

Opuscolo speciale n. 04

Consumo proprio

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 luglio 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.

Abbreviazioni

AFC	Amministrazione federale delle contribuzioni
AFD	Amministrazione federale delle dogane
CC	Codice civile (RS 210)
cifra	cifra nel presente opuscolo
CO	Codice delle obbligazioni (RS 220)
IFD	Imposta federale diretta
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

1.	Introduzione	9
2.	Basi legali.	9
2.1	Fattispecie di consumo proprio.	9
2.2	Base di calcolo	10
2.3	Luogo del consumo proprio	11
2.4	Nascita del credito fiscale	11
2.5	Altre disposizioni importanti.	11
3.	Criteri di delimitazione tra prestazioni effettuate a titolo oneroso e fattispecie di consumo proprio; trattamento fiscale delle prestazioni al personale.	12
3.1	Prestazioni a titolo oneroso	12
3.2	Fattispecie di consumo proprio.	15
3.3	Trattamento speciale di elargizioni a titolo gratuito e vantaggi (agevolazioni) a favore del personale	18
3.3.1	Principio	18
3.3.2	Elargizioni e vantaggi (agevolazioni)	18
4.	Tabelle sinottiche	23
4.1	Delimitazione tra prestazioni effettuate a titolo oneroso e fattispecie di consumo proprio; trattamento fiscale delle prestazioni al personale.	23
4.2	Fattispecie di consumo proprio.	25
4.3	Base di calcolo per l'imposta sul consumo proprio.	26
5.	Fattispecie di prelievi secondo l'articolo 9 capoverso 1 LIVA.	28
5.1	Prelievi per scopi estranei all'impresa	28
5.2	Prelievi per un'attività esclusa dall'IVA.	30
5.3	Prelievi a scopo di elargizione a titolo gratuito.	30
5.4	Prelievi al momento della fine dell'assoggettamento.	37
6.	Base di calcolo per le fattispecie di prelievi secondo l'articolo 9 capoverso 1 LIVA	37
6.1	Prelievo durevole di beni mobili	38
6.1.1	Beni mobili nuovi, acquistati.	39
6.1.2	Beni mobili utilizzati, acquistati.	40
6.1.3	Beni mobili nuovi, fabbricati dal contribuente stesso	42
6.1.4	Beni mobili utilizzati, fabbricati dal contribuente stesso	44
6.2	Prelievo durevole di beni immobili.	46
6.2.1	Beni immobili nuovi	48
6.2.2	Beni immobili utilizzati	49
6.3	Utilizzazione temporanea di beni	49
6.3.1	Utilizzazione temporanea: definizione e delimitazione rispetto alla modifica d'utilizzazione parziale.	49
6.3.2	Base di calcolo per l'utilizzazione temporanea di beni mobili	50
6.3.3	Base di calcolo per l'utilizzazione temporanea di beni immobili	52
7.	Lavori su costruzioni ai sensi dell'articolo 9 capoverso 2 LIVA; criteri di delimitazione per edificazioni per conto di terzi e per proprio conto	53
7.1	In generale.	53
7.1.1	Criteri di delimitazione per edificazioni per conto di terzi e per proprio conto	53

7.1.2	Inizio e fine dei lavori di costruzione	56
7.1.3	Valore del terreno	57
7.1.4	Demolizione di costruzioni	57
7.1.4.1	Procedimento presso il venditore contribuente	57
7.1.4.2	Procedimento presso l'acquirente contribuente che esegue costruzioni per proprio conto.	58
7.1.5	Interventi di carattere edile sui fondi	59
7.1.5.1	Interventi in relazione alla natura del terreno	59
7.1.5.2	Risanamenti in relazione alla rimozione di materiali inquinanti.	59
7.1.6	Urbanizzazione grezza	59
7.2	Edificazione per conto di terzi / fornitura (art. 6 cpv. 2 lett. a e cpv. 4 LIVA)	60
7.3	Consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera a LIVA	60
7.3.1	Principio	60
7.3.2	Nascita del credito fiscale (art. 43 cpv. 2 LIVA)	62
7.3.3	Base di calcolo per l'imposta sul consumo proprio (art. 34 cpv. 4 LIVA)	62
7.3.4	Determinazione delle spese d'investimento ai fini dell'IVA; visione d'insieme	62
7.3.5	Spiegazioni dettagliate in relazione alla visione d'insieme secondo la cifra 7.3.4	63
7.3.5.1	Costi di progettazione	63
7.3.5.2	Costi di costruzione	64
7.3.5.3	Costi aziendali generali	65
7.3.5.4	Valore del terreno	65
7.3.5.5	Costi in relazione a una successiva alienazione, locazione o affitto della costruzione	65
7.3.5.6	Acquisto di costruzioni incomplete.	66
7.3.6	Determinazione delle spese d'investimento ai fini dell'IVA nella prassi	66
7.3.7	Utile / perdita alla vendita.	68
7.3.8	Opzione.	69
7.3.9	Rappresentazione schematica	70
7.4	Consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera b LIVA	71
7.4.1	Fattispecie di consumo proprio	71
7.4.2	Base di calcolo	71
7.4.3	Deduzione dell'imposta precedente	72
7.4.4	Esempi.	72
7.5	Edificazione di costruzioni per diversi scopi d'utilizzazione.	74
7.5.1	Edificazione per conto di terzi, per l'alienazione rispettivamente la locazione o l'affitto (con opzione), come pure per la propria attività aziendale imponibile	74
7.5.2	Utilizzazione in parte per operazioni imponibili e in parte per l'alienazione rispettivamente la locazione o l'affitto (senza opzione)	74
7.5.3	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 associati all'IVA	75

7.5.4	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	76
7.6	Lavori di portineria e da custode	76
7.6.1	Trattamento fiscale dei propri lavori	76
7.6.2	Definizione dei lavori di portineria e da custode	77
7.6.2.1	Lavori considerati di portineria	77
7.6.2.2	Lavori considerati da custode	78
7.6.3	Propri lavori che non rientrano nelle disposizioni derogative	79
7.6.4	Criteri di delimitazione tra lavori propri di portineria e lavori di portineria imponibili acquisiti presso terzi	79
8.	Consumo proprio in caso di trasferimento di un patrimonio o di una parte di esso secondo l'articolo 9 capoverso 3 LIVA	79
9.	Consumo proprio di prestazioni di servizi secondo l'articolo 9 capoverso 4 LIVA	80
10.	Luogo del consumo proprio	82
11.	Nascita del credito fiscale	84
12.	Determinazioni approssimative	84
13.	Metodo dell'aliquota saldo	85
14.	Imposizione di gruppo	85
15.	Contabilità e conservazione	86
Allegato	Tabella degli ammortamenti per l'imposta federale diretta	87

Valevole fino al 31 dicembre 2009

valevole fino al
31 dicembre 2009

1. Introduzione

L'imposizione del consumo proprio intende evitare che i contribuenti che utilizzano beni per scopi che non soggiacciono all'IVA si trovino fiscalmente avvantaggiati rispetto ai non contribuenti.

Per giudicare la fattispecie fiscale e la relativa base di calcolo si consiglia di procedere come segue:

- Chiarire, in base alle tabelle sinottiche, in quale caso si è in presenza di una prestazione a titolo oneroso oppure a titolo gratuito e, di conseguenza, di consumo proprio (fattispecie d'imposta)
 - ☞ cifra 4
- Chiarire il trattamento fiscale di questa prestazione (base di calcolo)
 - ☞ cifra 3
- Approfondire, in base alle spiegazioni e agli esempi contenuti nel presente opuscolo, le informazioni ricavate dalle tabelle sinottiche (nelle tabelle sinottiche è fatto riferimento alle corrispondenti cifre).



I calcoli relativi agli esempi illustrati nel presente opuscolo sono effettuati con le aliquote d'imposta in vigore dal 1° gennaio 2001. Per la dichiarazione del consumo proprio sono sempre determinanti le aliquote d'imposta in vigore **al momento in cui si verifica una fattispecie fiscale.**

2. Basi legali

2.1 Fattispecie di consumo proprio

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

- a. li utilizza per scopi estranei all'impresa, in particolare per il suo uso privato o per l'uso del suo personale;
- b. li utilizza per un'attività esclusa dall'IVA;
- c. 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
- d. sui quali egli ha ancora il potere di disporre al momento della fine dell'assoggettamento all'imposta.

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

- a. 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 7.6);
- b. esegue simili lavori per scopi privati o per un'attività esclusa dall'IVA, per l'imposizione della quale non ha optato.

Secondo l' **articolo 9 capoverso 3 LIVA** vi è inoltre consumo proprio se in caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito di un patrimonio o di una parte di esso il contribuente destinatario della fornitura o prestazione di servizi non la utilizza per uno scopo imponibile conformemente all'articolo 38 capoverso 2 LIVA.

In conformità dell' **articolo 9 capoverso 4 LIVA** il consumo proprio di prestazioni di servizi non è imponibile. Sono fatte salve l'imposizione secondo l'articolo 9 capoverso 3 LIVA e l'imposizione delle prestazioni di servizi utilizzate per uno degli scopi previsti dall'articolo 9 capoverso 1 lettere a-d LIVA il cui ottenimento ha dato diritto alla deduzione totale o parziale dell'imposta precedente.

Se mutano le circostanze, l'**IVA pagata precedentemente sul consumo proprio** può essere dedotta ai sensi dell'articolo 42 LIVA (art. 9 cpv. 5 LIVA).

2.2

Base di calcolo

In caso di **consumo proprio** l'IVA è calcolata secondo l'articolo 34 LIVA.

1. In caso di prelievo durevole di beni **mobili** per il consumo proprio ai sensi dell'articolo 9 capoversi 1 o 3 LIVA oppure di cessazione dell'assoggettamento, l'IVA è calcolata:
 - a. per i beni nuovi: sul prezzo d'acquisto di questi beni o delle loro parti costitutive;
 - b. per i beni utilizzati: sul valore di questi beni o delle loro componenti al momento del prelievo. Per stabilire detto valore si tiene conto di un ammortamento lineare di **un quinto** per ogni anno trascorso.
2. In caso di prelievo durevole di beni **immobili** per il consumo proprio ai sensi dell'articolo 9 capoverso 1 o 3 LIVA oppure di cessazione dell'assoggettamento, l'IVA è calcolata secondo le basi di cui al punto 1 (senza il valore del terreno), ma al massimo sul valore delle spese per questi beni che hanno dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Per stabilire il valore si tiene conto di un ammortamento lineare di **un ventesimo** per ogni anno trascorso.

3. In caso di **prelievo temporaneo** di beni o di loro parti costitutive per il consumo proprio ai sensi dell'articolo 9 capoversi 1 o 3 LIVA, l'IVA è calcolata sulla pigione che verrebbe fatturata a un terzo indipendente.
4. In caso di **consumo proprio ai sensi dell'articolo 9 capoverso 2 LIVA**, l'IVA è calcolata sul prezzo (senza il valore del terreno) che verrebbe fatturato per la fornitura a un terzo indipendente.
5. In caso di consumo proprio di **prestazioni di servizi** ai sensi dell'articolo 9 capoverso 4 LIVA secondo periodo, l'imposta è calcolata sul valore delle prestazioni di servizi non ancora utilizzate.

La base di calcolo per l'IVA sulle **forniture di beni e prestazioni di servizi** è la controprestazione (art. 33 cpv. 1 LIVA). Si considera controprestazione tutto ciò che il destinatario, o un terzo in sua vece, dà in cambio della fornitura o della prestazione di servizi, compresi i doni che possono essere classificati controprestazioni dirette di operazioni particolari effettuate dal destinatario. La controprestazione comprende altresì il risarcimento di tutti i costi, anche se sono fatturati separatamente. In caso di fornitura o di prestazioni di servizi a persone prossime, si considera controprestazione il valore che sarebbe stato convenuto fra terzi indipendenti (art. 33 cpv. 2 LIVA).

In deroga all'articolo 33 capoverso 2 LIVA, 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 rientra in questa disposizione derogatoria il personale con partecipazioni determinanti all'impresa (art. 33 cpv. 3 LIVA).

2.3 **Luogo del consumo proprio**

È considerato luogo del consumo proprio (art. 15 LIVA):

- a. nei casi previsti dall'articolo 9 capoverso 1 LIVA, il luogo in cui si trova il bene al momento del suo prelievo;
- b. nei casi previsti dall'articolo 9 capoverso 2 LIVA, il luogo in cui si trova la costruzione;
- c. nei casi previsti dall'articolo 9 capoverso 3 LIVA, il luogo nel quale il bene o la prestazione di servizi abbandona il settore imponibile dell'impresa.

2.4 **Nascita del credito fiscale**

In caso di consumo proprio il credito fiscale sorge al momento in cui avviene il consumo proprio (art. 43 cpv. 2 LIVA).

2.5 **Altre disposizioni importanti**

- a. Se un patrimonio è trasferito, tutto o in parte, a titolo oneroso o gratuito da un contribuente a un altro nell'ambito di una fondazione, di una liquidazione o di una ristrutturazione (quale p. es. una concentrazione di imprese), il con-

tribuente deve, secondo l'articolo 47 capoverso 3 LIVA, adempiere il suo obbligo fiscale mediante notifica della fornitura e della prestazione di servizi imponibili. Tale notifica va indirizzata per scritto all'AFC entro trenta giorni a contare dal trasferimento del patrimonio. È fatto salvo l'articolo 9 capoverso 3 LIVA.

In base all'articolo 37 capoverso 4 LIVA, il contribuente che applica la procedura di notifica ai sensi dell'articolo 47 capoverso 3 LIVA non ha il diritto di menzionare l'IVA nel contratto o sulla fattura.

☞ In relazione alla base di calcolo vedi cifra 2.2.

- b. Se il contribuente utilizza beni, parte di essi o prestazioni di servizi sia per scopi che danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente, sia per altri scopi, la deduzione dell'imposta precedente dev'essere ridotta proporzionalmente all'utilizzazione (art. 41 cpv. 1 LIVA). Se i beni o le prestazioni di servizi gravati dall'imposta precedente sono utilizzati principalmente per operazioni imponibili, l'imposta precedente può, in base all'articolo 41 capoverso 2 LIVA, venir dedotta interamente e il consumo proprio può essere imposto una volta all'anno.

3. **Criteri di delimitazione tra prestazioni effettuate a titolo oneroso e fattispecie di consumo proprio; trattamento fiscale delle prestazioni al personale**

3.1 **Prestazioni a titolo oneroso**

Una prestazione (fornitura oppure prestazione di servizi) a titolo oneroso presuppone una **prestazione in contropartita** (cosiddetto scambio di prestazioni).

Per tali prestazioni l'IVA va calcolata sulla **controprestazione** (☞ nm. 206).

Se la prestazione viene effettuata a una **persona prossima** che non paga il prezzo che verrebbe chiesto nelle normali relazioni d'affari e alle stesse condizioni a un terzo estraneo, si considera quale controprestazione il valore che sarebbe convenuto fra terzi indipendenti. Lo stesso vale anche quando una persona prossima beneficia in modo diretto o indiretto di una prestazione "gratuita" che non verrebbe concessa a un terzo indipendente.

Esempi di persone prossime

- Titolari di persone giuridiche (azionisti, soci di una società a garanzia limitata);
- Soci di società di persone (soci di società in nome collettivo, accomandatari e accomandanti, soci di una società semplice);
- Soci di una cooperativa che per la loro qualifica di socio non hanno alcun contributo sociale da effettuare;
- Imprese legate (p. es. in base a un vincolo stretto di appartenenza a un gruppo, o in base a relazioni contrattuali, economiche o personali);

- Fondazioni di previdenza del personale.

Di principio si considerano persone prossime anche **gli amici, i conoscenti, i familiari e gli altri parenti delle persone con partecipazioni nella ditta o del personale impiegato che non lavorano nella ditta**. In caso di prestazioni a questa cerchia di persone va tuttavia osservato quanto segue:

- In caso di prestazioni **uniche** (p. es. anniversari, occasioni speciali, ribassi per prestazioni sporadiche) l'imposizione, secondo la prassi amministrativa dell'AFC, si limita al valore di consumo proprio. Se per la prestazione viene pagato un prezzo superiore al valore di consumo proprio, va imposto il prezzo effettivamente pagato.
- In caso di vantaggi **ricorrenti** (p. es. ribasso generalizzato sull'acquisto di beni, condizioni di favore per l'abbonamento a una rivista o a prestazioni di trasporto) vi è di principio una prestazione a titolo oneroso. In questo caso va imposto il prezzo che verrebbe fatturato a terzi indipendenti.

Ai fini dell'IVA, **i membri di associazioni e i soci di cooperative** che pagano un contributo annuo in conformità degli statuti non sono considerati di regola persone prossime, a condizione che le facilitazioni loro concesse risultino finanziate con le quote sociali annue (compresi gli eventuali versamenti suppletivi).

Il **personale** (collaboratori attivi, ex collaboratori e collaboratori in pensione) fa pure parte della cerchia delle persone prossime. Prestazioni a questi destinatari beneficiano tuttavia del seguente trattamento speciale:

- In caso di prestazioni al personale a **condizioni preferenziali** l'IVA è di principio dovuta sulla controprestazione effettivamente pagata. Se quest'importo d'imposta è inferiore all'importo d'imposta che sarebbe dovuto in caso di consumo proprio, è dovuto quest'ultimo importo.
- In caso di **prestazioni gratuite** al personale è determinante di principio la pretesa giuridica sulla prestazione (in particolare in virtù di contratti di lavoro, regolamenti del personale, contratti collettivi di lavoro o del diritto consuetudinario). Se il personale vanta una pretesa su una prestazione gratuita, si tratta di un elemento del salario e quindi di una prestazione a titolo oneroso. In caso di prestazioni di vitto si è di regola in presenza di un elemento di salario e quindi di una pretesa giuridica da parte del personale. In questi casi si è quindi in presenza di prestazioni effettuate a titolo oneroso.

Indipendentemente che vi sia o no una pretesa giuridica, ad alcune prestazioni del personale senza partecipazione determinante all'impresa è riservato un trattamento fiscale speciale. Per informazioni in merito vedi cifra 3.3.¹

- ☞ Riguardo al trattamento fiscale delle prestazioni gratuite uniche come pure delle altre prestazioni gratuite al personale senza una pretesa giuridica vedi cifra 3.2.
- In caso di prestazioni effettuate a titolo oneroso al **personale con partecipazione determinante all'impresa** (ossia con una quota di voti superiore al 20 %), la controprestazione corrisponde al prezzo che verrebbe convenuto fra terzi indipendenti.

Esempio 1

Per motivi di liquidità un'impresa non è in grado di versare il dividendo a contanti e perciò corrisponde ai suoi azionisti un dividendo in natura e più precisamente merci dall'assortimento di vendita, per le quali aveva fatto valere la deduzione dell'imposta precedente.

Trattasi di una prestazione a titolo oneroso a persone prossime (azionisti). L'impresa impone i beni consegnati al prezzo che verrebbe fatturato per la fornitura a un terzo indipendente, ossia al prezzo di vendita praticato alla stessa categoria di destinatari. Ciò vale anche quando, quale base per la compensazione del dividendo, viene preso in considerazione il prezzo d'acquisto.

Esempio 2

L'azionista principale di una ditta d'informatica preleva dal magazzino merci un computer per il suo uso privato. Questo prelievo non è fatturato.

Trattasi di una prestazione a titolo oneroso effettuata a una persona prossima. Essa va imposta al prezzo che verrebbe fatturato a un terzo indipendente.

