

Opuscolo speciale n. 05

Modifiche d'utilizzazione

(Diritto successivo alla deduzione dell'imposta precedente
e imposizione del 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 settembre 2000 dall'Amministrazione federale delle contribuzioni, valevole con l'introduzione della legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (1° gennaio 2001).

L'esperienza pratica dell'AFC ha mostrato che è utile presentare le basi determinanti relative al diritto successivo alla deduzione dell'imposta precedente (in seguito detto anche sgravio fiscale successivo) e all'imposizione del consumo proprio e trattare successivamente le modifiche d'utilizzazione parziali o totali. Inoltre, sono state fissate in maniera identica le basi di calcolo per la determinazione effettiva o approssimativa dell'imposta sul valore attuale dei beni e sul valore della quota non ancora utilizzata delle prestazioni di servizi. Discordanze fra i due metodi esistono solo ancora nel limite di tolleranza del 20% (che basta per l'applicazione nella determinazione approssimativa) come pure per le quote determinanti dell'anno precedente che servono da base per il calcolo dell'imposta. Per questa ragione anche il numero degli esempi di calcolo ha potuto essere ridotto drasticamente, ciò che comporta per di più una migliore visione d'insieme. La struttura della presente pubblicazione non corrisponde a quella edita nel 2000.

Le modifiche intervenute dal 1° gennaio 2001 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, a prescindere dalle modifiche in relazione alle precedenti citate basi di calcolo, 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.

Abbreviazioni

AFC	Amministrazione federale delle contribuzioni
CE	conto economico
cifra	cifra nel presente opuscolo
CO	Codice delle obbligazioni (RS 220)
IVA	Imposta sul valore aggiunto
LIVA	Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (RS 641.20)
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)
RS	Raccolta sistematica del diritto federale

Valevole fino al
31 dicembre 2009

Indice delle materie	Pagina
1. Principio	7
1.1 Senso e scopo come pure modalità di funzionamento delle modifiche d'utilizzazione	7
1.2 Presupposti fondamentali per lo sgravio fiscale successivo e l'imposizione del consumo proprio in relazione a modifiche d'utilizzazione	8
1.2.1 Sgravio fiscale successivo	8
1.2.2 Imposizione del consumo proprio	10
1.3 Dichiarazione nel rendiconto IVA	10
2. Basi determinati per lo sgravio fiscale successivo e l'imposizione del consumo proprio	11
2.1 Beni immobili.	11
2.1.1 Definizione	11
2.1.2 Spese fiscalmente rilevanti in relazione a beni immobili	11
2.1.3 Base di calcolo per beni immobili	16
2.2 Beni mobili.	18
2.2.1 Definizione	18
2.2.2 Spese fiscalmente rilevanti in relazione a beni mobili	19
2.2.3 Base di calcolo per beni mobili	21
2.3 Prestazioni di servizi	22
2.3.1 Definizione	22
2.3.2 Spese fiscalmente rilevanti in relazione a prestazioni di servizi	23
2.3.3 Base di calcolo per le prestazioni di servizi	25
3. Modifiche d'utilizzazione totali.	25
3.1 Fattispecie di modifiche d'utilizzazione totali	26
3.2 Determinazione dell'imposta nei casi di modifiche d'utilizzazione totali	26
4. Modifiche d'utilizzazione parziali	28
4.1 Fattispecie di modifiche d'utilizzazione parziali	28
4.2 Determinazione dell'imposta nei casi di modifiche d'utilizzazione parziali	29
4.2.1 Determinazione approssimativa dell'IVA in caso di modifiche d'utilizzazioni parziali.	29
4.2.2 Determinazione effettiva dell'IVA nei casi di modifiche d'utilizzazione parziali.	32
4.2.3 Durata d'applicazione e passaggio da una procedura scelta all'altra	34
4.2.4 Procedura pratica per la determinazione dell'imposta in relazione con modifiche d'utilizzazione parziali	35
5. Particolarità	47
5.1 Banche	47
5.2 Produttori di film	47
5.3 Collettività pubbliche	47
5.4 Imposizione di gruppo	47
5.5 Immobili liberi (non occupati)	49
5.6 Procedura di notifica	50
5.7 Metodo dell'aliquota saldo.	50
5.7.1 Principio	50
5.7.2 Modifiche d'utilizzazione in caso di passaggio dal metodo dell'aliquota saldo al metodo di rendiconto effettivo e viceversa	51

