoli;
- dei viali, della piazzuole e delle scale, compresi i pozzetti e le griglie nelle autorimesse;
- di altri impianti e locali generali e tecnici necessari per il funzionamento delle diverse infrastrutture (p. es. sifoni e scarichi);
- degli spogliatoi;
- delle palestre nelle scuole.

b) Lavori di riparazione e manutenzione:

Rientrano ad esempio in questa categoria i semplici lavori di riparazione e manutenzione come

- eliminazione di difetti di funzionamento di impianti di riscaldamento, ventilazione, climatizzazione, di impianti dei locali della lavanderia e degli stenditoi, come pure di altri impianti comuni e dei vari locali tecnici;
- sostituzione di cinghie per avvolgibili;
- sostituzione di lampadine e tubi fluorescenti;
- lubrificazione delle cerniere delle porte;
- regolazione di serrature;
- riparazione di rubinetti e batterie;
- eliminazione dell'otturazione di sifoni e scarichi;
- cura di tappeti erbosi e aiuole (p. es. innaffiamento, taglio, concimazione, rastrellamento, sarchiatura);
- sgombero neve e spargimento di sale su viali, piazzuole, scale e posteggi;

- riparazione e manutenzione di docce, bagni, WC, spogliatoi e guardaroba;
- lavori da giardiniere come taglio e potatura alberi e siepi.

Non sono parimenti imponibili quale consumo proprio i **lavori di sorveglianza** eseguiti usualmente dal portinaio, come ad esempio la sorveglianza dell'illuminazione delle parti comuni, il funzionamento degli impianti di riscaldamento e altri impianti.

Non ha alcuna rilevanza il fatto che i lavori di portineria siano eseguiti a edifici di proprietà del contribuente o a edifici da lui presi in locazione.

Per ragioni semplificative, i lavori di detto genere eseguiti in locali amministrativi e scolastici, in ospedali e case di cura e simili sono parificati ai lavori di portineria; per questo motivo non è dovuta l'imposta di consumo proprio nemmeno per questi scopi.

20.2.2 Lavori considerati da custode¹⁹

Lavori abituali di pulizia, riparazione e manutenzione agli impianti sportivi (campi sportivi, tribune, piscine, piste di pattinaggio su ghiaccio, campi da tennis, relativi parcheggi, ecc.) eseguiti da bagnini, custodi, greenkeeper, ecc. tipo

a) Lavori di pulizia e manutenzione:

Per esempio

- cura e manutenzione (taglio erba, concimazione, rastrellatura, ecc.) di campi sportivi e posti adiacenti, come campi da calcio, piscine e campi da golf;
- pulizia piste di pattinaggio;
- pulizia tribune;
- pulizia dintorni (p. es. parcheggi), sgombero neve, lavori di giardinaggio come potatura e taglio alberi e siepi, lavori di estirpazione.

b) Riparazione e altri lavori ad impianti sportivi:

Per esempio

- riparazione balaustre, recinzioni, tribune;
- lavori preparatori per la stagione invernale o estiva (p. es. aree a doppio uso, come campi da tennis e pista di pattinaggio), rispettivamente lavori relativi alla locazione temporanea per concerti o fiere.

20.3 Propri lavori che non rientrano nelle disposizioni derogative

Non sono considerati lavori abituali di pulizia, riparazioni e manutenzioni tutti i lavori su costruzioni effettuati usualmente da **artigiani o gruppi di artigiani**.

¹⁹ Modifica della prassi in vigore dal 1° gennaio 2005

Esempi

- lavori da pittore, carpentiere, falegname, giardiniere, muratore, gessatore e posatore di pavimenti;
- lavori di impianti sanitari, elettrici e di riscaldamento, lavori da lattoniere;
- lavori di sterramento (p. es. sui campi da golf).



Questi lavori eseguiti in proprio su costruzioni vanno imposti quale consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 LIVA in relazione all'articolo 34 capoverso 4 LIVA **al prezzo come per terzi indipendenti**. Ciò vale anche se questi lavori vengono effettuati da portinai, custodi o greenkeeper.

20.4**Criteri di delimitazione tra lavori propri di portineria e lavori di portineria imponibili acquisiti presso terzi**

Se i lavori sono effettuati da personale ausiliario (p. es. portinaio dipendente) si pone il problema se questi lavori devono essere attribuiti al contribuente (che può essere il proprietario oppure il locatario) oppure all'amministrazione immobiliare. In questi casi, invece di assumere un portinaio in proprio nome, l'amministrazione immobiliare in possesso di procura può assumere un portinaio in nome e per conto del proprietario o locatario contribuente (☞ cifra 10; rappresentanza diretta).

Il portinaio è considerato dipendente del proprietario o locatario contribuente se il contratto di portineria indica chiaramente il proprietario o locatario contribuente come datore di lavoro e se quest'ultimo contabilizza i salari del portinaio nella propria contabilità immobiliare. In questo caso viene a cadere l'imposizione quale consumo proprio presso il contribuente.



Per contro, se l'amministrazione immobiliare è considerata datrice di lavoro del portinaio, essa effettua al contribuente (che può essere proprietario, locatario o sublocatario) lavori di portineria (verso controprestazione) **imponibili all'aliquota normale**.