Esempio 3

Una catena di distribuzione avente la forma giuridica di cooperativa consegna a titolo gratuito ai soci un periodico, talvolta un libro (p. es. enciclopedia) e sporadicamente buoni per l'acquisto a prezzo ridotto di prodotti nei suoi punti vendita. Soltanto i soci possono usufruire di questi vantaggi. Dal punto di vista del contenuto, il periodico diffonde soprattutto informazioni di interesse generale. I soci non sono obbligati a pagare alcun contributo sociale alla cooperativa.

¹ Modifica della prassi in vigore dal 1° gennaio 2007

Poiché la prestazione gratuita viene effettuata esclusivamente a favore dei soci della cooperativa (persone prossime) e non è finanziata con contributi sociali, trattasi di una prestazione a titolo oneroso. Essa va imposta al prezzo che verrebbe fatturato a un terzo indipendente.

☞ Vedi però l'esempio 1 della cifra 3.2.

Esempio 4

I collaboratori di una catena di grandi magazzini beneficiano di un ribasso del 20 % sul prezzo di vendita al minuto indicato per l'acquisto di qualsiasi articolo (beni mobili di generi diversi). Il valore di consumo proprio secondo la cifra 6.1 ammonta al 65 % del prezzo di vendita al minuto.

Siccome la controprestazione pagata dai collaboratori supera il valore di consumo proprio, la base di calcolo dell'imposta è di principio la controprestazione effettivamente pagata, ossia l'80 % del prezzo di vendita al minuto.

Se al personale fosse concesso tuttavia un ribasso del 40 %, l'IVA non sarebbe dovuta solo sul 60 % ma bensì sul 65 % del prezzo di vendita al minuto e quindi sul valore di consumo proprio. Restano riservate le spiegazioni alla cifra 3.3.2 lettera h.

Eccezione:

Se fra i collaboratori si trovano persone con partecipazione determinante all'impresa (quota dei voti superiore al 20 %), la controprestazione imponibile corrisponde al prezzo che verrebbe fatturato a un terzo indipendente, ossia il prezzo di vendita al minuto.

Esempio 5

Un'impresa edile (società anonima) edifica una casa unifamiliare all'azionista principale per i suoi scopi privati.

Si è in presenza di una prestazione a titolo oneroso. Essa va imposta al prezzo che verrebbe fatturato a un terzo indipendente.

☞ Vedi anche l'esempio 4 della cifra 3.2.

3.2

Fattispecie di consumo proprio

Si è di regola in presenza di consumo proprio quando l'operazione avviene senza controprestazione ossia **senza uno scambio di prestazioni**.

Una fattispecie di consumo proprio (☞ cifra 2.1) genera di principio **l'imposta sul consumo proprio**.

☞ In merito al limite di franchigia di 300 franchi vedi cifre 3.3.1 e 5.3 lettera c.

Non si è tuttavia in presenza di consumo proprio in caso di consegna gratuita di **campioni di merci e regali pubblicitari** che servono allo scopo aziendale.

☞ Per maggiori dettagli vedi cifra 5.3 lettere a e b.

Non in tutti i casi la prestazione “gratuita” adempie il presupposto della mancanza di uno scambio di prestazioni. Se viene effettuata una prestazione “gratuita” a una **persona prossima** si è di principio in presenza di una prestazione a titolo oneroso (☞ cifra 3.1). Per contro, non si tratta di una prestazione a titolo oneroso quando un’analoga prestazione verrebbe effettuata gratuitamente anche a un terzo indipendente.

In caso di prestazioni a titolo gratuito al **personale** è determinante di principio la pretesa giuridica sulla prestazione (in particolare in virtù di contratti lavoro, regolamenti del personale, contratti collettivi di lavoro o in virtù del diritto consuetudinario). Se il personale ha diritto a una prestazione gratuita si tratta di un elemento del salario e quindi di una prestazione a titolo oneroso (☞ cifra 3.1). In caso di prestazioni gratuite uniche (p. es. anniversari o altre occasioni speciali) e di altre **prestazioni gratuite senza pretesa giuridica** (p. es. le bibite consumate dal personale durante le pause vengono, fino a nuovo avviso, assunte dal datore di lavoro) si tratta di fattispecie di consumo proprio (☞ cifra 2.1).

Indipendentemente che vi sia o no una pretesa giuridica, ad alcune prestazioni del personale senza partecipazione determinante all’impresa è riservato un trattamento fiscale speciale. Per informazioni dettagliate in merito vedi cifra 3.3.²

Quando il destinatario di una prestazione non effettua alcun pagamento, ma la prestazione viene compensata con una prestazione in contropartita (compensazione) si è in presenza di una prestazione a titolo oneroso.

☞ Per maggiori dettagli vedi nn. 936.

Esempio 1

Una catena di distribuzione avente la forma giuridica di cooperativa consegna a titolo gratuito ai soci un periodico. Contrariamente all’esempio 3 della cifra 3.1, non solo i soci possono usufruire di questa prestazione. Difatti, il periodico è messo a disposizione anche del pubblico nei vari punti di vendita della catena. Dal profilo contenutistico, il periodico diffonde soprattutto informazioni di interesse generale.

Poiché la prestazione viene effettuata gratuitamente non solo ai soci della cooperativa, ma anche a terzi indipendenti, si tratta di una fattispecie di consumo proprio. Nel caso in cui il limite di franchigia di 300 franchi viene superato è dovuta l’imposta sul consumo proprio (☞ cifra 2.1).

² Modifica della prassi in vigore dal 1° gennaio 2007

Esempio 2

Un commerciante di orologi (ditta individuale) preleva dal suo stock un prezioso orologio (prezzo d'acquisto 5000 franchi) per regalarlo alla moglie.

Si tratta di una fattispecie di consumo proprio imponibile (☞ cifra 2.1).

Esempio 3

Un'impresa regala al suo fedele collaboratore, in occasione del giubileo del ventesimo di attività presso la ditta, una macchina per il caffè del valore di 800 franchi. Il personale non ha alcuna pretesa giuridica a una simile prestazione in occasione di un giubileo.

Si tratta di una fattispecie di consumo proprio imponibile (☞ cifra 2.1).

Esempio 4

Un'impresa edile (ditta individuale) edifica una casa unifamiliare al titolare per i suoi scopi privati.

Si tratta di una fattispecie di consumo proprio imponibile (☞ cifra 7.4).

☞ Vedi anche l'esempio 5 della cifra 3.1.

Le **prestazioni al personale per motivi socio-aziendali** rientrano nello scopo dell'impresa e danno di principio diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Si tratta in particolare del risanamento dei debiti e di altri servizi di consulenza effettuati per singoli impiegati nonché dei costi sostenuti in relazione a decessi di collaboratori e dei pensionati (p. es. corone e annunci). Vanno trattati allo stesso modo anche i costi di assistenza del datore di lavoro in relazione al collocamento dei dipendenti in altre aziende (p. es. prima della chiusura dell'azienda).

Tali costi danno diritto alla deduzione totale dell'imposta precedente solo se l'impresa esegue unicamente operazioni imponibili (risp. esenti dall'IVA). Le imprese che eseguono sia operazioni imponibili (risp. esenti dall'IVA), sia operazioni escluse dall'IVA devono procedere per questi costi a una riduzione proporzionale della deduzione dell'imposta precedente.

I costi in relazione a **posti nell'asilo nido** che il datore di lavoro mette a disposizione gratuitamente al proprio personale sono trattati analogamente alle prestazioni socio-aziendali. Il datore di lavoro che gestisce in proprio l'asilo nido o acquista queste prestazioni ha, sui corrispondenti costi, diritto alla deduzione dell'imposta precedente nell'ambito della sua attività imponibile, purché i giustificativi soddisfino le condizioni dell'articolo 37 capoverso 1 LIVA. Un eventuale contributo alle spese pagato dal dipendente è escluso dall'IVA secondo l'articolo 18 numero 9 LIVA. Il datore di lavoro che non opta per l'imposizione (art. 26 cpv. 1 lett. a LIVA) di queste operazioni deve procedere a una riduzione propor-

zionale della deduzione dell'imposta precedente (☞ opuscolo "Riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione").³

Per contro, gli importi che il datore di lavoro versa al dipendente per l'asilo nido gestito da terzi vanno considerati, indipendentemente dal loro ammontare, un'elargizione finanziaria (pagamento in denaro) e, quindi, un costo irrilevante ai fini del diritto dell'IVA. Una deduzione dell'imposta precedente non è possibile nemmeno se il datore di lavoro, invece dell'elargizione finanziaria, salda direttamente la fattura intestata al dipendente.⁴

3.3 **Trattamento speciale di elargizioni a titolo gratuito⁵ e vantaggi (agevolazioni) a favore del personale⁶**

3.3.1 **Principio**

Per le elargizioni a titolo gratuito fino a 300 franchi (valore IVA esclusa) per destinatario e per anno non è dovuta alcuna imposta sul consumo proprio ai sensi dell'articolo 9 capoverso 1 lettera c LIVA. L'IVA gravante tali costi può essere fatta valere a titolo d'imposta precedente dal datore di lavoro nell'ambito della sua attività imponibile.

Per le elargizioni al personale fino all'importo di 300 franchi (valore IVA esclusa) per collaboratore e per anno la nozione di pretesa giuridica esercita un ruolo importante (☞ cifra 3.1).

In deroga a queste indicazioni valgono le spiegazioni alla cifra 3.3.2.

3.3.2 **Elargizioni e vantaggi (agevolazioni)**

Per motivi di semplificazione, alle elargizioni a titolo gratuito e ai vantaggi a favore del personale **senza** partecipazione determinante all'impresa è riservato un trattamento speciale.

a) Consegna gratuita di un abbonamento FFS a metà prezzo

- Queste elargizioni, indipendentemente dal loro ammontare, non sono imponibili né quale consumo proprio né quale prestazione a titolo oneroso, ossia la pretesa giuridica e il limite di franchigia di 300 franchi non sono determinanti.

3 Modifica della prassi in vigore dal 1° gennaio 2007

4 Precisazione della prassi

5 Nella misura in cui il personale deve versare un contributo alle spese, questa controprestazione è imponibile all'IVA all'aliquota determinante o, all'occorrenza, esclusa dall'IVA (p. es. biglietti d'entrata a manifestazioni culturali).

6 Modifica della prassi in vigore dal 1° gennaio 2007

- Il corrispondente aggravio d'IVA può essere fatto valere a titolo d'imposta precedente nell'ambito dell'attività imponibile, purché i documenti soddisfino le esigenze dell'articolo 37 capoverso 1 LIVA.

b) Consegna gratuita di un abbonamento generale o di percorso FFS o di un abbonamento di percorso di un'altra azienda di trasporti privata o pubblica

Se il personale utilizza questi abbonamenti prevalentemente per scopi aziendali (p. es. visite ai clienti, montaggi, lavori di servizio, acquisti di merci, ecc.) vale quanto segue:

- Queste elargizioni, indipendentemente dal loro ammontare, non sono imponibili né quale consumo proprio né quale prestazione a titolo oneroso, ossia la pretesa giuridica e il limite di franchigia di 300 franchi non sono determinanti.
- Il corrispondente aggravio d'IVA può essere fatto valere a titolo d'imposta precedente nell'ambito dell'attività imponibile, purché i documenti soddisfino le esigenze dell'articolo 37 capoverso 1 LIVA.

Se questi abbonamenti sono dati al personale per l'utilizzo privato, non vi è alcun diritto alla deduzione dell'imposta precedente sui corrispondenti costi. Ciò vale anche quando il personale utilizza questi abbonamenti generali o di percorso occasionalmente per viaggi di lavoro.

c) Messa a disposizione a titolo gratuito di apparecchi di lavoro per scopi privati

Rientrano in questa categoria ad esempio i telefoni cellulari, i computer fissi o i portatili di proprietà del datore di lavoro che vengono messi gratuitamente a disposizione del personale per l'uso privato.

- Queste elargizioni, indipendentemente dal loro ammontare, non sono imponibili né quale consumo proprio né quale prestazione a titolo oneroso, ossia la pretesa giuridica e il limite di franchigia di 300 franchi non sono determinanti.
- Il corrispondente aggravio d'IVA può essere fatto valere a titolo d'imposta precedente nell'ambito dell'attività imponibile, purché i documenti soddisfino le esigenze dell'articolo 37 capoverso 1 LIVA.

I veicoli non sono tuttavia considerati apparecchi di lavoro di tal genere. Se il datore di lavoro mette a disposizione del personale veicoli per l'uso privato, occorre osservare le spiegazioni pubblicate nel promemoria "Semplificazioni dell'imposizione della quota privata, dei prelievi in natura e del vitto del personale" (☞ cifra 12).

d) Contributi per l'adesione ad associazioni e club

I contributi pagati dal datore di lavoro al dipendente per l'adesione ad associazioni e club costituiscono, indipendentemente dall'ammontare, un'elargizione finanziaria (versamento in denaro) e quindi un costo irrilevante ai fini del diritto dell'IVA. Una deduzione dell'imposta precedente non è possibile nemmeno se il datore di lavoro, invece dell'elargizione finanziaria, salda direttamente la fattura intestata al dipendente.

Se è nell'interesse del datore di lavoro che il dipendente sia membro di un'associazione o di un club (p. es. come rappresentante dell'azienda in un'associazione professionale, padronale o in una associazione benefica), e se il datore di lavoro si assume i costi di adesione all'associazione vale quanto segue:

- Queste elargizioni, indipendentemente dal loro ammontare, non sono imponibili né quale consumo proprio né quale prestazione a titolo oneroso, ossia la pretesa giuridica e il limite di franchigia di 300 franchi non sono determinanti.
- Il corrispondente aggravio d'IVA può essere fatto valere a titolo d'imposta precedente nell'ambito dell'attività imponibile, purché i documenti soddisfino le esigenze dell'articolo 37 capoverso 1 LIVA.

e) Pagamento delle spese di viaggio del coniuge o del partner che accompagna il dipendente nei viaggi di lavoro

A condizione che siano pagate dal datore di lavoro, le spese di viaggio dell'accompagnatore nei viaggi di lavoro costituiscono di principio, indipendentemente dall'ammontare, un costo giustificato dall'uso aziendale (viaggio di lavoro).

- Queste elargizioni, indipendentemente dal loro ammontare, non sono imponibili né quale consumo proprio né quale prestazione a titolo oneroso, ossia la pretesa giuridica e il limite di franchigia di 300 franchi non sono determinanti.
- Il corrispondente aggravio d'IVA può essere fatto valere a titolo d'imposta precedente nell'ambito dell'attività imponibile, purché i documenti soddisfino le esigenze dell'articolo 37 capoverso 1 LIVA.

f) Parcheggio gratuito sul posto di lavoro

- Queste elargizioni, indipendentemente dal loro ammontare, non sono imponibili né quale consumo proprio né quale prestazione a titolo oneroso, ossia la pretesa giuridica e il limite di franchigia di 300 franchi non sono determinanti.

- Il corrispondente aggravio d'IVA può essere fatto valere a titolo d'imposta precedente nell'ambito dell'attività imponibile, purché i documenti soddisfino le esigenze dell'articolo 37 capoverso 1 LIVA.

g) Usuale consegna di regali natalizi, di compleanno e simili regali in natura

A condizione che queste elargizioni non superino l'importo di 300 franchi (valore IVA esclusa) per collaboratore e per anno, vale quanto segue:

- Queste elargizioni non sono imponibili né quale consumo proprio né quale prestazione a titolo oneroso, ossia la pretesa giuridica non ha alcuna rilevanza.
- Il corrispondente aggravio d'IVA può essere fatto valere a titolo d'imposta precedente nell'ambito dell'attività imponibile, purché i documenti soddisfino le esigenze dell'articolo 37 capoverso 1 LIVA. È escluso dal diritto alla deduzione dell'imposta precedente il 50 % degli ammontari d'imposta concernenti spese di vitto e bevande (art. 38 cpv. 5 LIVA).

Se l'importo di 300 franchi viene superato, la deduzione dell'imposta precedente non è ammessa.

h) Ribassi su merci destinate all'uso proprio e usuali del settore

Nei casi di vendite a prezzi ridotti al personale vale come base di calcolo la controprestazione effettivamente pagata, al minimo però il valore di consumo proprio. A condizione che i ribassi concessi al personale non superino l'importo di 300 franchi (valore IVA esclusa) per collaboratore e per anno, vale quanto segue:

- Va imposta solo la controprestazione effettivamente pagata dal personale, anche se l'imposta sul consumo proprio risultasse superiore.

i) Consegna gratuita di biglietti d'entrata a manifestazioni culturali, sportive e simili

A condizione che queste elargizioni non superino l'importo di 300 franchi (valore IVA esclusa) per collaboratore e per anno, vale quanto segue:

- Queste elargizioni non sono imponibili né quale consumo proprio né quale prestazione a titolo oneroso, ossia la pretesa giuridica non ha alcuna rilevanza.
- L'eventuale corrispondente aggravio d'IVA può essere fatto valere a titolo d'imposta precedente nell'ambito dell'attività imponibile, purché i documenti soddisfino le esigenze dell'articolo 37 capoverso 1 LIVA.

Se l'importo di 300 franchi viene superato, la deduzione dell'imposta precedente non è ammessa.

Osservazioni in relazione al limite di franchigia di 300 franchi:

Nelle precedenti spiegazioni (lett. g, h e i) il limite di franchigia di franchi 300 va inteso per collaboratore e per anno non per la totalità di queste elargizioni e ribassi ma per singola enumerazione. Il limite di franchigia di 300 franchi può quindi essere interamente impiegato per ogni singola enumerazione (lett. g, h e i).