5.7.3	Modifiche d'utilizzazione al momento dell'applicazione del metodo di rendiconto effettivo, quando prima si è conteggiato secondo il metodo dell'aliquota saldo	51
5.8	Sussidi e altri contributi dei poteri pubblici, doni	55
5.8.1	Sussidi ecc. riferiti a un determinato oggetto	55
5.8.2	Sussidi e simili a copertura del disavanzo d'esercizio.	57
5.9	Utilizzazione temporanea di beni	61
6.	Contabilità e conservazione	61

valevole fino al
31 dicembre 2009

1. Principio

1.1 Senso e scopo come pure modalità di funzionamento delle modifiche d'utilizzazione

Le spese che nascono in relazione a operazioni imponibili (risp. esenti), così come le spese che derivano dal quadro di un'attività che se effettuata sul territorio svizzero sarebbe imponibile (sfera imponibile), legittimano la deduzione dell'imposta precedente (art. 38 LIVA). Per contro, una deduzione dell'imposta precedente su spese concernenti operazioni escluse dall'imposta (art. 18 LIVA) non è ammessa (art. 17 LIVA).

Se vi sono però cambiamenti nello scopo d'utilizzazione, ad esempio una parte di immobile affittata con opzione (sfera imponibile) viene in futuro affittata senza opzione (sfera non imponibile) o viceversa, si verifica una modifica d'utilizzazione.

Modifiche d'utilizzazione possono comportare uno sgravio fiscale successivo quando un bene o una prestazione di servizi che finora si posizionava nella sfera non imponibile viene d'ora in poi utilizzato nella sfera imponibile (art. 42 LIVA). Nel caso contrario, può comportare un'imposizione del consumo proprio (art. 9 in relazione con l'art. 34 LIVA). Sulla base delle disposizioni legali i valori determinanti, in caso di sgravio fiscale successivo e d'imposizione del consumo proprio in relazione alle modifiche d'utilizzazione (art. 34 e 42 LIVA), si differenziano fra

- beni immobili (☞ cifra 2.1),
- beni mobili (☞ cifra 2.2) come pure
- prestazioni di servizi (☞ cifra 2.3).

Con la correzione dell'imposta si ottiene che lo scopo all'origine dell'acquisto rispettivamente la casualità della prima utilizzazione non rimanga determinante. Decisivo è se un bene viene o no utilizzato per operazioni di principio imponibili. Il bene è sgravato dall'IVA se utilizzato nella sfera imponibile rispettivamente è gravato dell'IVA se viene impiegato nella sfera non imponibile.

Il legislatore non si esprime sui generi delle spese che sono rilevanti. Tuttavia si può intuire che beni consumati non possono più essere considerati oggetto di una modifica d'utilizzazione. La prassi amministrativa è stata così definita che di principio solo le spese di miglioria e perciò quelle attivabili sono da integrare nelle calcolazioni. Per l'imposizione del consumo proprio rispettivamente per lo sgravio fiscale successivo non è richiesto che i valori siano realmente attivati. Questa esigenza esiste solamente per lo sgravio fiscale successivo delle prestazioni di servizi. Le spese di miglioria sono di principio definite nelle disposizioni sulle imposte dirette. Tuttavia un'eccezione esiste nei casi di grandi ristrutturazioni (☞ cifra. 2.1.2 lett. c).

In caso di modifica d'utilizzazione si distingue fra modifica d'utilizzazione totale (☞ cifra 3) e parziale (☞ cifra 4).

Esempio 1 (modifica d'utilizzazione totale)

Fino al 30 giugno 2006 il contribuente A affitta a un medico B non contribuente un terzo dell'immobile edificato nel 2001. Il locatario successivo è l'impresa contribuente C. A partire dal 1° luglio 2006 il contribuente A opta per l'imposizione delle entrate di locazione.

In questo esempio un terzo dell'immobile è utilizzato fino a metà del 2006 nella sfera non imponibile e di conseguenza il contribuente A sulle corrispondenti spese non ha avuto diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Attraverso l'opzione per l'imposizione delle entrate di locazione ora questo terzo entra totalmente nella sfera imponibile per cui vi è una **modifica d'utilizzazione totale** che comporta uno sgravio fiscale successivo. Il 1° luglio 2006, in seguito alla modifica d'utilizzazione, l'IVA può essere determinata sul valore attuale. Le corrispondenti spese di miglioria effettuate a partire dal 2001 su un terzo dell'immobile possono perciò essere prese in considerazione.

Esempio 2 (modifica d'utilizzazione parziale)

Il contribuente D ha quale scopo sociale effettuare prestazioni in due settori: consulenza e insegnamento (senza opzione). I beni e le prestazioni di servizi sono destinati a doppia utilizzazione (nella sfera imponibile per le "prestazioni di consulenza" e nella sfera non imponibile per le "prestazioni di insegnamento"). Il rapporto d'utilizzazione si modifica in pratica ogni giorno.