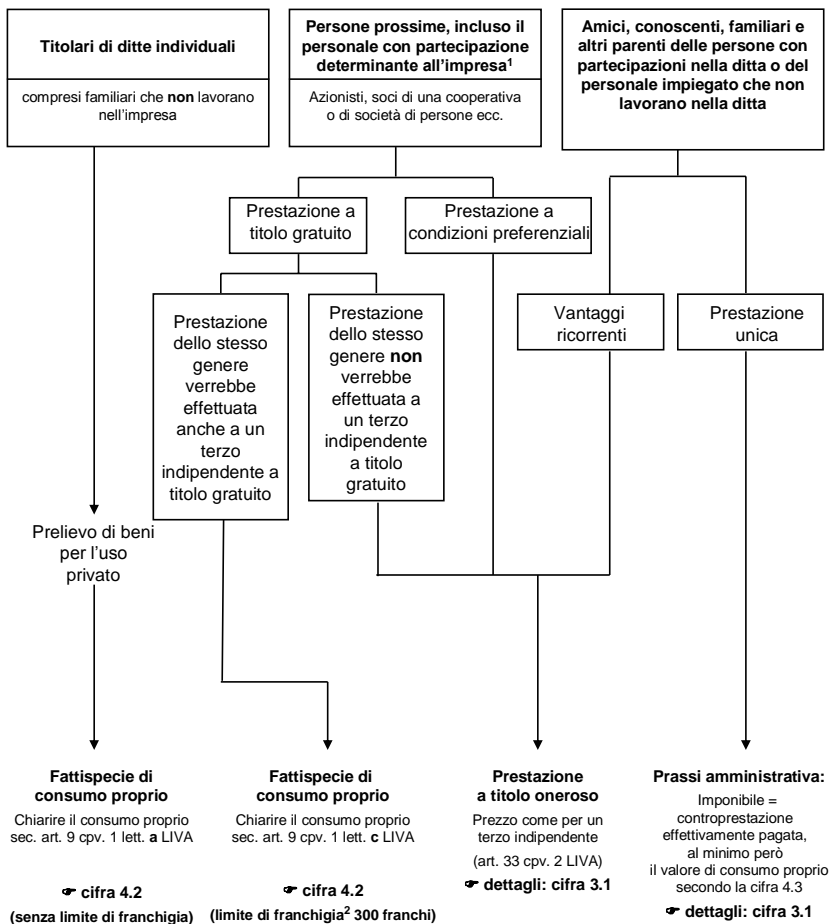
☞ Riguardo al limite di franchigia nei casi di elargizioni a titolo gratuito a terzi (senza il personale) vedi cifra 5.3 lettera c.

valevole fino al
31 dicembre 20

4.
4.1

Tabelle sinottiche

Delimitazione tra prestazioni effettuate a titolo oneroso e fattispecie di consumo proprio; trattamento fiscale delle prestazioni al personale

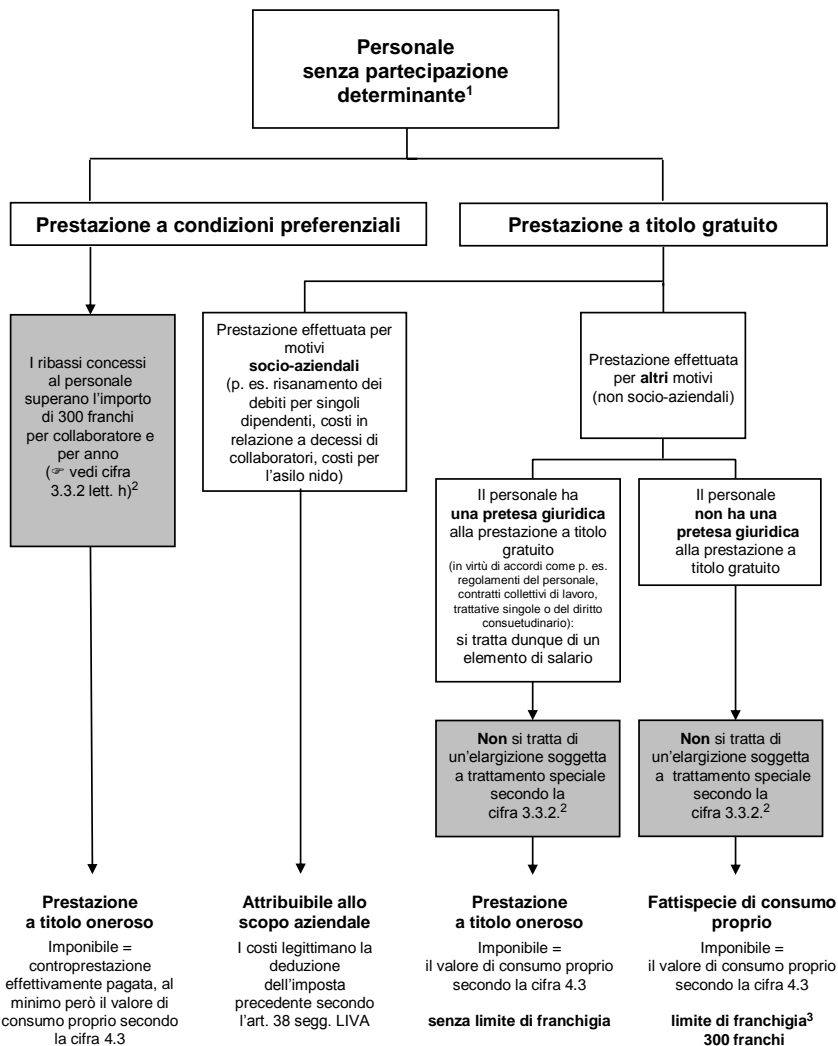


1) Partecipazione determinante = quota di voti superiore al 20 %.

2) Se questo limite di franchigia viene superato, l'imposta di consumo proprio è dovuta sull'importo globale e non soltanto sulla parte eccedente i 300 franchi (valore IVA esclusa).

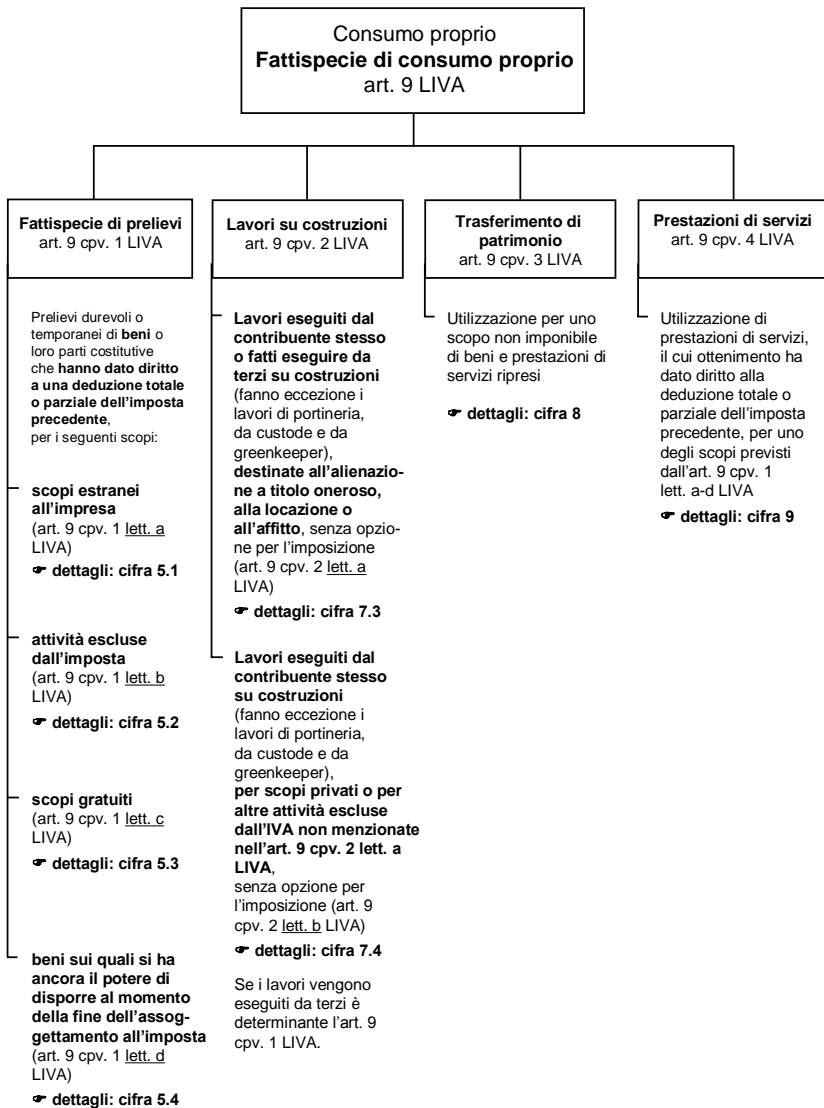
Vale
31

4.1 Delimitazione tra prestazioni effettuate a titolo oneroso e fattispecie di consumo proprio; trattamento fiscale delle prestazioni al personale (continuazione)



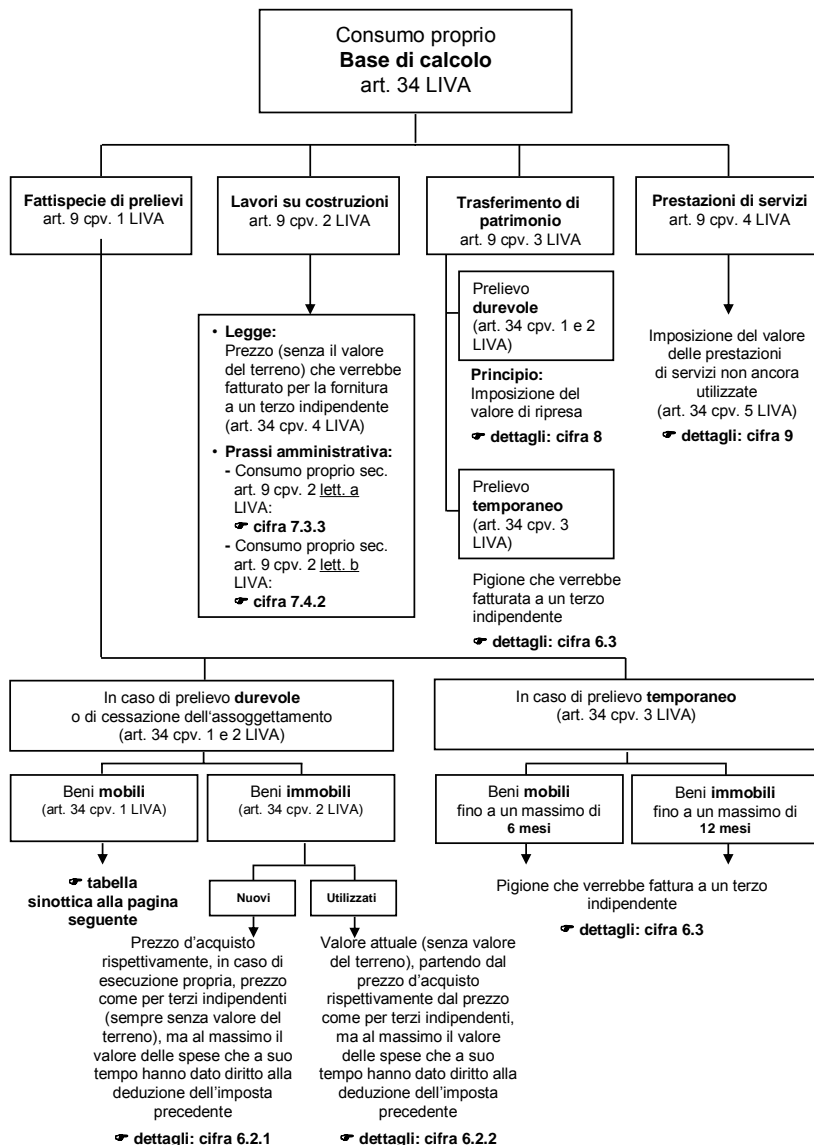
- 1) Partecipazione determinante = quota di voti superiore al 20 %
- 2) Modifica della prassi in vigore dal 1° gennaio 2007
- 3) Se questo limite di franchigia viene superato, l'imposta di consumo proprio è dovuta sull'importo globale e non soltanto sulla parte eccedente i 300 franchi (valore IVA esclusa).

4.2 Fattispecie di consumo proprio

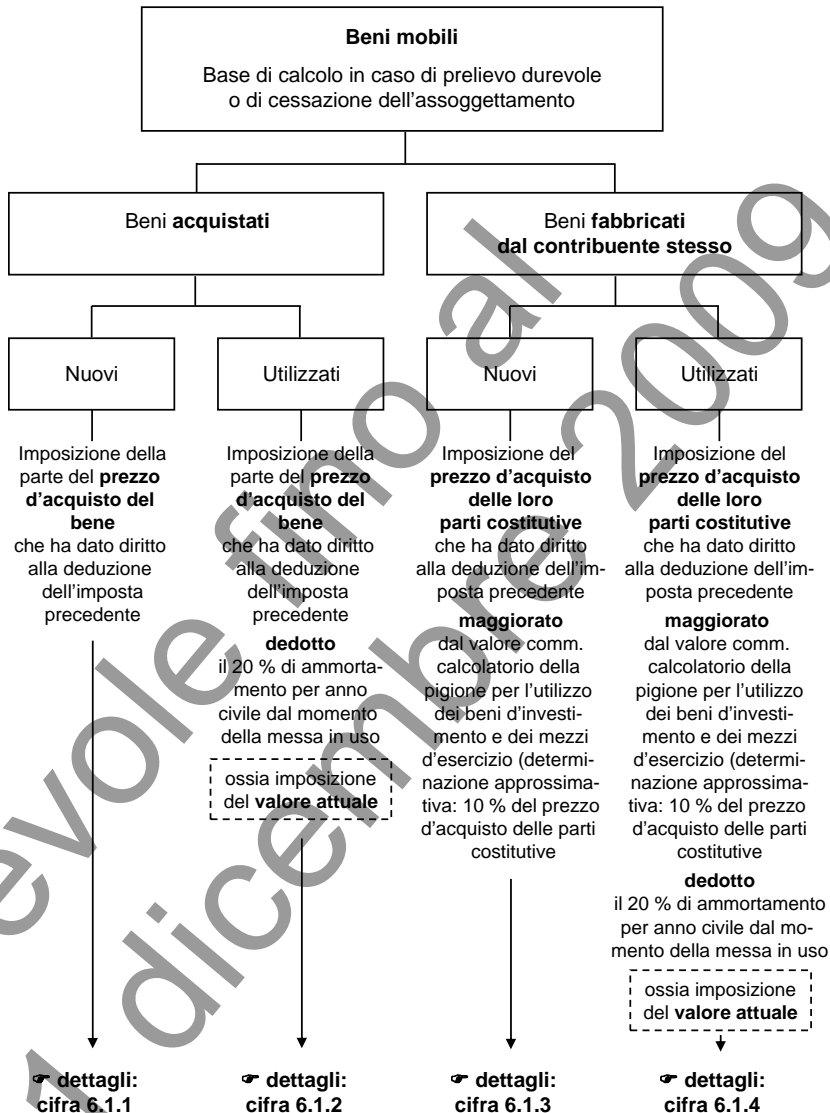


4.3

Base di calcolo per l'imposta sul consumo proprio



4.3 Base di calcolo per l'imposta sul consumo proprio (continuazione)



5. Fattispecie di prelievi secondo l'articolo 9 capoverso 1 LIVA

Le disposizioni legali in relazione alle fattispecie di prelievi tendono a gravare di nuovo con l'IVA beni che un contribuente ha a sua disposizione totalmente o parzialmente sgravati dall'imposta in seguito alla deduzione dell'imposta precedente. Ciò a condizione che il contribuente, contrariamente all'intenzione iniziale, utilizzi i corrispondenti beni per scopi che non danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente.



In base alle disposizioni legali dell'articolo 9 capoverso 1 LIVA nei casi di fattispecie di prelievi è determinante se il contribuente aveva **diritto alla deduzione totale o parziale dell'imposta precedente**. È irrilevante se la deduzione è stata anche effettivamente effettuata.

Il contribuente che a suo tempo ha trascurato di procedere alla deduzione dell'imposta precedente può far valere questo diritto entro il termine di prescrizione, a condizione che egli abbia avuto effettivamente diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

La categoria "fattispecie di prelievi" menzionata nell'articolo 9 capoverso 1 LIVA comprende le seguenti fattispecie fiscali:

- prelievi per scopi estranei all'impresa (☞ cifra 5.1);
- prelievi per un'attività esclusa dall'IVA (☞ cifra 5.2);
- prelievi a scopo di elargizione a titolo gratuito (☞ cifra 5.3);
- prelievi al momento della fine dell'assoggettamento (☞ cifra 5.4).

☞ In relazione alla base di calcolo dell'IVA nei casi di fattispecie di prelievi vedi cifra 6.

5.1 Prelievi per scopi estranei all'impresa

secondo l'articolo 9 capoverso 1 lettera a LIVA

Questa fattispecie intende imporre i prelievi di beni per uno scopo estraneo all'impresa. Rientrano sotto questa disposizione in particolare i prelievi di beni che l'impresa contribuente effettua per l'uso privato del titolare o per l'uso del suo personale.

Un prelievo di beni per **l'uso privato** può verificarsi soltanto per il titolare di una ditta individuale e per i suoi familiari che **non** lavorano nell'impresa. In questi casi la franchigia di 300 franchi per destinatario e per anno non trova applicazione. Nel caso di prelievi di beni per l'uso da parte di familiari che lavorano nell'impresa sono applicabili le disposizioni concernenti i prelievi per l'uso del personale. Se si tratta di prelievi da parte di detentori di persone giuridiche (p. es. società

anonima, società a garanzia limitata), soci di società di persone (società in nome collettivo o in accomandita, società semplice) o di persone a loro prossime, compreso il personale con partecipazione determinante, non vi è di principio consumo proprio, bensì una fornitura a titolo oneroso (☞ cifra 3.1).

Se, in caso di prelievo di beni per **l'uso del personale** (consegna a titolo gratuito, regalie), si è in presenza di consumo proprio secondo la cifra 3.2, è di principio dovuta l'imposta sul consumo proprio. In conformità dell'articolo 9 capoverso 1 lettera c LIVA per le elargizioni a titolo gratuito fino 300 franchi (valore IVA esclusa) per destinatario e per anno non è dovuta alcuna imposta sul consumo proprio (☞ cifra 5.3 lett. c).

Esempio

- *Un orefice contribuente (ditta individuale) preleva dal proprio assortimento un gioiello del valore di 200 franchi per regalarlo alla moglie che lavora nell'azienda (= prelievo per l'uso privato; imposizione del consumo proprio).*
- *Un fabbricante di cioccolata regala alla sua segretaria (a titolo di cortesia) una confezione di cioccolatini del valore di 100 franchi (= prelievo per l'uso del personale, nessun consumo proprio in quanto il valore della confezione di cioccolatini non supera 300 franchi. Secondo l'articolo 38 capoverso 5 LIVA il diritto alla deduzione dell'imposta precedente sussiste tuttavia solo in misura del 50 %).*
- *Un commerciante di mobili (ditta individuale) preleva dalla sua scorta merci un salotto per arredare il proprio appartamento (= prelievo per l'uso privato; imposizione del consumo proprio).*
- *Un posatore di pavimenti (ditta individuale) utilizza il suo furgone anche per viaggi privati (= prelievo per l'uso privato; imposizione del consumo proprio).*
 - ☞ *In relazione alla quota privata alle spese d'automobile vedi il promemoria "Semplificazioni dell'imposizione della quota privata, dei prelievi in natura e del vitto del personale".*
- *Un macellaio o panettiere (ditta individuale) utilizza carne o prodotti di panetteria per il suo consumo privato o per la consegna gratuita al suo personale che non ha una pretesa giuridica a tale prestazione gratuita (= prelievo per l'uso privato e per l'uso del personale; imposizione del consumo proprio per l'uso privato senza limite di franchigia, imposizione del consumo proprio per l'uso del personale in caso di superamento del limite di franchigia di 300 franchi).*
 - ☞ *In relazione al prelievo privato di generi alimentari vedi il promemoria "Semplificazioni dell'imposizione della quota privata, dei prelievi in natura e del vitto del personale".*

- *Un garagista (ditta individuale) utilizza pezzi di ricambio e installazioni della sua impresa per riparare il proprio veicolo privato (= prelievo per l'uso privato; imposizione del consumo proprio).*

5.2 Prelievi per un'attività esclusa dall'IVA

secondo l'articolo 9 capoverso 1 lettera b LIVA

Questa fattispecie intende imporre il prelievo di beni che vengono utilizzati per un'attività esclusa dall'IVA. Sono escluse dall'IVA le operazioni realizzate con le forniture di beni e le prestazioni di servizi enumerate esaurientemente nell'articolo 18 LIVA (☞ nm. 580-682), purché non si sia optato per la loro imposizione. Vanno trattati in modo analogo i prelievi di beni per i settori non assoggettati all'imposta secondo l'articolo 25 capoverso 1 lettera b LIVA, come ad esempio l'agricoltura e l'orticoltura, le cui cifre d'affari – senza diritto alla deduzione dell'imposta precedente – non soggiacciono all'IVA.

Si verifica pure una fattispecie di prelievo imponibile quando una collettività pubblica (= corporazione di diritto pubblico) preleva beni sgravati dall'imposta per destinarli ad attività effettuate nell'esercizio della sua sovranità secondo l'articolo 23 capoverso 1 LIVA.

Esempi

- *Un negozio di articoli musicali che, oltre al commercio di strumenti musicali, offre lezioni di musica a titolo oneroso, installa un pianoforte nel locale adibito all'insegnamento (= prelievo per un'attività esclusa dall'imposta; imposizione del consumo proprio).*
- *Alienazione di un immobile aziendale (dal settore imponibile) quando non si opta per l'imposizione della relativa cifra d'affari (= prelievo per un'attività esclusa dall'imposta; imposizione del consumo proprio).*

☞ *In relazione all'opzione vedi nm. 683 segg. nonché l'opuscolo "Amministrazione, locazione e vendita di immobili".*

5.3 Prelievi a scopo di elargizione a titolo gratuito

secondo l'articolo 9 capoverso 1 lettera c LIVA

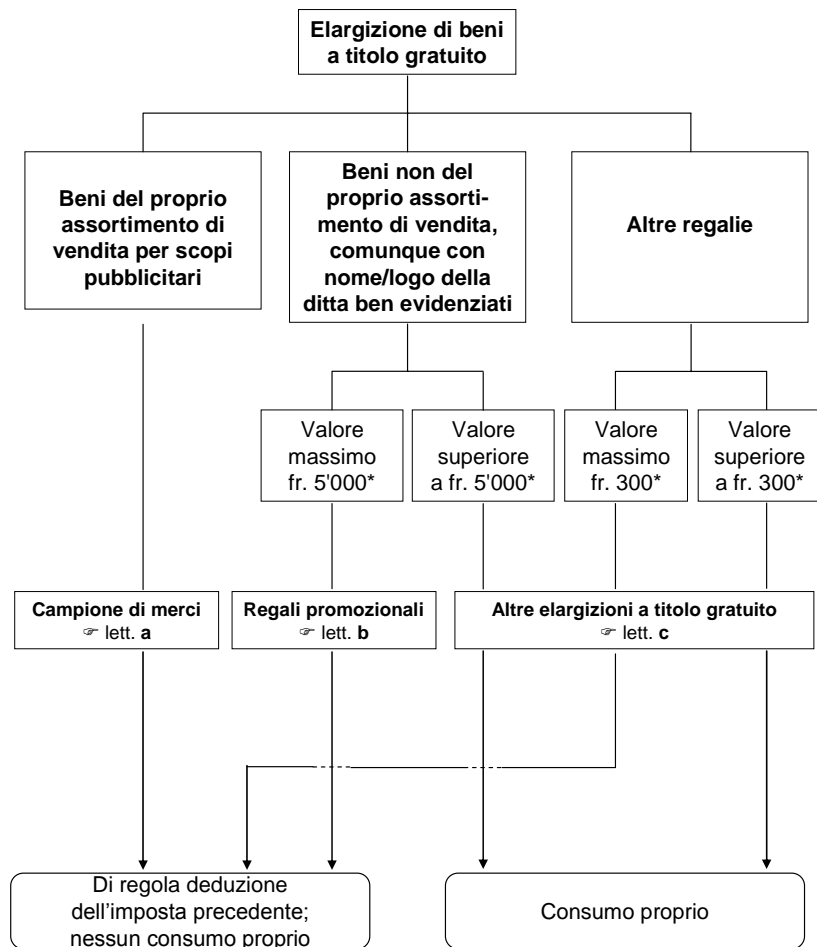
Questa fattispecie intende imporre il prelievo di beni consegnati spontaneamente (senza pretesa giuridica del destinatario) e a titolo gratuito.

- ☞ Per ulteriori dettagli in relazione alla delimitazione tra prestazioni effettuate a titolo oneroso e le fattispecie di consumo proprio vedi cifre 3.1 e 3.2.

Sono considerate elargizioni a titolo gratuito unicamente le consegne gratuite nel vero senso del termine. Per le consegne di campioni di merci (senza limite di valore) e di regali promozionali per scopi dell'impresa (fino a 5000 franchi per

destinatario e per anno) nonché di regalie (fino a 300 franchi per destinatario e per anno) l'imposta sul consumo proprio non è di principio dovuta. A prescindere dai campioni di merci, è escluso dal diritto alla deduzione dell'imposta precedente il 50 % degli ammontari d'imposta concernenti spese per prodotti commestibili e bevande (art. 38 cpv. 5 LIVA).

La seguente tabella sinottica offre una panoramica dei casi più significativi e del loro trattamento fiscale (compreso il rimando alle seguenti lettere):



*) = IVA esclusa

a) Campioni di merci per scopi dell'impresa

Nei casi di consegna gratuita di campioni di merci per scopi aziendali imponibili non vi è alcun consumo proprio indipendentemente dal loro valore. Su simili campioni di merci l'impresa contribuente ha il diritto alla deduzione totale dell'imposta precedente.

Per i prodotti commestibili e le bevande considerati campioni di merci **non** si deve tener conto dell'esclusione del 50 % del diritto alla deduzione dell'imposta precedente secondo l'articolo 38 capoverso 5 LIVA.

Si considerano campioni di merci i beni che l'impresa tiene **nel suo assortimento di vendita** e che, allo scopo di raccogliere ordinazioni, distribuisce – in maniera mirata o durante una campagna pubblicitaria – a rivenditori o a privati, affinché questi possano farsi un'idea dei beni oppure li possano esaminare o provare. Il genere e la dimensione dell'imballaggio non sono determinanti.

Esempio

- *Una fabbrica di orologi consegna a diversi commercianti al minuto un nuovo modello di orologio del valore di 320 franchi sperando che essi lo introducano nel loro assortimento e che ne ordinino un gran numero di esemplari (= campioni di merci con diritto alla deduzione dell'imposta precedente; nessun consumo proprio).*
- *Un commerciante di vini contribuisce gratuitamente vini a scopo di degustazione per un valore di circa 30 000 franchi all'anno. Le degustazioni hanno luogo nel suo vinorama o durante le fiere come Artecasa, Primexpo, Selezione Ambiente ecc. (= campioni di merci con diritto alla deduzione dell'imposta precedente; nessun consumo proprio e nessuna esclusione del 50 % al diritto della deduzione dell'imposta precedente secondo l'art. 38 cpv. 5 LIVA).*
- *Per far conoscere a un vasto pubblico il suo nuovo detersivo, il fabbricante fa distribuire dei campioni a tutti i fuochi di una determinata regione (= campioni di merci con diritto alla deduzione dell'imposta precedente; nessun consumo proprio).*

b) Regali promozionali per scopi dell'impresa

Di regola, nei casi di regali promozionali per scopi aziendali non è dovuta l'imposta sul consumo proprio. Riguardo alla consegna dei regali promozionali l'impresa contribuente ha di principio diritto alla deduzione dell'imposta precedente nella misura in cui le sue cifre d'affari non sono escluse dall'IVA (art. 18 LIVA). È tuttavia escluso dal diritto alla deduzione precedente il 50 % degli ammontari d'imposta concernenti spese di vitto e bevande (art. 38 cpv. 5 LIVA).

I beni consegnati gratuitamente sono considerati regali promozionali soltanto se sono adempite cumulativamente le seguenti condizioni:

- la consegna ha uno **scopo promozionale**;
- il valore del bene non supera **l'ammontare di 5000 franchi IVA esclusa per destinatario e per anno**;
- i beni **non fanno parte dell'assortimento di vendita** dell'impresa che li consegna;
- i beni portano **ben evidenziati visualmente** il nome della relativa ditta, il suo logo o altre simili caratteristiche (p. es. nome dei prodotti).

Per la determinazione del valore di 5000 franchi fa stato il prezzo d'acquisto o il valore attuale dei beni rispettivamente delle loro parti costitutive.

☞ Per maggiori dettagli vedi cifra 6.1.

Sono considerati regali promozionali anche i beni (non provenienti dal proprio assortimento) distribuiti gratuitamente senza obbligo d'acquisto, che, pur non servendo esplicitamente da supporto pubblicitario, sono volti a incoraggiare l'acquisto di altri beni facenti parte dell'assortimento dell'impresa (cosiddetti **articoli-esca**).

Esempio

- *Un'impresa di pittura distribuisce a scopi pubblicitari accendini col proprio logo (= regalo pubblicitario con diritto alla deduzione dell'imposta precedente; nessun consumo proprio).*
- *A fine anno, una macelleria regala ai suoi clienti un coltello con impresso il nome della macelleria (= regalo pubblicitario con diritto alla deduzione dell'imposta precedente; nessun consumo proprio).*
- *Un garage con autoscuola annessa distribuisce agli allievi conducenti dei portachiavi con il logo dell'autoscuola (= regalo pubblicitario senza diritto alla deduzione dell'imposta precedente, poiché il portachiavi pubblica l'insegnamento, attività esclusa dall'IVA [art. 18 n. 11 LIVA]).*
- *Un produttore di bibite regala periodicamente ai clienti (ristoranti) ombrelloni con stampate le marche di bibite della propria azienda (= regalo pubblicitario con diritto alla deduzione dell'imposta precedente; nessun consumo proprio).*
- *Un commerciante di corredi organizza periodicamente incontri promozionali in collaborazione con un'impresa di trasporti in torpedone. Tutti i*

partecipanti adulti ricevono dal commerciante ad esempio un pacchetto di generi alimentari contenente una tavoletta di cioccolato e confezioni di caffè, zucchero, farina, pasta e riso. All'impresa di trasporti in torpedone i partecipanti

- a) *non pagano nulla o*
- b) *pagano unicamente una partecipazione di 15 franchi ai costi di viaggio in torpedone. I rimanenti costi di viaggio in torpedone sono assunti dall'organizzatore degli incontri promozionali.*

I beni distribuiti gratuitamente dal commerciante di corredi sono regali pubblicitari con diritto alla deduzione dell'imposta precedente volti a sollecitare la partecipazione alla manifestazione promozionale e quindi direttamente l'acquisto di corredi (nessun consumo proprio; secondo l'art. 38 cpv. 5 LIVA è tuttavia escluso il 50 % del diritto alla deduzione dell'imposta precedente). L'impresa di trasporti in torpedone impone all'aliquota normale la partecipazione ai costi di 15 franchi e la controprestazione che riceve dall'organizzatore degli incontri promozionali.

c) Altre elargizioni a titolo gratuito

Vale elargizione a titolo gratuito nel senso proprio dell'articolo 9 capoverso 1 lettera c LIVA la consegna di beni **non** considerati

- campioni di merci (☞ precedente lett. a) o
- regali promozionali (☞ precedente lett. b)

Per le **elargizioni a titolo gratuito fino a un importo di 300 franchi** (valore IVA esclusa) **per destinatario e per anno** non è dovuta l'imposta sul consumo proprio. È tuttavia escluso dal diritto alla deduzione precedente il 50 % degli ammontari d'imposta concernenti spese di vitto e bevande (art. 38 cpv. 5 LIVA).

Per la determinazione del limite di franchigia di 300 franchi fa stato il prezzo d'acquisto o il valore attuale dei beni IVA esclusa rispettivamente delle loro parti costitutive.

☞ Per maggiori dettagli vedi cifra 6.1.



Se l'importo di 300 franchi è superato, le elargizioni vanno imposte totalmente, ossia l'imposta sul consumo proprio non è dovuta quindi soltanto sulla parte eccedente i 300 franchi.

☞ In relazione al limite di franchigia nei casi di elargizioni a titolo gratuito a favore del personale senza partecipazione determinante all'impresa vedi cifra 3.3.1.

Esempi

- *La Bibite SA ha regalato al suo fedele rappresentante indipendente, in occasione del suo 50° compleanno, una scelta di vini pregiati del proprio assortimento di vendita per un valore (prezzo d'acquisto) di 1300 franchi (= elargizione a titolo gratuito; imposizione del consumo proprio).*
- *Nell'ambito del suo centenario di giubileo la ditta Vincommercio S.a g.l. regala a clienti scelti, in segno di riconoscenza per la fedeltà dimostrata, una confezione di vini (valore 200 franchi al prezzo d'acquisto) con un orologio (valore 150 franchi al prezzo d'acquisto) decorato con il logo della Vincommercio S.a g.l. (= elargizione a titolo gratuito; imposizione del consumo proprio; poiché i beni sono regalati espressamente in segno di riconoscenza per la fedeltà dimostrata, lo scopo promozionale non prevale, ragion per cui i beni consegnati gratuitamente non possono essere considerati né campioni di merci [confezioni di vini] né regali pubblicitari [orologio con logo della ditta]).*
- *La Graniti SA di Cresciano intende promuovere un granito di alta qualità che fa da poco parte del suo assortimento di vendita. A questo scopo incarica una ditta specializzata di fabbricare orologi (costi IVA esclusa 310 franchi) e posacenere (costi IVA esclusa 60 franchi) utilizzando questa qualità di granito. I posacenere sono destinati ai clienti normali, gli orologi ai clienti più importanti della Graniti SA. La consegna è gratuita. Al momento dell'acquisto l'imposta precedente viene fatta valere interamente. Sul retro degli orologi rispettivamente sulla parte inferiore dei posacenere appare in modo discreto la scrittura "Graniti SA Cresciano" (= elargizione a titolo gratuito; imposizione del consumo proprio per quanto concerne gli orologi. Poiché gli orologi e i posacenere non fanno parte dell'assortimento di vendita della Graniti SA, questi beni consegnati gratuitamente non possono essere considerati campioni di merci. Non costituiscono nemmeno regali pubblicitari in quanto il nome della ditta non è ben evidenziato visualmente).*
- *Il concessionario A di una marca di automobili regala, senza accordi particolari, un computer al suo miglior agente B (= elargizione a titolo gratuito; imposizione del consumo proprio).*
- *Ogni millesimo visitatore di una fiera turistica riceve dall'organizzatore un omaggio a scelta (p. es. un libro di viaggi, un omaggio floreale) per un valore massimo di 60 franchi (elargizione a titolo gratuito; nessun consumo proprio in quanto il valore non supera 300 franchi).*
- *Una casa di vendita per corrispondenza indice periodicamente concorsi con premi di vario genere (veicoli, viaggi aerei, gioielli, ecc.). La partecipazione al concorso non è vincolata a un'ordinazione (= la consegna dei premi è un'elargizione a titolo gratuito imponibile quale consumo pro-*

prio se il loro valore supera 300 franchi per destinatario e per anno. Per contro, gli altri costi relativi a questo concorso hanno carattere aziendale e danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente secondo l'articolo 38 LIVA).

- In occasione di un'esposizione artigianale tutti i visitatori possono vincere un gioiello del valore di 330 franchi (prezzo d'acquisto), partecipando gratuitamente al gioco della ruota della fortuna organizzata da un negozio di abbigliamento (= la consegna del gioiello è un'elargizione a titolo gratuito imponibile quale consumo proprio). Per contro, gli altri costi relativi alla ruota della fortuna hanno carattere aziendale e danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente secondo l'articolo 38 LIVA).

d) Ribassi in natura, bonus, articoli aggiunti

I "regali" dipendenti dal volume di cifra d'affari, consegnati in base ad accordi o contratti, non costituiscono elargizioni a titolo gratuito ma corrispondono a un ribasso in natura (bonus, articoli aggiunti) e danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Tali ribassi in natura non costituiscono diminuzioni della controprestazione secondo il nm. 251. La questione del ribasso in natura è tuttavia importante nell'ambito dell'applicazione delle varie aliquote d'imposta.

Se i beni consegnati contemporaneamente soggiacciono a differenti aliquote d'imposta, la controprestazione va ripartita in funzione delle differenti aliquote; ciò vale anche quanto il destinatario riceve dei buoni che gli danno diritto di acquistare, senza ulteriore compenso, determinati prodotti.

☞ Per maggiori dettagli vedi nm. 358 e l'opuscolo "Commercio al minuto".

Esempi

- All'acquisto del caffè – bene imponibile all'aliquota ridotta – il cliente riceve dei buoni che danno diritto di acquistare, senza ulteriore compenso, tazze per il caffè (imponibili all'aliquota normale) oppure lingotti d'oro (esenti dall'imposta secondo l'articolo 36 OLIVA) (= ribasso in natura; nessun consumo proprio). La controprestazione pagata dal cliente per l'acquisto del caffè va ripartita sulle differenti aliquote d'imposta; determinanti per la ripartizione sono i prezzi (calcolatori) di vendita.
- Il negozio della Foto SA consegna gratuitamente un rullino ai clienti che vi fanno sviluppare un film (= ribasso in natura; nessun consumo proprio).
- I commercianti di bibite organizzano a scadenze regolari, in collaborazione con un produttore di birra, azioni di raccolta etichette. Consegnando un determinato numero di etichette il collezionista riceve beni quali ad esempio asciugamani, portadocumenti, borse da viaggio (= ribasso in natura; nessun consumo proprio).

- *All'acquisto di una costosa crema di bellezza la cliente riceve un ombrello di 15 franchi (= ribasso in natura; nessun consumo proprio).*

5.4 **Prelievi al momento della fine dell'assoggettamento**

secondo l'articolo 9 capoverso 1 lettera d LIVA

Questa disposizione evita che i beni di cui il contribuente ha ancora il potere di disporre al momento della fine dell'assoggettamento e per l'acquisto dei quali ha avuto il diritto alla deduzione totale o parziale dell'imposta precedente, rimangano sgravati dall'imposta.

Di regola, si tratta dell'imposizione del consumo proprio delle scorte merci, dei beni d'investimento e dei mezzi d'esercizio (compresi gli immobili aziendali) di cui il contribuente dispone ancora al momento della cessazione dell'attività aziendale e che non sono gravati d'imposta in seguito alla deduzione dell'imposta precedente fatta valere a suo tempo.

Esempi

- *A causa di un calo della sua cifra d'affari, un commerciante al dettaglio non adempie più le condizioni d'assoggettamento e si fa radiare dal registro dei contribuenti IVA. Vi è consumo proprio segnatamente per la scorta delle merci, nonché per i beni d'investimento (p. es. locali di vendita e magazzino, installazioni incorporate durevolmente nel negozio) e i mezzi d'esercizio (p. es. veicolo aziendale, installazioni mobili).*
- *Un pittore ha cessato la sua attività e ha venduto le scorte merci e i mezzi d'esercizio, ma ha tenuto per sé un veicolo aziendale e i locali aziendali (magazzino e officina situati nella sua residenza). In questo caso il veicolo e i locali aziendali sono oggetto di consumo proprio. Se le scorte merci e i mezzi d'esercizio vengono venduti al medesimo destinatario deve essere applicata la procedura di notifica.*

☞ *Per maggiori dettagli in merito vedi promemoria "Trasferimento di patrimonio mediante procedura di notifica".*

6. **Base di calcolo per le fattispecie di prelievi secondo l'articolo 9 capoverso 1 LIVA**

Per il calcolo dell'imposta sul consumo proprio vanno applicate le seguenti aliquote d'imposta:

- **aliquota ridotta**
in caso di consumo proprio di beni secondo il nm. 327 segg.;
- **aliquota normale**
in caso di consumo proprio di tutti gli altri beni.

In caso d'imposizione del consumo proprio si distingue fra beni (mobili e immobili) **nuovi** e **utilizzati**.

- **Sono considerati beni nuovi:**
i beni che nell'azienda del contribuente in questione **non** sono **mai** stati utilizzati **per uno scopo qualsiasi** (p. es. per la locazione o come mezzo d'esercizio). L'uso da parte del precedente proprietario è irrilevante.
- **Sono considerati beni utilizzati:**
i beni che nell'azienda del contribuente in questione sono stati utilizzati **per uno scopo qualsiasi** (p. es. per la locazione o come mezzo d'esercizio). L'uso da parte del precedente proprietario è irrilevante.