In questo esempio si verificherebbe, attraverso la variazione dei rapporti d'utilizzazione, in pratica giornalmente, una modifica d'utilizzazione che comporterebbe uno sgravio fiscale successivo (in caso di un incremento dell'utilizzazione per il settore delle prestazioni di consulenza) o un'imposizione del consumo proprio (in caso di un incremento d'utilizzazione per il settore delle prestazioni di insegnamento). In questo caso è utile attendere il rapporto d'utilizzazione su scala annua e una volta all'anno esaminare **una modifica d'utilizzazione parziale** fiscalmente rilevante.

La complessità della problematica delle modifiche d'utilizzazione è dimostrata anche dal fatto che sono state elaborate soluzioni particolari alfine di soddisfare in maniera possibilmente conforme i rispettivi bisogni. Sussistono così delle particolarità nei settori delle banche, dei produttori di film, delle collettività pubbliche, ecc. che saranno trattate alla cifra 5.

1.2 Presupposti fondamentali per lo sgravio fiscale successivo e l'imposizione del consumo proprio in relazione a modifiche d'utilizzazione

1.2.1 Sgravio fiscale successivo

Presupposti fondamentali per lo sgravio fiscale successivo:

- esistono documenti IVA conformi (art. 37 LIVA; eccezioni secondo quanto spiegato di seguito) rispettivamente è stata corrisposta precedentemente un'imposta sul consumo proprio (art. 9 LIVA);

- i beni e le prestazioni di servizi da sgravare sono destinati in futuro a uno scopo imponibile;
- il deprezzamento (ovvero gli ammortamenti secondo l'art. 42 cpv. 3 LIVA) è preso in considerazione



Lo sgravio fiscale successivo va effettuato alla medesima aliquota d'imposta, con cui i beni e le prestazioni di servizi sono stati a suo tempo gravati all'acquisto, rispettivamente imposti a titolo di consumo proprio. L'IVA pagata in passato è sgravata tenendo conto del deprezzamento (art. 42 LIVA).

Se il contribuente non effettua lo sgravio fiscale successivo al momento della modifica d'utilizzazione, può porvi rimedio entro il termine di prescrizione (art. 42 in relazione con l'art. 50 LIVA).

In base ai presupposti fondamentali per lo sgravio fiscale successivo menzionati al primo punto, uno sgravio fiscale successivo è di principio possibile, se le fatture per le spese da sgravare sono IVA conformi. In particolare le fatture devono essere indirizzate all'impresa che desidera far valere lo sgravio fiscale successivo.

Nei seguenti due **casi eccezionali** la prassi amministrativa si discosta da questo principio dell'**indicazione dell'indirizzo**¹:

- a) nel caso di ripresa di beni e prestazioni di servizi con **procedura di notifica** nel significato dei nm. 397 segg. (☞ cifra 5.6). Sebbene in questo caso le fatture risultino indirizzate al trasferente, le disposizioni concernenti l'indicazione dell'indirizzo sono soddisfatte.
- b) nel caso di **assunzione di un'impresa non contribuente**. In merito va osservato quanto segue:

Se attivi e passivi vengono trasferiti, l'assuntore subentra nei diritti e obblighi fiscali dell'impresa assunta (art. 30 cpv. 2 LIVA). Secondo questa disposizione legale una società assuntrice ad esempio nell'ambito di una fusione ai sensi degli articoli 3 segg. della legge sulla fusione (Lfus) subentra quindi nei diritti e obblighi della società assunta anche se quest'ultima prima del trasferimento non era contribuente. Il diritto potenziale allo sgravio fiscale successivo è in tal modo trasferito alla società assuntrice. La società assuntrice può, al momento che i presupposti ai sensi dell'articolo 42 LIVA risultano soddisfatti, far valere un eventuale sgravio fiscale successivo che all'origine avrebbe avuto diritto la società assunta in caso di modifica d'utilizzazione. La società assuntrice può in tal modo far valere lo sgravio fiscale successivo sulla base delle fatture emesse alla società assunta.

Le conseguenze descritte della successione fiscale riferite allo sgravio fiscale successivo caratterizzano pertanto non solo i casi di ripresa di tutti gli attivi e passivi di una persona giuridica da parte di un'altra persona giuridica, bensì anche tutte le assunzioni di imprese. Di principio, lo sgravio fiscale successivo può essere quindi fatto valere anche da chi assume una ditta individuale, ammesso che tutti gli attivi e passivi del patrimonio aziendale del proprietario della ditta individuale siano trasferiti alla persona assuntrice.



Nella prassi amministrativa, uno sgravio fiscale successivo non è possibile se non sono trasferiti tutti gli attivi e passivi ma ad esempio solo gli attivi o solo alcuni attivi e passivi.

- c) nel caso di **costituzione d'impresa**. I beni e le prestazioni di servizi ottenuti dai membri fondatori nell'ambito di una costituzione di una nuova impresa possono essere oggetto di uno sgravio fiscale successivo, anche se la fattura non è intestata al nome dell'impresa, poiché essa non esiste ancora al momento dell'ottenimento².