6.1 **Prelievo durevole di beni mobili**

Vi è un prelievo durevole quando un bene non viene più utilizzato durevolmente, e non solo temporaneamente, per un'attività aziendale imponibile.

☞ Per quanto riguarda l'utilizzazione temporanea per altri scopi vedi cifra 6.3.

Sono considerati beni mobili:

- i beni come per esempio veicoli, aerei, battelli, apparecchi, macchine e mobili d'ufficio, macchine di produzione, impalcature, mezzi di trasporto, scorte merci;
- costruzioni mobili come baracche, padiglioni da giardino e simili, non intavolate come immobili a registro fondiario;
- attrezzature non installate durevolmente negli stabili, come per esempio impianti di registrazione del tempo lavorativo, impianti di sorveglianza e altoparlanti, distributori automatici di asciugamani, asciugamani ad aria, distributori di saponi e impianti di disinfezione.

In conformità delle disposizioni legali dell'articolo 34 LIVA, per la base di calcolo del prelievo durevole di beni mobili occorre distinguere fra

- beni mobili nuovi, acquistati
(☞ cifra 6.1.1);
- beni mobili utilizzati, acquistati
(☞ cifra 6.1.2);
- beni mobili nuovi, fabbricati dal contribuente stesso
(☞ cifra 6.1.3);
- beni mobili utilizzati, fabbricati dal contribuente stesso
(☞ cifra 6.1.4).

6.1.1 Beni mobili nuovi, acquistati

Per i beni mobili nuovi acquistati l'imposta sul consumo proprio è calcolata sul **prezzo d'acquisto** (inclusi le spese di trasporto fino al domicilio, i dazi e le altre spese d'acquisto) **di questi beni** (art. 34 cpv. 1 lett. a LIVA nonché nm. 474). Viene imposta solo la parte che ha dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

Esempio 1

Il contribuente Diego Rossi (ditta individuale) si occupa del commercio e della fabbricazione e locazione di camper. Inoltre gestisce un'officina di riparazioni.

- a) *Nel maggio 2006 la ditta acquista da un importatore contribuente un camper nuovo per un importo di 70 000 franchi (più IVA 7,6 %). La ditta Rossi effettua l'intera deduzione dell'imposta precedente, in quanto è intenzionata a rivendere il camper. Il camper non è utilizzato per scopi aziendali (p. es. per la locazione). Nel settembre 2007 la ditta Rossi decide di utilizzare il camper durvolmente per scopi privati.*

Si è quindi in presenza di un prelievo per scopi estranei all'impresa secondo l'articolo 9 capoverso 1 lettera a LIVA (☞ cifra 5.1). La base di calcolo dell'imposta sul consumo proprio è stabilita all'articolo 34 capoverso 1 lettera a LIVA. L'imposizione riguarda la parte del prezzo d'acquisto del bene che ha dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

Imposta sul consumo proprio dovuta: 7,6 % di fr. 70'000.00 = fr. 5'320.00

- b) *Stessa fattispecie come alla precedente lettera a. Tuttavia, l'acquisto del camper non è effettuato presso un importatore contribuente, bensì presso un non contribuente per un importo di 70 000 franchi.*

Non si è in presenza di una fattispecie di consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 1 LIVA, poiché l'acquisto non ha dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente (☞ cifra 5).

Non è dovuta alcuna imposta sul consumo proprio.

- c) *L'acquisto del camper è effettuato presso un non contribuente per un importo di 70 000 franchi. Immediatamente dopo l'acquisto nel 2006 la ditta Rossi incarica un terzo contribuente di installare ulteriori arredamenti per un importo di 5000 franchi (più IVA 7,6 %) e procede alla deduzione dell'imposta precedente di 380 franchi. Il prelievo per scopi privati avviene nel settembre 2007.*

Si è quindi in presenza di un prelievo per scopi estranei all'impresa secondo l'articolo 9 capoverso 1 lettera a LIVA (☞ cifra 5.1). La base di calcolo del-

l'imposta sul consumo proprio è stabilita all'articolo 34 capoverso 1 lettera a LIVA. L'imposizione riguarda la parte del prezzo che ha dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

Imposta sul consumo proprio dovuta: 7,6 % di fr. 5'000.00 = fr. 380.00

Esempio 2

Nel luglio 2007 il contribuente Roberto Bernasconi (ditta individuale), commerciante di automobili, acquista per la rivendita da un garage un veicolo usato con ca. 40 000 chilometri per 15 000 franchi (più IVA 7,6 %) ed effettua la deduzione dell'imposta precedente. Siccome a fine agosto 2007 la figlia del signor Bernasconi, che non lavora nell'azienda, ha superato gli esami di guida e adora il veicolo, il signor Bernasconi decide, contrariamente alle sue intenzioni iniziali, di utilizzare dal settembre 2007 il veicolo durevolmente per scopi privati (figlia).

Si è quindi in presenza di un prelievo per scopi estranei all'impresa. La base di calcolo dell'imposta sul consumo proprio è stabilita all'articolo 34 capoverso 1 lettera a LIVA. L'imposizione riguarda la parte del prezzo che ha dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

Imposta sul consumo proprio dovuta: 7,6 % di fr. 15'000.00 = fr. 1'140.00

6.1.2 Beni mobili utilizzati, acquistati

Per i beni mobili acquistati e successivamente utilizzati l'imposta sul consumo proprio è dovuta sul **valore attuale dei beni** al momento del prelievo (art. 34 cpv. 1 lett. b LIVA). Viene imposta solo la parte che ha dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

Per stabilire il valore attuale dei beni si tiene conto di un ammortamento lineare del 20 % sul prezzo d'acquisto dei beni per ogni anno civile trascorso dalla messa in uso (art. 34 cpv. 1 lett. b LIVA).

Nel primo anno civile d'utilizzo l'ammortamento va tenuto in considerazione per un intero anno, mentre nell'anno del prelievo rispettivamente della modifica d'utilizzazione non va effettuato alcun ammortamento, tranne se il momento della modifica d'utilizzazione cade il 31 dicembre.

Esempio

Il contribuente Diego Rossi (ditta individuale) si occupa del commercio e della fabbricazione e locazione di camper. Inoltre gestisce un'officina di riparazioni.

- a) *Nel maggio 2006 la ditta acquista da un importatore contribuente un camper nuovo per un importo di 70 000 franchi (più IVA 7,6 %). La ditta Rossi effettua l'intera deduzione dell'imposta precedente e utilizza il camper fino al*

settembre 2007 per la locazione. In seguito il camper viene trasferito nella sostanza privata.

Trattasi quindi di un bene utilizzato e di un prelievo per uno scopo estraneo all'impresa secondo l'articolo 9 capoverso 1 lettera a LIVA (☞ cifra 5.1). La base di calcolo dell'imposta sul consumo proprio è stabilita all'articolo 34 capoverso 1 lettera b LIVA. L'imposizione riguarda il valore attuale della parte che ha dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

Prezzo d'acquisto del camper	fr. 70'000.00
Ammortamento: 20 % per anno civile trascorso (2006)	fr. 14'000.00
Valore di consumo proprio determinante (100 %)	<u>fr. 56'000.00</u>

Imposta sul consumo proprio dovuta:	
7,6 % di fr. 56'000.00 =	fr. 4'256.00

- b) Stessa fattispecie come alla lettera a. Tuttavia, l'acquisto del camper non è effettuato presso un importatore contribuente, bensì presso un non contribuente per un importo di 70'000 franchi.

Non si è in presenza di una fattispecie di consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 1 LIVA, poiché l'acquisto non ha dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente (☞ cifra 5).

Non è dovuta alcuna imposta sul consumo proprio.

- c) L'acquisto del camper è effettuato presso un non contribuente per un importo di 70'000 franchi. Immediatamente dopo l'acquisto nel maggio 2006 e prima dell'utilizzazione nell'azienda (locazione dal luglio 2006 fino al settembre 2007) la ditta Rossi incarica un terzo contribuente di installare ulteriori arredamenti per un importo di 5000 franchi (più IVA 7,6 %) e procede alla deduzione dell'imposta precedente di 380 franchi. Il prelievo per scopi privati avviene nel settembre 2007.

Si è quindi in presenza di un prelievo per scopi estranei all'impresa secondo l'articolo 9 capoverso 1 lettera a LIVA (☞ cifra 5.1). La base di calcolo dell'imposta sul consumo proprio è stabilita all'articolo 34 capoverso 1 lettera b LIVA. L'imposizione riguarda il valore attuale della parte che ha dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

Installazione di arredamenti da parte di terzi	fr. 5'000.00
Ammortamento: 20 % per anno civile trascorso (2006)	fr. 1'000.00
Valore di consumo proprio determinante (100 %)	fr. <u>4'000.00</u>

Imposta sul consumo proprio dovuta:

7,6 % di fr. 4'000.00 =

fr. 304.00

6.1.3 Beni mobili nuovi, fabbricati dal contribuente stesso⁷

Per i beni mobili nuovi fabbricati dal contribuente stesso l'imposta sul consumo proprio è dovuta al momento del prelievo sul **prezzo d'acquisto delle loro parti costitutive**, maggiorato del valore locativo commerciale dei beni d'investimento e dei mezzi d'esercizio utilizzati per la fabbricazione, ossia per l'**utilizzo dell'infrastruttura** (art. 34 cpv. 1 lett. a e cpv. 3 LIVA). Viene imposta solo la parte che ha dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

A titolo semplificativo, per la fabbricazione di beni il valore di locazione per l'utilizzo dell'infrastruttura può essere calcolato, maggiorando del **10 %** il prezzo d'acquisto del materiale (parti costitutive) e degli eventuali lavori di terzi (per semifabbricati).

Per contro, per i lavori di riparazione, sistemazione, modificazione ed estensione non va effettuata alcuna maggiorazione del valore del bene stesso. Il supplemento si limita alle materie prime e ai lavori di terzi (semifabbricati) utilizzati per la riparazione, la sistemazione, la modificazione e l'estensione.

☞ In relazione alla presa in considerazione dei lavori sopraindicati nei casi di modifiche d'utilizzazione occorre osservare quanto pubblicato nell'opuscolo "Modifiche d'utilizzazione".

Esempi

Il contribuente Diego Rossi (ditta individuale) si occupa del commercio e della fabbricazione e locazione di camper. Inoltre gestisce un'officina di riparazioni.

- a) *Nel maggio 2006 la ditta acquista da un importatore contribuente un camper nuovo per un importo di 70 000 franchi (più IVA 7,6 %) e installa con i propri dipendenti ulteriori arredamenti per un prezzo d'acquisto di 5000 franchi IVA esclusa (compreso il materiale per l'installazione). Immediatamente dopo questi lavori il camper viene prelevato durevolmente per scopi privati, senza che sia stato precedentemente utilizzato per scopi aziendali (p. es. per la locazione). La ditta Rossi ha fatto valere la deduzione dell'impo-*

⁷ Precisazione della prassi: le spiegazioni della cifra 6.1.3 non sono applicabili per il calcolo del valore di consumo proprio in caso di prestazioni di vitto in un ristorante per il personale.

☞ Per maggiori dettagli vedi nm. 313 segg.

sta precedente sia sul prezzo d'acquisto, sia sui materiali utilizzati (arredamenti, materiale per l'installazione).

Si è quindi in presenza di un prelievo per scopi estranei all'impresa secondo l'articolo 9 capoverso 1 lettera a LIVA (☞ cifra 5.1). La base di calcolo dell'imposta sul consumo proprio è stabilita all'articolo 34 capoversi 1 lettera a e 3 LIVA. L'imposizione riguarda il prezzo d'acquisto delle parti costitutive che ha dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente; l'utilizzo dell'infrastruttura va preso in considerazione.

Prezzo d'acquisto del camper		fr. 70'000.00
Prezzo d'acquisto delle parte costitutive (arredamento, compreso il materiale per l'installazione)	fr. 5'000.00	
Supplemento del 10 % per l'utilizzo degli investimenti e dei mezzi d'esercizio	fr. 500.00	fr. 5'500.00
Valore di consumo proprio determinante (100 %)		<u>fr. 75'500.00</u>

Imposta sul consumo proprio dovuta:
7,6 % di fr. 75'500.00 = fr. 5'738.00

- b) Stessa fattispecie come alla lettera a. Tuttavia, l'acquisto del camper non è effettuato presso un importatore contribuente, bensì presso un non contribuente per un importo di 70 000 franchi.

Si è quindi in presenza di un prelievo per scopi estranei all'impresa secondo l'articolo 9 capoverso 1 lettera a LIVA (☞ cifra 5.1). La base di calcolo dell'imposta sul consumo proprio è stabilita all'articolo 34 capoversi 1 lettera a e 3 LIVA. L'imposizione riguarda il prezzo d'acquisto delle parti che ha dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente; l'utilizzo dell'infrastruttura va preso in considerazione.

Prezzo d'acquisto delle parte costitutive (arredamento, compreso il materiale per l'installazione)		fr. 5'000.00
Supplemento del 10 % per l'utilizzo degli investimenti e dei mezzi d'esercizio		fr. 500.00
Valore di consumo proprio determinante (100 %)		<u>fr. 5'500.00</u>

Imposta sul consumo proprio dovuta:
7,6 % di fr. 5'500.00 = fr. 418.00

- c) La ditta Rossi ha a suo tempo fabbricato essa stessa il camper ora prelevato durevolmente per scopi privati e non utilizzato in precedenza per scopi aziendali. La ditta Rossi ha fatto valere la deduzione dell'imposta precedente al momento dell'acquisto sia per le parti costitutive, sia per i lavori di terzi (semifabbricati).

<i>Parti costitutive con diritto alla deduzione dell'imposta precedente (IVA esclusa)</i>	<i>fr. 10'000.00</i>
<i>Lavori di terzi con diritto alla deduzione dell'imposta precedente (IVA esclusa)</i>	<i>fr. 30'000.00</i>

Si è quindi in presenza di un prelievo per scopi estranei all'impresa secondo l'articolo 9 capoverso 1 lettera a LIVA (☞ cifra 5.1). La base di calcolo dell'imposta sul consumo proprio è stabilita all'articolo 34 capoversi 1 lettera a e 3 LIVA. L'imposizione riguarda il prezzo d'acquisto delle parti costitutive che ha dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente; l'utilizzo dell'infrastruttura va preso in considerazione.

<i>Prezzo d'acquisto delle parti costitutive</i>	<i>fr. 10'000.00</i>	
<i>Lavori di terzi (semifabbricati)</i>	<i>fr. 30'000.00</i>	<i>fr. 40'000.00</i>
<i>Supplemento del 10% per l'utilizzo degli investimenti e dei mezzi d'esercizio</i>		<i>fr. 4'000.00</i>
<i>Valore di consumo proprio determinante (100 %)</i>		<i>fr. 44'000.00</i>

*Imposta sul consumo proprio dovuta:
7,6 % di fr. 44'000.00 = fr. 3'344.00*

6.1.4 Beni mobili utilizzati, fabbricati dal contribuente stesso

Per i beni mobili fabbricati dal contribuente stesso e successivamente utilizzati, l'imposta sul consumo proprio è dovuta al momento del prelievo sul **valore attuale delle parti costitutive, maggiorato** del valore locativo commerciale dei beni d'investimento e dei mezzi d'esercizio utilizzati per la fabbricazione, ossia per l'**utilizzo dell'infrastruttura** (art. 34 cpv. 1 lett. a e cpv. 3 LIVA). Viene imposta solo la parte che ha dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

A titolo semplificativo, per la fabbricazione di beni il valore di locazione per l'utilizzo dell'infrastruttura può essere calcolato, maggiorando del **10 %** il prezzo d'acquisto del materiale (parti costitutive) e degli eventuali lavori di terzi (per semifabbricati).

Per stabilire il valore attuale delle parti costitutive si tiene conto di un ammortamento lineare del 20 % sul prezzo d'acquisto delle parti costitutive (incluso l'utilizzo dell'infrastruttura) per ogni anno civile trascorso dal momento della messa in uso (art. 34 cpv. 1 lett. b LIVA).

Nel primo anno civile d'utilizzo l'ammortamento va tenuto in considerazione per un intero anno, mentre nell'anno del prelievo rispettivamente della modifica d'utilizzazione non va effettuato alcun ammortamento, tranne se il momento della modifica d'utilizzazione cade il 31 dicembre.

Esempi

Il contribuente Diego Rossi (ditta individuale) si occupa del commercio e della fabbricazione e locazione di camper. Inoltre gestisce un'officina di riparazioni.

- a) Nel maggio 2006 la ditta acquista da un importatore contribuente un camper nuovo per un importo di 70 000 franchi (più IVA 7,6 %) e installa con i propri dipendenti ulteriori arredamenti per un prezzo d'acquisto di 5000 franchi IVA esclusa (compreso il materiale per l'installazione). Dal giugno 2006 al settembre 2007 la ditta Rossi utilizza il camper per la locazione. In seguito il camper viene trasferito nella sostanza privata. La deduzione dell'imposta precedente è stata effettuata sia sul prezzo d'acquisto sia sui materiali utilizzati (arredamenti, materiale per l'installazione).

Si è quindi in presenza di un prelievo per scopi estranei all'impresa secondo l'articolo 9 capoverso 1 lettera a LIVA (☞ cifra 5.1). La base di calcolo dell'imposta sul consumo proprio è stabilita all'articolo 34 capoverso 1 lettera b e 3 LIVA. L'imposizione riguarda il valore attuale della parte che ha dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente; l'utilizzo dell'infrastruttura va preso in considerazione.

Prezzo d'acquisto del camper		fr. 70'000.00
Prezzo d'acquisto delle parti costitutive utilizzate (arredamenti, compreso il materiale per l'installazione)	fr. 5'000.00	
Supplemento del 10 % per l'utilizzo degli investimenti e dei mezzi d'esercizio	fr. 500.00	fr. 5'500.00
Totale intermedio		fr. 75'500.00
Ammortamento: 20% per anno civile trascorso (2006)		fr. 15'100.00
Valore di consumo proprio determinante (100 %)		<u>fr. 60'400.00</u>
Imposta sul consumo proprio dovuta:		
7,6 % di fr. 60'400.00 =		fr. 4'590.40

- b) Stessa fattispecie come alla lettera a. Tuttavia, l'acquisto del camper non è effettuato presso un importatore contribuente, bensì presso un non contribuente per un importo di 70 000 franchi.

Si è quindi in presenza di un prelievo per scopi estranei all'impresa secondo l'articolo 9 capoverso 1 lettera a LIVA (☞ cifra 5.1). La base di calcolo dell'imposta sul consumo proprio è stabilita all'articolo 34 capoverso 1 lettera a e 3. L'imposizione riguarda il valore attuale della parte che ha dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente; l'utilizzo dell'infrastruttura va preso in considerazione.

Prezzo d'acquisto delle parti costitutive utilizzate (arredamenti, compreso il materiale per l'installazione)	fr. 5'000.00
Supplemento del 10 % per l'utilizzo degli investimenti e dei mezzi d'esercizio	fr. 500.00
Totale intermedio	fr. 5'500.00
Ammortamento: 20 % per anno civile trascorso (2006)	fr. 1'100.00
Valore di consumo proprio determinante (100 %)	fr. <u>4'400.00</u>

Imposta sul consumo proprio dovuta:
7,6 % di fr. 4'400.00 = fr. 334.40

- c) La ditta Rossi ha a suo tempo fabbricato essa stessa il camper ora prelevato durevolmente per scopi privati e utilizzato in precedenza per la locazione a titolo oneroso. La ditta Rossi ha fatto valere la deduzione dell'imposta precedente al momento dell'acquisto sia sulle parti costitutive, sia sui lavori di terzi (semifabbricati).

Parti costitutive con diritto alla deduzione dell'imposta precedente (IVA esclusa)	fr. 10'000.00
Lavori di terzi con diritto alla deduzione dell'imposta precedente (IVA esclusa)	fr. 30'000.00

Si è quindi in presenza di un prelievo per scopi estranei all'impresa secondo l'articolo 9 capoverso 1 lettera a LIVA (☞ cifra 5.1). La base di calcolo dell'imposta sul consumo proprio è stabilita all'articolo 34 capoversi 1 lettera b e 3 LIVA. L'imposizione riguarda il valore attuale della parte che da dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente; l'utilizzo dell'infrastruttura va preso in considerazione.

Prezzo d'acquisto delle parti costitutive	fr. 10'000.00	
Lavori di terzi (semifabbricati)	fr. <u>30'000.00</u>	fr. 40'000.00
Supplemento del 10 % per l'utilizzo degli investimenti e dei mezzi d'esercizio		fr. 4'000.00
Totale intermedio		fr. 44'000.00
Ammortamento: 20 % per anno civile trascorso (2006)		fr. 8'800.00
Valore di consumo proprio determinante (100 %)		fr. <u>35'200.00</u>

Imposta sul consumo proprio dovuta:
7,6 % di fr. 35'200.00 fr. 2'675.20

6.2 Prelievo durevole di beni immobili

Vi è un prelievo durevole, quando un bene non viene più utilizzato durevolmente, e non solo temporaneamente, per un'attività aziendale imponibile.

☞ Per quanto riguarda l'utilizzazione temporanea per altri scopi vedi cifra 6.3.

Sono considerati beni immobili:

gli immobili, vale a dire gli edifici, parti di essi e fondi intavolati a registro fondiario.

Nelle seguenti spiegazioni viene usato il concetto **“valore delle spese che a suo tempo hanno dato diritto alla deduzione dell’imposta precedente”**.

Questo concetto significa quanto segue:

Nella prassi amministrativa, in caso di modifica d’utilizzazione che comporta un’imposizione del consumo proprio, questo valore va calcolato in modo tale che corrisponda al prezzo che avrebbe dovuto essere imposto quale consumo proprio al momento dell’edificazione dell’opera, se quest’ultima non fosse stata utilizzata a quel tempo per scopi imponibili. Questa regola garantisce che chi edifica o fa edificare un’opera utilizzandola inizialmente per uno scopo imponibile e più tardi per uno scopo non imponibile è equiparato a chi impiega l’opera già dall’inizio per uno scopo non imponibile.

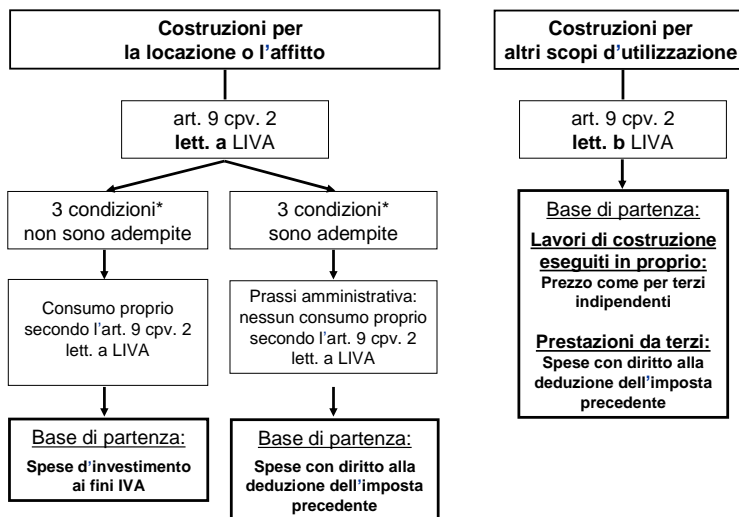
Esempio

Un’impresa di costruzioni C edifica uno stabilimento industriale. Le diverse parti dell’immobile sono locate a imprese. Il valore dell’opera al prezzo come per terzi indipendenti (senza il valore del terreno) ammonta a 3 mio. di franchi. Le spese gravate dall’imposta precedente (materiali da costruzione, lavori da terzi ecc.) ammontano a 1,5 mio. di franchi. C utilizza l’opera sin dall’inizio per la locazione senza opzione e impone quale consumo proprio, secondo l’articolo 34 capoverso 4 LIVA, il prezzo come per terzi indipendenti (nella prassi amministrativa dell’AFC tale prezzo corrisponde alle spese d’investimento), 3 mio. di franchi. Sulle spese di 1,5 mio. di franchi vi è il diritto alla deduzione dell’imposta precedente. Se opta per l’imposizione delle locazioni, C ha diritto alla deduzione dell’imposta precedente sulle spese di 1,5 mio. di franchi e impone le controprestazioni di locazione. Se, per ipotesi, un anno egli dovesse rinunciare all’opzione per l’imposizione delle locazioni, l’imposizione del consumo proprio non potrebbe venir determinata solo su 1,5 mio. di franchi; in questo caso andrebbe invece applicato quale base il prezzo come per un terzo indipendente, cioè 3 mio. di franchi (tenendo comunque conto di un ammortamento lineare secondo l’art. 34 cpv. 2 LIVA).

Lo specchio sinottico seguente indica nel riquadro “Base di partenza” il valore determinante delle spese nelle diverse varianti possibili.

Base di partenza per la determinazione dell'imposta sul consumo proprio

(Valore delle spese che a suo tempo hanno legittimato la deduzione dell'imposta precedente)



*) secondo la cifra 7.3.1 al momento dell'edificazione della costruzione

In conformità delle disposizioni legali dell'articolo 34 LIVA, per la base di calcolo del prelievo durevole di beni immobili occorre distinguere fra

- beni immobili nuovi (☞ cifra 6.2.1);
- beni immobili utilizzati (☞ cifra 6.2.2).

6.2.1 Beni immobili nuovi

Per i beni immobili **nuovi acquistati** l'imposta sul consumo proprio è dovuta sul prezzo d'acquisto (senza il valore del terreno). L'imposta sul consumo proprio è tuttavia dovuta al massimo sul valore delle spese che a suo tempo hanno dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

Per i beni immobili **di propria fabbricazione** l'imposta sul consumo proprio è dovuta sul prezzo (senza il valore del terreno), che verrebbe fatturato per la fornitura a un terzo indipendente. L'imposta sul consumo proprio è tuttavia dovuta al massimo sul valore delle spese che a suo tempo hanno dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

6.2.2 Beni immobili utilizzati

Per i beni immobili utilizzati l'imposta sul consumo proprio è dovuta sul **valore attuale** (senza il valore del terreno) al momento del prelievo. L'imposta sul consumo proprio è tuttavia dovuta al massimo sul valore delle spese che a suo tempo hanno dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

Per la determinazione del valore attuale si considera un ammortamento lineare del 5 % per ogni anno civile trascorso dalla messa in uso (art. 34 cpv. 2 LIVA).

In caso di costruzione nuova o di grande ristrutturazione⁸ di una costruzione l'ammortamento inizia al momento dell'ultimazione della costruzione, ossia a lavori terminati (compresi i lavori di sistemazione esterna), a condizione che l'immobile venga utilizzato a partire dal momento dell'ultimazione della costruzione.

Nel primo anno civile d'utilizzo l'ammortamento va tenuto in considerazione per un intero anno, mentre nell'anno del prelievo rispettivamente della modifica d'utilizzazione non va effettuato alcun ammortamento, tranne se il momento della modifica d'utilizzazione cade il 31 dicembre. Una successiva situazione di affitto temporaneo non interrompe l'ammortamento, che va interamente considerato.

6.3 Utilizzazione temporanea di beni

6.3.1 Utilizzazione temporanea: definizione e delimitazione rispetto alla modifica d'utilizzazione parziale

Di principio si verifica un'**utilizzazione temporanea**, imponibile quale consumo proprio, quando il contribuente utilizza beni o loro parti costitutive temporaneamente (al massimo 6 mesi per beni mobili, risp. 12 mesi per beni immobili) **esclusivamente** per uno scopo non imponibile all'IVA secondo la cifra 5.

☞ Per ulteriori informazioni riguardo alla base di calcolo vedi cifre 6.3.2 e 6.3.3.

Esempio

*Una società che si occupa del commercio e della consulenza in ambito informatico effettua tra l'altro prestazioni d'insegnamento di software escluse dall'IVA. Per queste prestazioni d'insegnamento ha prelevato a titolo durevole complessivamente 10 computer e dichiarato la relativa imposta sul consumo proprio (☞ cifre 5.2 e 6). Considerato il vasto interesse riscontrato, la società preleva dalla sua scorta destinata alla vendita altri 5 computer per utilizzarli durante due mesi per un corso d'introduzione a un nuovo programma informatico (= **utilizzazione temporanea**).*

8 Si verifica una grande ristrutturazione quando le spese (di miglioria e di manutenzione) ad ogni fase di costruzione (può costituire punto di riferimento il permesso di costruzione) superano il 5 % del valore assicurativo dello stabile (valore attuale prima della trasformazione).

Contrariamente all'utilizzazione temporanea, nei casi di **doppia utilizzazione** i beni vengono utilizzati **contemporaneamente o a breve distanza** sia per scopi imponibili, sia per scopi non imponibili.

☞ Per ulteriori informazioni riguardo alla base di calcolo nei casi di doppia utilizzazione vedi l'opuscolo "Riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione".

Esempio

*Una compagnia d'assicurazioni contribuente utilizza un unico computer per elaborare dati sia per il settore assicurativo escluso dall'IVA, sia per la gestione patrimoniale per terzi, imponibile (= **doppia utilizzazione**).*

6.3.2

Base di calcolo per l'utilizzazione temporanea di beni mobili

La base di calcolo per l'utilizzazione temporanea di beni mobili per scopi non imponibili corrisponde al prezzo di locazione che verrebbe fatturato a un terzo indipendente per l'utilizzazione di tali beni (art. 34 cpv. 3 LIVA).

Se non esistono valori comparativi, è applicabile, come base per la determinazione del valore di locazione,

- in caso di beni **acquistati**:
il prezzo d'acquisto
- in caso di beni **fabbricati in proprio**:
il prezzo d'acquisto delle parti costitutive, maggiorato del valore commerciale calcolatorio di locazione dei beni d'investimento e dei mezzi d'esercizio utilizzati nella fabbricazione, ossia per l'utilizzo dell'infrastruttura.

A titolo semplificativo, per la fabbricazione di beni il prezzo di locazione per l'utilizzo dell'infrastruttura può essere calcolato, maggiorando del **10 %** il prezzo d'acquisto del materiale (parti costitutive) e degli eventuali lavori di terzi (per semifabbricati).

In ambedue i citati casi inoltre va preso in considerazione un equo **supplemento di utile** corrispondente alle circostanze reali.

Il prezzo di locazione include sia i costi fissi sia i costi d'esercizio correnti per i quali sussiste il diritto alla deduzione dell'imposta precedente. I costi non gravati d'imposta precedente, sorti durante l'utilizzazione temporanea, non vanno presi in considerazione. Fra questi costi figurano ad esempio i premi assicurativi, le imposte di circolazione e le spese locative di un immobile, nella misura in cui il locatore non ha optato per la loro imposizione (☞ cifra 683 segg.).

☞ In relazione alla determinazione forfettaria del prezzo di locazione per **automobili** vedi cifra 12.

Esempio

Il titolare di una ditta individuale contribuente che si occupa sia del commercio sia della fabbricazione di beni, preleva dalla sua azienda, temporaneamente per 4 mesi e per uno scopo menzionato alla cifra 5 (p. es. uso privato), i beni A (macchina d'ufficio acquistata) e B (macchina d'ufficio fabbricata in proprio). Per questi beni ha potuto far valere il diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Per il calcolo del prezzo di locazione, che verrebbe fatturato a un terzo indipendente per 4 mesi, non sono conosciuti valori comparativi. Il prezzo di locazione può essere calcolato approssimativamente nel seguente modo:

Bene acquistato (bene A):

La durata economica del bene A è di 5 anni ed è calcolata come segue:

Il tasso d'ammortamento per macchine d'ufficio secondo l'apposita tabella IFD ammonta al 40 % del valore contabile, ossia al 20 % del valore di acquisto. Con un tasso d'ammortamento del 20 % trascorrono 5 anni prima che il bene sia ammortizzato completamente, ciò che corrisponde alla sua durata di vita economica.

Prezzo d'acquisto del bene (incl. lavori di terzi); IVA esclusa:	fr. 20'000.00
+ diversi costi correnti direttamente attribuibili (senza costi non gravati d'imposta precedente); IVA esclusa	+ fr. 1'000.00
Costi direttamente attribuibili durante 5 anni	<u>fr. 21'000.00</u>
Costi annui direttamente attribuibili al bene con la durata di vita economica di 5 anni	fr. 4'200.00
+ costi non direttamente attribuibili e utile, nel caso in esame ad esempio 15 %, ossia	+ fr. 630.00
Valore locativo annuo	<u>fr. 4'830.00</u>
Valore locativo per 4 mesi (100 %)	fr. 1'610.00

Per l'utilizzazione temporanea del bene A vanno quindi imposti quale consumo proprio fr. 1'610.00 al 7,6 %.

Bene fabbricato in proprio (bene B):

La durata economica del bene B è di 5 anni; essa è calcolata come segue:

Il tasso d'ammortamento per macchine d'ufficio secondo l'apposita tabella IFD ammonta al 40 % del valore contabile, ossia al 20 % del valore di acquisto. Con un tasso d'ammortamento del 20 % trascorrono 5 anni prima che il bene sia ammortizzato completamente, ciò che corrisponde alla sua durata di vita economica.

Prezzo d'acquisto delle parti costitutive (materie prime, semifabbricati e lavori di terzi); IVA esclusa	fr. 4'000.00
+ 10 % per i beni d'investimento e i mezzi d'esercizio utilizzati per la fabbricazione	+ fr. 400.00
Costi complessivi durante 5 anni	<u>fr. 4'400.00</u>

Costi annui in caso di durata di vita economica di 5 anni	fr. 880.00
+ utile, nel caso in esame ad esempio 15 %, ossia	+ fr. 132.00
Valore locativo annuo	<u>fr. 1'012.00</u>

Valore locativo per 4 mesi (100 %)	fr. 337.00
------------------------------------	------------

Per l'utilizzazione temporanea delle parti costitutive del bene B vanno quindi imposti quale consumo proprio fr. 337.00 al 7,6 %.

6.3.3

Base di calcolo per l'utilizzazione temporanea di beni immobili

La base di calcolo per l'utilizzazione temporanea di beni immobili per scopi non imponibili è costituita dal prezzo di locazione che verrebbe fatturato a un terzo indipendente (art. 34 cpv. 3 LIVA).

Nei casi di locazione a contribuenti è tuttavia possibile optare per l'imposizione (☞ nm. 683 segg.).

Esempio 1

Un locale magazzino situato nell'immobile aziendale di un fabbricante di macchine contribuente viene affittato per 6 mesi a un'istituzione non contribuente per un prezzo simbolico.

Si tratta quindi di un'utilizzazione temporanea. Per questa cessione è imponibile quale consumo proprio il prezzo di locazione che verrebbe fatturato a un terzo indipendente. La dichiarazione del prezzo simbolico ricevuto non è sufficiente.

Esempio 2

Il titolare di un'azienda artigianale contribuente mette a disposizione gratuitamente al figlio che non lavora nell'azienda, per una durata di 9 mesi, un locale altrimenti utilizzato per scopi aziendali.

Si tratta quindi di un'utilizzazione temporanea. Per questa cessione a titolo gratuito è imponibile quale consumo proprio il prezzo di locazione che verrebbe fatturato a un terzo indipendente.

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

7.1 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).

7.1.1 Criteri di delimitazione per edificazioni per conto di terzi e per proprio conto⁹

a) Valutazione in base a un progetto globale

Vi è sempre una fornitura quando **prima dell'inizio dei lavori di costruzione** (☞ cifra 7.1.2):

- 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;¹⁰
- 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
- le parti della costruzione destinate ad altri scopi, in particolare per l'uso proprio privato o aziendale.

⁹ Precisazione della prassi

¹⁰ 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 proprietà 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.

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 7.3). Nella prassi amministrativa in determinati casi tuttavia si rinuncia alla riscossione dell'imposta sul consumo proprio (☞ cifra 7.3.1).

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 7.4). 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 contratti 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 proprietà della rispettiva costruzione);¹¹ e
- al genere di contratto (contratto di vendita o contratto d'appalto)¹² 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.

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

11 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 proprietà 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).

12 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.

*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 7.3); 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 7.4).

7.1.2

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 7.1.1). 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 7.1.4).

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.

7.1.3 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 7.1.6 e 7.3.5.2 (9° tratt.). Le spese in relazione all'urbanizzazione grezza non legittimano la deduzione dell'imposta precedente.

☞ Esempi di spese e prestazioni figurano alla cifra 7.3.5.4.

7.1.4 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).

7.1.4.1 Procedimento presso il venditore contribuente

a) La demolizione ha luogo entro dodici mesi¹³ dalla fine dell'utilizzo dello stabile per uno scopo imponibile¹⁴

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.

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

14 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 7.4). 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.

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

a) In caso di demolizione totale

I lavori vanno 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 7.4). 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.¹⁵

b) In caso di demolizione parziale

- se si è in presenza di **consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera a LIVA** (☞ cifra 7.3), 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 7.4), 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 Modifica della prassi dal 1° gennaio 2008

7.1.5 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).

7.1.5.1 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 7.3), 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 7.4), valgono per analogia le spiegazioni alla cifra 7.1.4.2 lettera b.

7.1.5.2 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 7.1.4.1.

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 7.1.4.2 lettera a (demolizione totale).

7.1.6 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 7.4).

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) e
- i costi per la picchettazione.

7.2 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 7.1.1, 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.

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

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

7.3.1 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:¹⁶

- **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;**¹⁷

¹⁶ Modifica della prassi in vigore dal 1° gennaio 2005

¹⁷ 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;**¹⁸

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 7.1.1 in cui si chiarisce se nella prassi amministrativa l'intera edificazione deve essere considerata come 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.

18 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**¹⁹. 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.

7.3.2 **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**²⁰. 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.

7.3.3 **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 7.3.4 segg. indicano in dettaglio la composizione delle spese.

7.3.4 **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 7.3.5.1;
- **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 7.3.5.2;

¹⁹ 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).

²⁰ In relazione ai costi di progettazione vedi cifra 7.3.5.1.

- **costi aziendali generali** (in relazione alla progettazione e all'edificazione della costruzione)
☞ cifra 7.3.5.3.

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 indipendente²¹.

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 7.3.5.4;
- **i costi in relazione a una successiva alienazione, locazione o affitto della costruzione**
☞ cifra 7.3.5.5;
- **l'acquisto di costruzioni incompiute**
☞ cifra 7.3.5.6.

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).

7.3.5 Spiegazioni dettagliate in relazione alla visione d'insieme secondo la cifra 7.3.4

7.3.5.1 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.

²¹ 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.

7.3.5.2 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:²²

- 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;

22 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").

- premi per l'assicurazione immobiliare durante la fase di costruzione;
- 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.

7.3.5.3 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).

7.3.5.4 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.

7.3.5.5 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.

7.3.5.6 **Acquisto di costruzioni incomplete**

Se un contribuente acquista costruzioni incomplete (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.