1.2.2 Imposizione del consumo proprio

Presupposti fondamentali per un'imposizione del consumo proprio:

- il contribuente era a suo tempo **legittimato** alla deduzione dell'imposta precedente (art. 9 LIVA). Un mancato sgravio fiscale successivo rispettivamente l'omissione della deduzione dell'imposta precedente non significa che le spese legittimanti la deduzione dell'imposta precedente e i rapporti d'utilizzazione non vengano presi in considerazione per la definizione delle successive modifiche d'utilizzazione;
- I beni e le prestazioni di servizi saranno destinati in futuro a uno scopo **non** imponibile;
- il deprezzamento (ovvero gli ammortamenti secondo l'art. 42 cpv. 3 LIVA) è preso in considerazione.



Determinante ai fini dell'imposizione del consumo proprio è l'aliquota d'imposta in vigore al momento della modifica d'utilizzazione (art. 43 cpv. 2 LIVA).

1.3 Dichiarazione nel rendiconto IVA

- **Importi IVA risultanti da sgravi fiscali successivi:**

Gli importi IVA determinati vanno dichiarati alla cifra 111 (imposta precedente deducibile su investimenti e altri costi d'esercizio) del rendiconto IVA e le

corrispondenti calcolazioni vanno allegate. I documenti dettagliati (p. es. fatture o altri giustificativi) sono da inoltrare all'AFC solo su richiesta.

- **Importi IVA risultanti da imposizioni del consumo proprio:**

Gli importi determinanti vanno dichiarati alle cifre 020 (valore di consumo proprio) e 070 rispettivamente 071 (valore di consumo proprio e importo IVA) del rendiconto IVA e le corrispondenti calcolazioni vanno allegate. I documenti dettagliati (p. es. fatture o altri giustificativi) sono da inoltrare all'AFC solo su richiesta.

2. **Basi determinati per lo sgravio fiscale successivo e l'imposizione del consumo proprio**

Formano oggetto dello sgravio fiscale successivo così come dell'imposizione del consumo proprio in caso di modifiche d'utilizzazione unicamente **i costi e gli investimenti che legittimano la deduzione dell'imposta precedente.**

In questo ambito va fatta una distinzione fra

- beni immobili (☞ cifra 2.1),
- beni mobili (☞ cifra 2.2) come pure
- prestazioni di servizi (☞ cifra 2.3).

2.1 **Beni immobili**

2.1.1 **Definizione**

Sono considerati beni immobili:

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

Ai fini dell'IVA un bene è considerato:

- **nuovo**, quando nell'azienda del contribuente non è **mai** stato utilizzato **per un qualsiasi scopo** (p. es. per la locazione, o come mezzo d'esercizio). L'uso da parte del precedente proprietario è irrilevante.
- **usato**, quando nell'azienda del contribuente è stato utilizzato **per un qualsiasi scopo** (p. es. per la locazione, o come mezzo d'esercizio). L'uso da parte del precedente proprietario è irrilevante.

Questa differenziazione in relazione con le modifiche d'utilizzazione è importante, poiché l'ammortamento del bene viene preso in considerazione solo a partire dal primo anno di utilizzo.

2.1.2 **Spese fiscalmente rilevanti in relazione a beni immobili**

Di regola, fiscalmente rilevanti sono le spese d'investimento per lo stabile che secondo i principi generali della contabilità sono **attivabili**, ma non il valore del terreno (☞ lett. f qui di seguito). Non è determinante se l'attivazione è stata o no realmente effettuata oppure se le spese (totali o parziali) sono state addebitate a

CE. Fanno parte delle spese fiscalmente rilevanti pure le **grandi ristrutturazioni** secondo le spiegazioni seguenti (☞ lett. c), anche se fossero eseguiti soltanto lavori di manutenzione non attivabili.

Uno sgravio fiscale successivo rispettivamente un'imposizione del consumo proprio è previsto per



- la nuova edificazione e l'acquisto di immobili (☞ lett. a);
- le spese di miglioria in relazione a misure di risparmio energetico, di tutela dell'ambiente come pure per la **conservazione dei monumenti storici**³ (☞ lett. b);
- le grandi ristrutturazioni (☞ lett. c) come pure
- la manutenzione posticipata.

Non sono per contro previsti **né uno sgravio fiscale successivo né un'imposizione del consumo proprio** per i costi di manutenzione, materiali d'esercizio e altri costi senza carattere d'investimento (☞ lett. e).

a) Nuova edificazione e acquisto di immobili:

In caso di nuova edificazione affidata a terzi e di acquisto di immobili serve da base per lo sgravio fiscale successivo rispettivamente per l'imposizione del consumo proprio il prezzo d'acquisto (senza il valore del terreno), mentre nei casi di propria edificazione fa stato il prezzo (senza il valore del terreno) che verrebbe fatturato per la fornitura ad un terzo indipendente. Ai fini dell'imposizione del consumo proprio è tuttavia determinante al massimo il valore delle spese che a suo tempo hanno dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente (☞ cifra 2.1.3 lett. b).

b) Spese di miglioria in relazione a misure di risparmio energetico, di tutela dell'ambiente come pure per la conservazione di monumenti storici⁴:

Sono considerate spese di miglioria le spese con carattere d'investimento che comportano un miglioramento della costruzione e aumentano il valore dell'investimento. Esse non hanno quindi unicamente quale scopo il mantenimento della costruzione e della relativa possibilità d'utilizzazione.

Esempi di spese di miglioria

- prima installazione di un impianto d'aria condizionata;
- prima installazione di un impianto di sorveglianza;
- cambiamento della ripartizione dei locali: prima un ufficio, ora due uffici;
- modifica del solaio: prima ripostiglio, ora uffici;
- prima installazione di un impianto di decalcificazione acqua;

3 Precisazione della prassi

4 Precisazione della prassi

- *prima installazione di persiane/gelosie;*
- *installazione di ulteriori caloriferi;*
- *lavori di pavimentazione: creazione di nuovi posteggi;*
- *spese in relazione a **misure di risparmio energetico, di tutela dell'ambiente come pure per la conservazione dei monumenti storici**⁵, che hanno carattere di **miglioria**, anche se interamente deducibili ai fini delle imposte dirette.*

c) **Grandi ristrutturazioni:**

Per l'IVA, in caso di grandi ristrutturazioni occorre tenere presente che, ad eccezione dei costi d'esercizio (materiali d'esercizio, attività di portinaio e costi amministrativi), tutte le spese di trasformazione (modifica/ampliamento) sono considerate spese di miglioria. In caso di grandi ristrutturazioni **le spese che nell'ambito dei normali lavori di manutenzione** sono attribuibili ai costi di manutenzione sono considerate spese di miglioria.

Si verificano grandi ristrutturazioni 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).

d) **Manutenzione posticipata:**

Le spese per la riattazione di una proprietà immobiliare **appena acquistata**, che si trova in uno stato trascurato, sono di regola considerate spese di miglioria. Chi acquista immobili in precarie condizioni per rinnovarli va fiscalmente parificato a colui che acquista un immobile appena ristrutturato ad un prezzo proporzionalmente superiore. Nell'ambito di queste manutenzioni posticipate di immobili trascurati, l'insufficienza della manutenzione è considerata nella definizione del prezzo d'acquisto. La rimessa in buono stato non serve quindi a conservare un valore già esistente bensì origina un aumento del valore rispetto al prezzo d'acquisto.

Le spese per la rimessa in buono stato sono considerate di miglioria quando ammontano a importi considerevoli rispetto al valore dell'immobile. **Nell'ambito dell'IVA** il principio della manutenzione posticipata viene applicato secondo i criteri seguenti:

- quando l'acquirente di una proprietà immobiliare spende nei primi due anni (24 mesi) che seguono l'acquisto complessivamente non più del 5 % del prezzo d'acquisto (senza il valore del terreno) per la manutenzione (inclusi i costi di manutenzione aventi carattere di miglioria a breve termine, senza tuttavia i costi d'esercizio), il principio della manutenzione posticipata non è applicabile. In questi casi lo sgravio fiscale successivo e

l'imposizione del consumo proprio vanno giudicati in base ai criteri generali secondo la precedente lettera b.

- quando i citati costi superano nei primi due anni che seguono l'acquisto complessivamente il 5 % del prezzo d'acquisto (senza il valore del terreno), nell'ambito di un'eventuale successiva modifica d'utilizzazione, tutti i costi di riattazione vanno presi in considerazione per lo sgravio fiscale successivo rispettivamente l'imposizione del consumo proprio, nella misura in cui si tratta di costi gravati d'imposta precedente.
- a partire dal terzo anno (ossia dal 25° mese) dopo l'acquisto non è più applicabile il principio della manutenzione posticipata bensì i criteri generali.

Se il prezzo d'acquisto non è disponibile occorre calcolare il 5 % del valore assicurativo dell'edificio (valore attuale prima della trasformazione).

Le proprietà immobiliari conservate in buono stato dal precedente proprietario non sottostanno il principio della manutenzione posticipata. I lavori a queste proprietà hanno lo scopo di mantenere le condizioni attuali della costruzione e della sua utilizzazione. In questi casi lo sgravio fiscale successivo o l'imposizione del consumo proprio vanno giudicati in base ai criteri generali. Ciò vale pure quando queste spese fanno aumentare a breve termine il valore delle proprietà.