7.3.6 **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 7.3.5.1);
- valore del terreno (☞ cifra 7.3.5.4);
- costi di costruzione (☞ cifra 7.3.5.2).

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

a) eliminare:

- il valore del terreno (☞ cifra 7.3.5.4);
- i costi e le prestazioni pagati per la 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 e i premi assicurativi.

b) aggiungere:

- i costi generali aziendali in relazione con la progettazione e l’edificazione della costruzione (☞ cifra 7.3.5.3).

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) $3,50\% * \text{di } 2'385'000$	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 (IVA esclusa)	3'718'475	

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 (l 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 (IVA esclusa)	2'191'825	

* ammontare del supplemento da determinare per singolo caso

7.3.7

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.

7.3.8 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 OLIVA²³, l'edificatore può optare per l'imposizione delle operazioni in questione.

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.

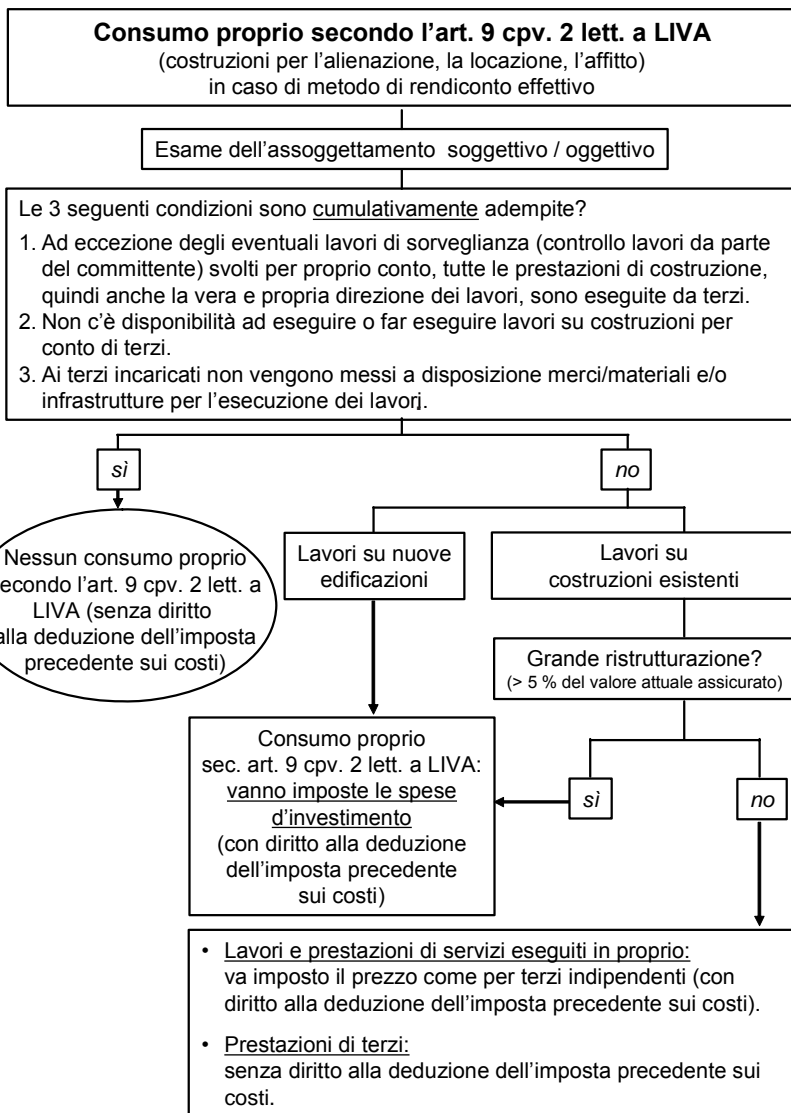
Non appena l'AFC autorizza la richiesta d'opzione viene meno ogni ulteriore imposta sul consumo proprio per questa costruzione (o per la relativa parte di essa). L'imposta sul consumo proprio eventualmente già pagata può venir dedotta nello stesso periodo a titolo d'imposta precedente, nella misura in 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 imponibili²⁴.

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.

²³ Articolo 27a OLIVA in vigore dal 1° gennaio 2004. In questo caso l'opzione per l'imposizione avviene all'aliquota zero.

²⁴ 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.

7.3.9 Rappresentazione schematica



7.4 **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)

7.4.1 **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 (☞ cifra 3.1). 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 7.3).

7.4.2 **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. (☞ cifra 9).

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.

7.4.3 **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 (☞ cifra 5).

7.4.4 **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	fr. 1'010'000.00

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 7.4.2), 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.

7.5 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 nell'opuscolo "Edilizia".

7.5.1 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 7.2 e 7.3.8). 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.

7.5.2 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 con-

sumo proprio. Egli è legittimato a dedurre l'imposta precedente su tutti i costi gravati d'imposta riferiti a questa parte di costruzione (☞ cifra 7.5.1).

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 7.3.4).

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".

7.5.3 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 7.5.1).

Per contro, egli deve l'imposta sul consumo proprio sulle proprie prestazioni eseguite per le altre parti di costruzione (☞ cifra 7.4.2).

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 7.4.3).

☞ 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 7.5.2.

7.5.4 **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 7.3.4 e 7.5.2).

Sulle altre parti di costruzione l'imposta sul consumo proprio è per contro dovuta sulle proprie prestazioni (☞ cifra 7.4.2).

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 7.4.3).

☞ 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 7.5.2.

7.6 **Lavori di portineria e da custode** 7.6.1 **Tattamento 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 capoverso 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.**²⁵

25 Modifica della prassi in vigore dal 1° gennaio 2005

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**, 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.

7.6.2 Definizione dei lavori di portineria e da custode

7.6.2.1 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.

7.6.2.2 **Lavori considerati da custode**²⁶

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.

7.6.3 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**.

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.

7.6.4 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 (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**.

8. Consumo proprio in caso di trasferimento di un patrimonio o di una parte di esso secondo l'articolo 9 capoverso 3 LIVA

Se un patrimonio è trasferito, tutto o in parte, a titolo oneroso o gratuito da un contribuente a un altro nell'ambito di una fondazione, di una liquidazione o di una ristrutturazione (p. es. una concentrazione di imprese), il contribuente deve

adempiere il suo obbligo fiscale mediante notifica della fornitura e della prestazione di servizi (art. 47 cpv. 3 LIVA).

Per l'assuntore contribuente è inoltre importante conoscere,

- se il precedente proprietario (trasferente) aveva diritto alla deduzione dell'imposta precedente e
- in che misura presso quest'ultimo sono già state considerate le modifiche d'utilizzazione fiscalmente rilevanti.

Se il contribuente non è in possesso di documenti rilevanti in relazione ad entrambi i punti, la ripresa di un patrimonio mediante procedura di notifica viene parificata a un acquisto con diritto alla deduzione totale dell'imposta precedente. Se il patrimonio (o una parte di esso) ripreso viene utilizzato parzialmente o totalmente per uno scopo non soggetto all'IVA, si verifica una modifica d'utilizzazione. L'imposta sul consumo proprio è dovuta sull'intero valore di quella parte di utilizzazione che non dà diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

Se il contribuente può documentare in modo inequivocabile entrambi i punti, i rapporti d'utilizzazione del precedente proprietario possono essere tenuti in considerazione. Se il contribuente utilizza il patrimonio (o una parte di esso) ripreso nella stessa proporzione per scopi imponibili e per scopi non soggetti all'IVA come il precedente proprietario, non si verifica alcuna modifica d'utilizzazione. Di conseguenza, non è dovuta alcuna imposta sul consumo proprio.

☞ Per ulteriori dettagli vedi il promemoria "Trasferimento di patrimonio mediante procedura di notifica".

9. **Consumo proprio di prestazioni di servizi secondo l'articolo 9 capoverso 4 LIVA**

In linea di massima il consumo proprio di prestazioni di servizi non è imponibile. Per contro, secondo l'articolo 9 capoverso 4 LIVA si verificano prestazioni di servizi imponibili quale consumo proprio quando:

- nell'ambito del trasferimento di patrimonio o di una parte di esso il destinatario contribuente riprende prestazioni di servizi (p. es. valori e diritti immateriali) o
- prestazioni di servizi il cui ottenimento ha dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente e

non li utilizza per uno scopo imponibile. Di conseguenza, sono imponibili quale consumo proprio solo **le prestazioni di servizi ottenute** da terzi con diritto alla deduzione dell'imposta precedente (p. es. acquisto di un brevetto o di un altro diritto) non più utilizzate per un'attività imponibile.

L'imposta sul consumo proprio è dovuta sul valore della parte non ancora utilizzata della prestazione di servizi ottenuta, e ciò indipendentemente dal valore a bilancio.

- ☞ In merito alle prestazioni di servizi che sono considerate consumate già al momento dell'ottenimento oppure che non sono più utilizzabili vedi l'opuscolo "Modifiche d'utilizzazione".

Di regola, la parte non ancora utilizzata di una prestazione di servizi ottenuta è determinata come segue:

Prezzo d'acquisto della prestazione di servizi
dedotto: ammortamento pro rata temporis (20% per anno dall'ottenimento della prestazione di servizi)
risulta: parte non ancora utilizzata della prestazione di servizi

Ai fini dell'IVA, una modifica d'utilizzazione non è più rilevante dopo 5 anni dall'ottenimento della prestazione di servizi.

Non è tuttavia dovuto alcun consumo proprio per le prestazioni di servizi (p. es. prestazioni di lavoro effettuate) eseguite dal contribuente stesso per proprio conto (p. es. per il suo uso privato o per l'uso del suo personale).

Le prestazioni di servizi che sono considerate effettuate a titolo gratuito (p. es. quale donazione o anticipo d'eredità) vanno pure giudicate secondo le disposizioni del consumo proprio dell'articolo 9 capoverso 4 LIVA.

- ☞ Per i criteri di delimitazione fra prestazioni a titolo oneroso e fattispecie di consumo proprio vedi cifra 3.

È per contro impossibile il prelievo di beni come pure l'utilizzo dell'infrastruttura che sono necessari per l'esecuzione di queste prestazioni di servizi.

Esempio

L'architetto Mario Neri di Camorino ha elaborato il progetto della casa di vacanza di sua figlia nel Malcantone e si assume la direzione dei lavori. A un terzo indipendente verrebbero fatturati secondo la tariffa SIA i seguenti importi: 30 000 franchi per la progettazione e 40 000 franchi per la direzione dei lavori. La figlia non lavora nello studio paterno. Nei suoi rendiconti IVA l'architetto Neri ha fatto valere il diritto alla deduzione totale dell'imposta precedente sui materiali, sui mezzi d'esercizio e sui locali aziendali utilizzati.

Si tratta in questo caso di prestazioni di servizi effettuate a titolo gratuito che vanno giudicate secondo le disposizioni del consumo proprio dell'articolo 9 capoverso 4 LIVA. Il prezzo che verrebbe fatturato a un terzo indipendente per

questa prestazione di servizi (70 000 franchi) non è quindi determinante per il calcolo dell'imposta sul consumo proprio. L'IVA è dovuta unicamente sull'utilizzazione dei beni mobili e immobili per questa prestazione, quindi ad esempio

- *sul materiale (carta, copie planimetriche, ecc.) utilizzato per l'elaborazione del progetto e la direzione dei lavori:
prezzo d'acquisto del materiale (☞ cifra 6.1);*
- *sui mezzi d'esercizio (impianto EED, fotocopiatrice, veicoli aziendali, ecc.) e locali aziendali utilizzati temporaneamente:
prezzo di locazione come per terzi indipendenti (☞ cifra 6.3).*

10.

Luogo del consumo proprio

a) In caso di fattispecie di prelievo

Nei casi di prelievi di beni dall'impresa secondo l'articolo 9 capoverso 1 LIVA (☞ cifra 5) il luogo del consumo proprio è il luogo in cui si trova il bene al momento del suo prelievo (art. 15 lett. a LIVA).

Se questi beni sono esportati direttamente (definitivamente) dal contribuente e se si dispone della decisione d'imposizione dell'AFD (☞ nm. 534 segg.), non è dovuta alcuna imposta sul consumo proprio (art. 19 cpv. 2 n. 4 e art. 20 cpv. 1 LIVA),

Nella prassi amministrativa dell'AFC si verifica un'esportazione esente dall'IVA anche quando il contribuente consegna a titolo gratuito a un terzo (contribuente o non contribuente) un bene che viene esportato da quest'ultimo con lo scopo di consegnarlo gratuitamente all'estero.

Il prestatore contribuente è tenuto a conservare le decisioni d'imposizione dell'AFD fino alla scadenza del termine di prescrizione.

☞ Per quanto riguarda le spedizioni collettive vedi nm. 537 segg.

Esempio 1

Un commerciante contribuente regala merce di rivendita oppure mezzi d'esercizio da lui utilizzati per un'attività imponibile a un Paese in via di sviluppo (= operazione esente dall'imposta secondo l'art. 19 cpv. 2 n. 4 LIVA, se si dispone di una decisione d'imposizione dell'AFD; nessuna imposta sul consumo proprio dovuta). Il commerciante contribuente è tenuto a conservare la decisione d'imposizione dell'AFD.

Esempio 2

Le società contribuenti A, B e C attive nel commercio e nella fabbricazione, regalano varie merci a un'organizzazione di beneficenza sul territorio svizzero (contribuente o non contribuente). L'organizzazione di beneficenza stessa spedisce le merci all'estero nell'ambito di una spedizione collettiva e in segui-

to si occupa della distribuzione gratuita nel Paese in via di sviluppo (= operazione esente dall'IVA secondo la prassi amministrativa dell'AFD, se si dispone di una decisione d'imposizione dell'AFD; nessuna imposta sul consumo proprio dovuta). Le società contribuenti A, B e C sono tenute a conservare le decisioni d'imposizione dell'AFD.

Esempio 3

Un'organizzazione umanitaria contribuente (p. es. Croce Rossa) acquista beni destinati all'elargizione a titolo gratuito all'estero (= operazione esente dall'IVA secondo l'art. 19 cpv. 2 n. 4 LIVA, se si dispone di una decisione d'imposizione dell'AFD; nessuna imposta sul consumo proprio dovuta). L'organizzazione umanitaria è tenuta a conservare la decisione dell'AFD.

Esempio 4

Un istituto bancario contribuente acquista arredamenti destinati alla sua succursale all'estero e li esporta direttamente (= operazione esente dall'IVA secondo l'art. 19 cpv. 2 n. 4 LIVA, se si dispone di una decisione d'imposizione dell'AFD; nessuna imposta sul consumo proprio dovuta). L'istituto bancario è tenuto a conservare la decisione dell'AFD.

Se l'istituto bancario consegna gratuitamente all'estero beni precedentemente utilizzati, che non avevano dato diritto alla deduzione totale o parziale dell'imposta precedente, non è dovuta alcuna imposta sul consumo proprio.

☞ In relazione a un eventuale diritto successivo alla deduzione dell'imposta precedente vedi l'opuscolo "Modifiche d'utilizzazione".

b) In caso di lavori su costruzioni

Per i lavori su costruzioni secondo l'articolo 9 capoverso 2 LIVA (☞ cifra 7) è determinante il luogo in cui si trova la costruzione (art. 15 cpv. b LIVA).

Non vi è quindi alcuna imposizione quale consumo proprio per i lavori effettuati su costruzioni all'estero. In proposito, vi è il diritto alla deduzione totale dell'imposta precedente. Se si dispone della decisione d'imposizione dell'AFD (☞ nm. 534 segg.), i beni (materiale di costruzione, attrezzi ecc.) esportati per l'edificazione di queste costruzioni sono pure esenti dall'IVA.

c) In caso di trasferimenti di patrimoni

In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito di un patrimonio o parte di esso secondo l'articolo 9 capoverso 3 LIVA (☞ cifra 8), il luogo del consumo proprio è quello nel quale il bene o la prestazione di servizi abbandona il settore imponibile dell'impresa (art. 15 lett. c LIVA).

d) In caso di prestazioni di servizi

In caso d'imposizione dell'utilizzazione di prestazioni di servizi per uno degli scopi previsti nell'articolo 9 capoverso 1 lettere a-d LIVA, il luogo del consu-

mo proprio è quello in cui la prestazione di servizi (rispettivamente la sua quota) è utilizzata.

11. **Nascita del credito fiscale**

Il momento in cui è adempiuta la fattispecie di consumo proprio secondo l'articolo 9 LIVA dipende dal genere e dall'utilizzazione dei beni. Il credito fiscale nasce:

a) **In caso di prelievo durevole di beni mobili e immobili** (☞ cifre 6.1 e 6.2)

- al momento del prelievo di beni sgravati dall'imposta;
- al momento della fine dell'obbligo d'assoggettamento o al termine dell'assoggettamento. In caso di liquidazione di un'impresa, l'assoggettamento termina con la chiusura della procedura di liquidazione.

b) **In caso di utilizzazione temporanea di beni** (☞ cifra 6.3)

- al momento dell'utilizzazione per uno scopo non imponibile.

c) **In caso di lavori su costruzioni** (☞ cifra 7)

- al momento dell'esecuzione di ogni parte della costruzione durante un periodo di rendiconto (in ragione dell'avanzamento della costruzione, p. es. in base alle situazioni parziali).

d) **In caso di doppia utilizzazione di beni secondo l'articolo 41 capoverso 2 LIVA** (☞ opuscolo "Riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione")

- una volta all'anno.

e) **In caso di prestazioni di servizi**

- al momento dell'utilizzazione per uno scopo non imponibile.

12. **Determinazioni approssimative**

Di principio l'imposta dovuta quale consumo proprio va determinata in modo effettivo. Per le seguenti fattispecie fiscali è per contro ammessa la scelta tra la determinazione effettiva e quella approssimativa:

- quota privata alle spese d'automobile;
- prelevamenti in natura della propria azienda compreso il vitto del personale;
- quote private alle spese di riscaldamento, illuminazione, pulizia, telefono, ecc.

☞ Per maggiori dettagli vedi il promemoria “Semplificazioni dell’imposizione della quota privata, dei prelevamenti in natura e del vitto del personale”.

A titolo di determinazione approssimativa, le quote contenute nel promemoria “Semplificazioni dell’imposizione della quota privata, dei prelevamenti in natura e del vitto del personale” possono essere applicate anche se tali prestazioni prelevate per l’uso o il consumo privato avvengono senza pagamenti e, quindi, vi sarebbe una prestazione a titolo oneroso secondo la cifra 3.1.

Altre determinazioni approssimative sono possibili ma necessitano l’autorizzazione dell’AFC (☞ nm. 960).

13. **Metodo dell’aliquota saldo**

Per maggiori dettagli in relazione al conteggio dell’imposta quale consumo proprio nell’applicazione del metodo dell’aliquota saldo vedi l’opuscolo “Aliquote saldo”.

14. **Imposizione di gruppo**

Tutte le società e persone che fanno parte di un gruppo IVA sono considerate e trattate dall’AFC come un unico contribuente (art. 22 LIVA). Gli effetti dell’imposizione di gruppo sono limitati alle operazioni interne fra i membri del gruppo con sede nella Confederazione Svizzera. L’esecuzione di prestazioni tra i membri del gruppo non avvengono in una situazione di scambio di prestazioni (trattandosi di prestazioni interne). Pertanto, non si può essere in presenza di fattispecie secondo gli articoli 6-8 LIVA. Lo stesso vale per le transazioni patrimoniali nell’ambito di fondazioni, ristrutturazioni e concentrazioni di imprese all’interno di un gruppo IVA.