Esempio

Una proprietà immobiliare è stata conservata in buono stato dal precedente proprietario A. Il nuovo proprietario B fa ampliare diversi locali per i suoi scopi aziendali, cosicché deve sostenere importanti spese immediatamente dopo l'acquisto.

In questo caso non si tratta di una manutenzione posticipata.

e) Costi di manutenzione, materiali d'esercizio ed altri costi senza carattere d'investimento:

In caso di modifiche d'utilizzazione simili costi **non** sono fiscalmente rilevanti, perciò non comportano né uno sgravio fiscale successivo né un'imposizione del consumo proprio.

- **Costi di manutenzione:**

Sono considerati costi di manutenzione e quindi fiscalmente non rilevanti quelli che non originano un miglioramento della costruzione e che non contribuiscono ad aumentare durevolmente il valore dell'investimento. Simili costi hanno unicamente lo scopo di mantenere le condizioni attuali della costruzione e della sua utilizzazione

- ☞ Occorre tuttavia attenersi alle spiegazioni secondo la lettera c (grandi ristrutturazioni).

Esempi di costi di manutenzione

- rinnovo della copertura del tetto;
- rinnovo delle facciate: lavori di pittura;
- sostituzione del bruciatore a olio combustibile;
- sostituzione dei pavimenti interni;
- sostituzione degli impianti sanitari (senza miglioramento di comfort);
- sostituzione di una canna fumaria esistente;
- lavori di pavimentazione: riparazioni e sostituzioni di analogo valore;
- lavori di riparazione ad infrastrutture esistenti.

- **Materiali d'esercizio ed altri costi senza carattere d'investimento:**

Rientrano sotto questa categoria di costi fiscalmente non rilevanti:

- materiali d'esercizio come per esempio olio combustibile, gas, acqua, elettricità;
- attività di portineria;
- costi amministrativi.

Eccezione:

Uno sgravio fiscale successivo rispettivamente un'imposizione del consumo proprio è previsto per le **scorte** di materiali d'esercizio allorché si verificano le condizioni per uno sgravio fiscale successivo (p.es. scorta olio combustibile all'inizio dell'assoggettamento o dell'opzione) rispettivamente per un'imposizione del consumo proprio (scorta olio combustibile al termine dell'assoggettamento).

f) Valore del terreno:

In caso di modifiche d'utilizzazione il valore del terreno **non** è fiscalmente rilevante, perciò non comporta né uno sgravio fiscale successivo né un'imposizione del consumo proprio.

In particolare le seguenti spese e prestazioni 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;⁶

⁶ A tale riguardo vanno osservate le spiegazioni negli opuscoli "Consumo proprio" e "Edilizia".

- misure d'intervento sul fondo (risanamenti per la rimozione di materiali inquinanti);⁷
- urbanizzazione grezza;
- canoni del diritto di superficie;
- quota parte degli interessi per crediti di costruzione e ipotecari;
- costi aziendali generali riferiti al terreno.

2.1.3 Base di calcolo per beni immobili

Le basi di calcolo per lo sgravio fiscale successivo rispettivamente per l'imposizione del consumo proprio nei casi di modifiche d'utilizzazione delle spese fiscalmente rilevanti secondo la cifra 2.1.2 sono le seguenti:

a) Beni immobili nuovi:

Sgravio fiscale successivo:

l'IVA pagata in passato.

Imposizione del consumo proprio:

il prezzo d'acquisto (senza il valore del terreno) che ha legittimato la deduzione dell'imposta precedente rispettivamente, nei casi di propria edificazione, il prezzo (senza il valore del terreno) che verrebbe fatturato per la fornitura ad un terzo indipendente.

b) Beni immobili usati:

Sgravio fiscale successivo:

il valore attuale, vale a dire l'IVA pagata in passato dedotto un ammortamento lineare del 5 % per ogni anno civile trascorso.

Per le nuove costruzioni o le grandi ristrutturazioni di stabili (☞ cifra 2.1.2) l'ammortamento inizia al momento in cui terminano i lavori, ossia a costruzione completamente ultimata, compresi i lavori di sistemazione esterna, a condizione che l'immobile sia stato utilizzato dal momento in cui sono terminati i lavori.

Nel primo anno civile d'utilizzo l'ammortamento va tenuto in considerazione per un intero anno, mentre nell'ultimo anno civile non ancora trascorso non va effettuato alcun ammortamento, a meno che il momento della modifica d'utilizzazione non cada il 31 dicembre. Una successiva situazione di affitto temporaneo non interrompe l'ammortamento, che va interamente preso in considerazione.

Imposizione del consumo proprio:

il valore attuale (senza il valore del terreno), ma al massimo "il valore delle spese che a suo tempo hanno diritto alla deduzione dell'imposta pre-

⁷ A tale riguardo vanno osservate le spiegazioni negli opuscoli "Consumo proprio" e "Edilizia".

cedente". Da questo valore va preso in considerazione un ammortamento lineare del 5 % per ogni anno civile trascorso.

Per le nuove costruzioni o le grandi ristrutturazioni di stabili (☞ cifra 2.1.2) l'ammortamento inizia al momento in cui terminano i lavori, ossia a costruzione completamente ultimata, compresi i lavori di sistemazione esterna, a condizione che l'immobile sia stato utilizzato dal momento in cui sono terminati i lavori.

Nel primo anno civile d'utilizzo l'ammortamento va tenuto in considerazione per un intero anno, mentre nell'ultimo anno civile non ancora trascorso non va effettuato alcun ammortamento, a meno che il momento della modifica d'utilizzazione non cada il 31 dicembre. Una successiva situazione di affitto temporaneo non interrompe l'ammortamento, che va interamente considerato.

Il precitato concetto **"il valore delle spese che a suo tempo hanno dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente"** significa quanto segue:

Nella prassi amministrativa questo valore va calcolato in modo tale che corrisponda al prezzo che avrebbe dovuto essere imposto a titolo di 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 la persona che edifica rispettivamente che fa edificare un'opera che inizialmente utilizza per uno scopo imponibile e più tardi per uno scopo non imponibile è equiparata a una persona che impiega l'opera già dall'inizio per uno scopo non imponibile.

Esempio

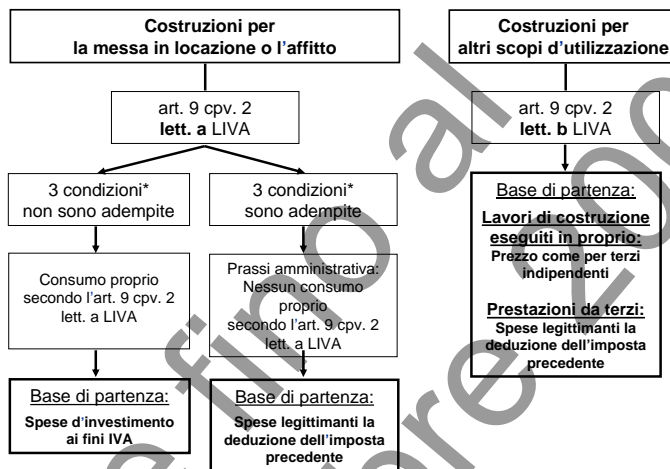
Un'impresa di costruzioni C edifica uno stabilimento industriale. Le diverse parti dell'immobile sono locate a delle imprese. Il valore dell'opera al prezzo come per terzi (senza il valore del terreno) ammonta a 3 mio. di franchi. Le spese gravate dall'imposta precedente (materiali da costruzione, lavori da terzi ecc.) ammontano a 1,5 mio. di franchi. C utilizza l'opera già dall'inizio per la locazione senza opzione e impone a titolo di consumo proprio, secondo l'articolo 34 capoverso 4 LIVA, il prezzo come per un terzo indipendente (nella prassi amministrativa dell'AFC tale prezzo corrisponde alle spese d'investimento), 3 mio. di franchi. Sulle spese di 1,5 mio. di franchi esiste 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 le controprestazioni di locazione sono imponibili. Se per esempio un anno egli rinuncia alle opzioni e le locazioni sono effettuate senza opzione, non è possibile che l'imposizione del consumo proprio venga determinata solo su 1,5 mio. di franchi, bensì va applicato come base il prezzo come per un

terzo indipendente, cioè 3 mio. di franchi (tenendo conto di un ammortamento lineare secondo l'art 34 LIVA).

Lo specchio sinottico seguente indica nel riquadro "base di partenza" il valore determinante delle spese nelle diverse possibili varianti.

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)



*) al momento dell'esecuzione della costruzione (v. opuscolo "Consumo proprio")

2.2 Beni mobili

2.2.1 Definizione

Sono considerati beni mobili:

- 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, casette 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.

Ai fini dell'IVA un bene è considerato:

- **nuovo** se nell'azienda del contribuente non è **mai** stato utilizzato **per un qualsiasi scopo** (p. es. per la locazione, o come mezzo d'esercizio). L'uso da parte del precedente proprietario è irrilevante.
- **usato** se nell'azienda del contribuente è stato utilizzato **per un qualsiasi scopo** (p. es. per la locazione, o come mezzo d'esercizio). L'uso da parte del precedente proprietario è irrilevante.

Questa differenziazione in relazione con le modifiche d'utilizzazione è importante, poiché l'ammortamento del bene viene preso in considerazione solo a partire dal primo anno di utilizzo.

2.2.2 Spese fiscalmente rilevanti in relazione a beni mobili

Di regola, fiscalmente rilevanti sono i beni che secondo i principi generali della contabilità sono **attivabili**. Non è determinante se l'attivazione è stata o no realmente effettuata oppure se le spese (totali o parziali) sono state addebitate a CE.