Se una società o persona facente parte del gruppo d’imposizione esegue prestazioni (p. es. forniture, prestazioni di servizi, lavori su costruzioni), dal profilo fiscale tali prestazioni vanno considerate soltanto quando si è in presenza di una fattispecie di consumo proprio (☞ cifre 5 o 7), ad esempio quando beni o prestazioni di servizi vengono utilizzati d’ora in poi per scopi non imponibili all’IVA.

Esempio 1

Un negozio di musica appartenente a un gruppo d’imposizione fornisce alla scuola di musica che appartiene allo stesso gruppo nuovi strumenti per l’insegnamento musicale (escluso dall’IVA). Il negozio di musica fattura alla scuola di musica l’importo di 30 000 franchi. Il negozio aveva dedotto l’imposta precedente sul prezzo d’acquisto di questi strumenti (25 000 franchi).

Per l’imposizione del consumo proprio è determinante il prezzo d’acquisto di 25 000 franchi (☞ cifra 6.1.1).

Esempio 2

La Progetti SA (studio d'architettura) fa parte di un gruppo d'imposizione attivo nel ramo assicurativo. La Progetti SA è incaricata della progettazione e della sorveglianza delle costruzioni (edifici locativi commerciali e abitativi) che la compagnia d'assicurazioni A, membro del gruppo, fa costruire investendo i suoi capitali.

Le prestazioni d'architettura costituiscono delle operazioni interne.

Qualora la compagnia d'assicurazioni A non fosse membro del gruppo IVA, i lavori eseguiti su costruzioni andrebbero esaminati dal punto di vista soggettivo e oggettivo secondo le spiegazioni della cifra 7.3.1. in caso di adempimento di tutti i tre presupposti ivi menzionati, verrebbe a cadere l'imposizione quale consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera a LIVA. In questo caso la Progetti SA dovrebbe imporre le prestazioni effettuate alla compagnia d'assicurazioni A. Quest'ultima non potrebbe procedere alla deduzione dell'imposta precedente o, al massimo, potrebbe procedere solo a una deduzione parziale.

La compagnia d'assicurazioni A è tuttavia membro del gruppo IVA e la fattispecie non va quindi esaminata nell'ottica della singola impresa, bensì nell'ottica del gruppo IVA. Di conseguenza non sono adempiti tutti i tre presupposti della cifra 7.3.1, ragion per cui è dovuta l'imposta sul consumo proprio secondo l'articolo 9 capoverso 2 lettera a LIVA.

15. Contabilità e conservazione

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.

☞ Per maggiori dettagli vedi nm. 878 segg.

In relazione all'imposizione del consumo proprio il contribuente allestisce annotazioni adeguate facilmente verificabili.

☞ In relazione alla contabilizzazione del consumo proprio vedi nm. 937 segg.

Il termine di conservazione dei libri contabili, dei giustificativi, delle carte d'affari e di altri documenti è di 10 anni (fatto salvo l'art. 962 cpv. 2 CO). I documenti in relazione con i beni immobili vanno invece conservati per 20 anni. Se allo scadere del termine di conservazione il credito fiscale a cui si riferiscono i libri contabili, i giustificativi, le carte d'affari e gli altri documenti non è ancora prescritto, l'obbligo di conservazione si protrae sino al compimento della prescrizione (art. 58 cpv. 2 LIVA, nm. 943 segg.).

Allegato Tabella degli ammortamenti per l'imposta federale diretta



Eidgenössische Steuerverwaltung
Administration fédérale des contributions
Amministrazione federale delle contribuzioni

Direkte Bundessteuer
Impôt fédéral direct
Imposta federale diretta

Merkblatt A 1995 – Geschäftliche Betriebe
Notice A 1995 – Entreprises commerciales
Promemoria A 1995 – Aziende commerciali

Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe¹

Rechtsgrundlagen: Art. 27 Abs. 2 Bst. a, 28 und 62 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)

1. Normalsätze in Prozenten des Buchwertes²

Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften und Personalwohnhäuser	2 %
– auf Gebäuden allein ³	2 %
– auf Gebäuden und Land zusammen ⁴	1,5 %
Geschäftshäuser, Büro- und Bankgebäude, Warenhäuser, Kinogebäude	
– auf Gebäuden allein ³	4 %
– auf Gebäuden und Land zusammen ⁴	3 %
Gebäude des Gastwirtschaftsgewerbes und der Hotellerie	
– auf Gebäuden allein ³	6 %
– auf Gebäuden und Land zusammen ⁴	4 %
Fabrikgebäude, Lagergebäude und gewerbliche Bauten (speziell Werkstatt- und Silogebäude)	
– auf Gebäuden allein ³	8 %
– auf Gebäuden und Land zusammen ⁴	7 %
Wird ein Gebäude für verschiedene geschäftliche Zwecke benötigt (z.B. Werkstatt und Büro), so sind die einzelnen Sätze angemessen zu berücksichtigen.	
Hochregallager und ähnliche Einrichtungen	15 %
Fahrnisbauten auf fremdem Grund und Boden	20 %
Geleiseanschlüsse	20 %
Wasserleitungen zu industriellen Zwecken	20 %
Tanks (inkl. Zisternewaggons), Container	20 %
Geschäftsmobil, Werkstatt- und Lagereinrichtungen mit Mobilcharakter	25 %
Transportmittel aller Art ohne Motorfahrzeuge	30 %
insbesondere Anhänger	30 %
Apparate und Maschinen zu Produktionszwecken	40 %
Motorfahrzeuge aller Art	40 %
Maschinen, die vorwiegend im Schichtbetrieb eingesetzt sind, oder die unter besonderen Bedingungen arbeiten, wie z.B. schwere Steinbearbeitungsmaschinen, Stassenbaumaschinen	40 %
Maschinen, die in erhöhtem Masse schädlichen chemischen Einflüssen ausgesetzt sind	40 %
Büromaschinen	40 %
Datenverarbeitungsanlagen (Hardware und Software)	40 %
Immaterielle Werte, die der Erwerbstätigkeit dienen, wie Patent-, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz- und andere Nutzungsrechte, Goodwill	40 %
Automatische Steuerungssysteme	40 %
Sicherheitseinrichtungen, elektronische Mess- und Prüfgeräte	40 %
Werkzeuge, Werkgeschirr, Maschinenwerkzeuge, Geräte, Gebilde, Gerüstmaterial, Paletten usw.	45 %
Hotel- und Gastwirtschaftsgeschirr sowie Hotel- und Gastwirtschaftswäsche	45 %

2. Sonderfälle

Investitionen für energiesparende Einrichtungen
Wärmeisolierungen, Anlagen zur Umstellung des Heizsystems, zur Nutzung der Sonnenenergie und der Windenergie im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50% vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 1) abgeschrieben werden.

Umweltschutzanlagen

Gewässer- und Landschaftsanlagen sowie Abfallreinigungsanlagen können im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50% vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 1) abgeschrieben werden.

3. Nachholung unterlassener Abschreibungen

Die Nachholung unterlassener Abschreibungen ist nur in Fällen zulässig, in denen das steuerpflichtige Unternehmen in früheren Jahren wegen schlechten Geschäftsganges keine genügenden Abschreibungen vornehmen konnte. Wer Abschreibungen nachholen begründet ist, verpflichtet, deren Begründetheit nachzuweisen.

4. Besondere kantonale Abschreibungsverfahren

Unter bestimmten kantonalen Abschreibungsverfahren sind vom ordentlichen Abschreibungsverfahren abweichende Abschreibungsmethoden zu verstehen, die sich nach dem kantonalen Steuerrecht oder nach der kantonalen Steuerpraxis unter bestimmten Voraussetzungen regelmässig und planmässig zur Anwendung gelangen, wobei es sich um wiederholte oder einmalige Abschreibungen auf dem gleichen Objekt handeln kann (z.B. Sofortabschreibung, Einmalredigungsverfahren). Besondere Abschreibungsverfahren dieser Art können auch für die direkte Bundessteuer angewendet werden, sofern sie über längere Zeit zum gleichen Ergebnis führen.

5. Abschreibungen auf ausgewerteten Aktiven

Abschreibungen auf Aktiven, die zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet wurden, können nur vorgenommen werden, wenn die Aufwertungen handelsrechtlich zulässig waren und die Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung verrechenbar gewesen waren.

¹ Für Land- und Forstwirtschaftsbetriebe, Elektrizitätswerke, Luftseilbahnen und Schifffahrtsunternehmungen bestehen besondere Merkblätter, erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Allgemeine Dienste DV, 3003 Bern
Telefon 031-322 74 11 / Fax 031-324 05 96 / E-mail dv@estv.admin.ch / Internet www.estv.admin.ch

Für Abschreibungen auf dem **Anschaffungswert** sind die genannten Sätze um die Hälfte zu reduzieren.

² Der höhere Abschreibungsatz für Gebäude allein kann nur angewendet werden, wenn der restliche Buchwert bzw. die Gestehungskosten der Gebäude separat aktiviert sind. Auf dem Wert des Landes werden grundsätzlich keine Abschreibungen gewährt.

⁴ Dieser Satz ist anzuwenden, wenn Gebäude und Land zusammen in einer einzigen Bilanzposition erscheinen. **In diesem Fall ist die Abschreibung nur bis auf den Wert des Landes zulässig.**

Amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales¹

Bases légales: Art. 27, 2^a al., let. a, 28 et 62 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

1. Taux normaux en pour cent de la valeur comptable²

Maisons d'habitation de sociétés immobilières et maisons d'habitation pour le personnel	
– sur le bâtiment uniquement ³	2 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble ⁴	1,5 %
Bâtiments commerciaux, bureaux, banques, grands magasins et cinémas	
– sur le bâtiment uniquement	4 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble ⁴	3 %
Hôtels et restaurants	
– sur le bâtiment uniquement	6 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble ⁴	4 %

Fabriques, entrepôts et immeubles artisanaux (en particulier ateliers et silos à caractère immobilier)	
– sur le bâtiment uniquement ³	8 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble ⁴	7 %

Si un bâtiment est utilisé à différents usages commerciaux (p.ex. atelier et bureaux), on tiendra compte de manière appropriée des taux respectifs.

Entrepôts à hauts rayonnages et installations semblables	15 %
Constructions mobilières sur fonds d'autrui	20 %
Voies ferrées industrielles	20 %
Conduits d'eau industriels	20 %
Réservoirs (y compris wagons-citernes), conteneurs	20 %

¹ Pour les exploitations agricoles et sylvicoles, les entreprises électriques, les télégraphiques et les entreprises de navigation, il existe des notices spéciales, que l'on peut obtenir auprès de l'Administration fédérale des contributions, Services généraux DAT, 3003 Berne
Téléphone 031-322 74 11 / Fax 031-324 05 96 / E-mail dv@estv.admin.ch / Internet www.estv.admin.ch

² Pour les amortissements sur la **valeur d'acquisition**, les taux mentionnés seront réduits de moitié.

³ Le taux le plus élevé pour le bâtiment uniquement ne peut être appliqué que si la valeur comptable résiduelle ou le coût de construction des bâtiments figure séparément à l'actif du bilan. En règle générale, l'amortissement d'un bien-fonds n'est pas admis.

⁴ On appliquera ce taux lorsque bâtiment et bien-fonds ensemble figurent au bilan sous une seule et même rubrique. **Dans ce cas, l'amortissement n'est admis que jusqu'à la valeur du terrain.**

Mobilier commercial, installations d'ateliers et d'entrepôts ayant un caractère mobilier	25 %
Moyens de transport sans moteur de tout genre, en particulier remorques	30 %
Appareils et machines destinés à la production	30 %
Véhicules à moteur de tout genre	40 %
Machines utilisées principalement pour le travail par équipes ou employés dans des conditions spéciales, telles que machines lourdes servant à travailler la pierre, machines de chantier	40 %
Machines qui sont exposées à un haut degré à des actions chimiques nuisibles	40 %
Machines de bureau	40 %
Ordinateurs (hardware et software)	40 %
Valeurs immatérielles servant à l'activité à but lucratif, comme par exemple brevets, raisons sociales, droits d'édition, concessions, licences et autres droits de jouissance, goodwill	40 %
Systèmes à commande automatique	40 %
Installations de sécurité, appareils électroniques de mesure et de contrôle	40 %
Outils, ustensiles d'artisans, outillage pour machines, instruments, récipients, échafaudages, palettes (ou plateaux), etc.	45 %
Vaisselle et linge d'hôtel et de restaurant	45 %

2. Cas spéciaux

Investissements pour des installations visant à économiser l'énergie
Les isolations thermiques, les installations pour la transformation du système de chauffage, les installations pour l'utilisation de l'énergie solaire, etc., peuvent être amorties durant le premier et deuxième exercices à raison de 50% de la valeur comptable et durant les années suivantes aux taux usuels appliqués à de telles installations (chiffre 1).

Installations pour la protection de l'environnement

Les installations pour la protection des eaux et de l'air contre le bruit ainsi que les installations de purification d'air peuvent être amorties durant le premier et deuxième exercices à raison de 50% de la valeur comptable et durant les années suivantes aux taux usuels appliqués à de telles installations (chiffre 1).

3. Amortissements faits après coup

Des amortissements ne peuvent être admis après coup que dans les cas où l'entreprise contribuable, en raison de la mauvaise marche des affaires, n'était pas en mesure de procéder à des amortissements suffisants pendant les années antérieures. Celui qui dispose de la déduction de tels amortissements est tenue d'en établir le bien-fondé.

4. Procédés cantonaux spéciaux d'amortissement

Par procédés cantonaux spéciaux d'amortissement, on comprend les méthodes d'amortissement qui s'écartent des procédés usuels et qui, en vertu du droit fiscal cantonal ou de la pratique fiscale du canton étaient, sous certaines conditions, déjà appliquées régulièrement et systématiquement; il peut s'agir d'amortissements uniques ou répétés sur le même objet (p.ex. amortissement immobilier). Des procédures spéciales d'amortissement de cette nature peuvent être également appliquées en matière d'impos. fédéral direct, pour autant qu'elles conduisent à long terme au même résultat.

5. Amortissements opérés sur des actifs réévalués

Les amortissements opérés sur des actifs qui ont été réévalués afin de compenser des pertes n'ont été admis qu'après que les réévaluations étaient autorisées par le droit commercial et que les pertes pouvaient être déduites au moment de l'amortissement.

Ammortamenti sugli attivi immobilizzati nelle aziende commerciali¹

Basilegali: Art. 27 cpv. 2 lett. a, 28 e 62 della legge federale sull'imposta federale diretta (LFD)

1. Aliquote normali in per cento del valore contabile²

Case d'abitatione di società immobiliari e case d'abitatione per il personale	
- sui soli edifici ³	2 %
- sugli edifici e i terreni assieme ⁴	15 %
Edifici commerciali, edifici per uffici, banche, grandi magazzini, cinematografi	
- sui soli edifici ³	4 %
- sugli edifici e i terreni assieme ⁴	3 %
Alberghi e ristoranti	
- sui soli edifici ³	6 %
- sugli edifici e i terreni assieme ⁴	4 %
Fabbriche, magazzini e stabilimenti artigianali (in particolare officine e silii)	
- sui soli edifici ³	8 %
- sugli edifici e i terreni assieme ⁴	7 %
Se un edificio è impiegato per differenti scopi commerciali (ad es. officina e ufficio), si terrà conto in modo equo delle differenti aliquote	
Depositi a scansie e installazioni analoghe	15 %
Costruzioni mobili su fondi di terzi	20 %
Raccordi ferroviari industriali	20 %
Condotte d'acqua a fini industriali	20 %
Serbatoi (compresi i vasoni esterni), contenitori	20 %
Mobili commerciali, installazioni d'officina e per magazzini a carattere mobile	25 %
Mezzi di trasporto senza motore d'ogni genere, in particolare i rimorchi	30 %
Apparecchi e macchine destinati alla produzione	30 %
Vehicoli a motore d'ogni genere	40 %
Macchine usate principalmente nel lavoro a turni o impiegate in condizioni speciali, come ad esempio macchine pesanti per la lavorazione della pietra, macchine per cantieri stradali	40 %
Macchine (tramite esposte ad agenti chimici degradanti)	40 %
Macchine d'ufficio	40 %
Ordinateurs (hardware et software)	40 %
Valori immatériels che servono all'attività lucrativa, ad esempio brevetti, ragioni sociali, diritti d'edizione, concessioni, licenze e altri diritti di godimento, valore d'avviamento (goodwill)	40 %
Sistemi a comando automatico	40 %
Installazioni di sicurezza, apparecchi elettronici di misurazione e di controllo	40 %
Attrezzi, utensili, attrezzi per macchine, strumenti, recipienti, impalcature, palette, ecc.	45 %
Stoviglie e biancheria di ristoranti e alberghi	45 %

2. Casi special

Investimenti per installazioni che risparmiano energia

Le installazioni termiche, le installazioni per trasformare il sistema di riscaldamento, gli impianti per l'utilizzazione dell'energia solare, ecc., possono essere ammortizzati durante il primo e secondo esercizio in ragione del 50% del valore contabile e durante gli anni successivi secondo le aliquote usuali applicate a simili installazioni (cifra 1).

Installazione per la protezione dell'ambiente

Le installazioni per la protezione delle acque e di protezione contro i pollai nonché le installazioni per la purificazione dell'aria possono essere ammortizzate durante il primo e secondo esercizio in ragione del 50% del valore contabile e durante gli anni successivi secondo le aliquote usuali applicate a simili installazioni (cifra 1).

3. Ammortamenti tardivi

Sono ammessi ammortamenti tardivi solamente nei casi in cui l'impresa assoggettata non è stata in grado d'effettuare ammortamenti sufficienti negli anni precedenti a motivo del cattivo andamento degli affari. Chi richiede di poter procedere ad ammortamenti tardivi è tenuto a fornire la giustificazione.

4. Particolari metodi d'ammortamento previsti dai Cantoni

Sono particolari metodi d'ammortamento cantonali quelli che si scostano dai metodi usuali e che, in virtù del diritto fiscale cantonale o della prassi fiscale del Cantone erano, a determinate condizioni, già applicati regolarmente e sistematicamente, potendosi trattare d'ammortamenti unici o ripetuti sul medesimo oggetto (ad es. ammortamento immediato). Tali metodi particolari d'ammortamento possono anche essere applicati in materia d'imposta federale diretta, per quanto a lungo termine portino al medesimo risultato.

5. Ammortamenti su attivi rivalutati

Gli ammortamenti su attivi rivalutati per compensare perdite sono ammessi unicamente se le rivalutazioni erano autorizzate dal diritto commerciale e le perdite potevano essere dedotte al momento dell'ammortamento.

¹ Per le aziende agricole e silvicole, le aziende elettriche, le telefoniche e le imprese di navigazione vi sono promemoria special, ottenibili presso

l'Amministrazione federale delle contribuzioni, Servizi generali DPB, 3003 Berna, Telefono: 031-322 74 11 / Fax: 031-324 05 96

E-mail: dsv@stv.admin.ch / Internet: www.stv.admin.ch

² Per gli ammortamenti sul valore di acquisto, le aliquote indicate vanno ridotte della metà.

³ L'aliquote d'ammortamento più elevata concernente i soli edifici può essere applicata soltanto se il valore contabile rimanente rispettivamente i costi di costruzione degli edifici sono attivati separatamente. In principio sui terreni non sono ammessi ammortamenti.

⁴ Questa aliquote va applicata se gli edifici e i terreni figurano in un'unica voce del bilancio. In tal caso l'ammortamento è ammesso soltanto sino al raggiungimento del valore del terreno.