Uno sgravio fiscale successivo rispettivamente un'imposizione del consumo proprio è previsto per

- le scorte di merci e materiali (☞ cifra a) e
- i mezzi di produzione e d'esercizio (☞ cifra b).

Non sono per contro previsti **né uno sgravio fiscale successivo né un'imposizione del consumo proprio** per i costi di manutenzione (servizio, manutenzione e riparazione, sistemazione) così come per i materiali di consumo e gli attrezzi usati dal contribuente (☞ lett. c).

a) Scorte di merci e materiali:

Fanno parte delle scorte merci e materiali sgravabili rispettivamente imponibili i seguenti beni **nuovi**

- merci di vendita (semifabbricati e prodotti finiti acquistati e di propria fabbricazione);
- materie prime per la produzione;
- materiali d'imballaggio;
- materiali di consumo;
- mezzi di produzione e d'esercizio ecc.

Di regola, per questi beni la base di calcolo per lo sgravio fiscale successivo rispettivamente per l'imposizione del consumo proprio è costituita dal prezzo d'acquisto dei beni risp. delle loro parti costitutive. Per i beni fabbricati in

proprio va tenuto in considerazione anche l'utilizzo dell'infrastruttura (☞ nm. 481).

b) Mezzi di produzione e d'esercizio:

Fanno parte dei mezzi di produzione e d'esercizio sgravabili rispettivamente imponibili i seguenti beni **usati**

- macchine e apparecchi di produzione;
- macchine e mobili d'ufficio;
- veicoli e altri mezzi di trasporto;
- materiali d'impalcatura.

Di regola, per questi beni la base di calcolo per lo sgravio fiscale successivo rispettivamente per l'imposizione del consumo proprio è costituita dal **valore attuale** dei beni risp. delle loro parti costitutive. Per i beni fabbricati in proprio va tenuto in considerazione anche l'utilizzo dell'infrastruttura (☞ nm. 481).

Oltre al valore d'acquisto (dedotti gli ammortamenti secondo la cifra 2.2.3) occorre tenere in considerazione anche le cosiddette spese di valorizzazione. Sono in linea di massima considerate spese di valorizzazione le spese attivabili secondo i principi generali della contabilità e che rappresentano quindi un maggior valore concreto.

Esempio di spese di valorizzazione

Contentore montato su un autocarro.

c) Lavori di servizio, manutenzione, riparazione, sistemazione così come materiali di consumo e attrezzi:

Questi costi **non** sono fiscalmente rilevanti e non comportano quindi né uno sgravio fiscale successivo né un'imposizione del consumo proprio.

Lavori di servizio, manutenzione, riparazione e sistemazione:

Questi costi servono di regola a mantenere il valore del bene e la sua funzionalità. Essi non sono di principio attivabili e non costituiscono nemmeno una base per lo sgravio fiscale successivo rispettivamente per l'imposizione del consumo proprio, nemmeno se i costi sostenuti aumentassero a breve termine il valore del bene.

Esempi

- servizio periodico al veicolo;
- sostituzione della pala di un'escavatrice;
- manutenzione dei programmi informatici;
- messa a punto dell'autocarro danneggiato in un incidente.

Materiali di consumo e attrezzi:

Questi costi servono d'ausilio nella fabbricazione delle merci di vendita o per la manutenzione delle infrastrutture aziendali. Ai fini dello sgravio fiscale successivo rispettivamente dell'imposizione del consumo proprio queste merci sono considerate consumate all'atto del loro utilizzo.

Esempi

- *attrezzi (trapani, macchine a smeriglio, ecc.);*
- *materiali di copertura;*
- *materiali di pulizia (cotone e stracci di pulizia, ecc.);*
- *dischi-smeriglio.*

Arnesi speciali (☞ nm. 40): in determinate circostanze possono essere attivati e quindi sono da considerare spese fiscalmente rilevanti.

2.2.3**Base di calcolo per beni mobili**

Le basi di calcolo per lo sgravio fiscale successivo rispettivamente per l'imposizione del consumo proprio nei casi di modifiche d'utilizzazione delle spese fiscalmente rilevanti secondo la cifra 2.2.2 sono le seguenti:

a) Beni mobili nuovi acquistati:
 Sgravio fiscale successivo:

l'IVA pagata in passato.

 Imposizione del consumo proprio:

il prezzo d'acquisto che ha legittimato la deduzione dell'imposta precedente.

b) Beni mobili nuovi fabbricati in proprio:
 Sgravio fiscale successivo:

l'IVA pagata in passato sul prezzo d'acquisto delle parti costitutive (incl. l'utilizzo dell'infrastruttura, che può essere valutato approssimativamente con il 10% del prezzo d'acquisto delle parti costitutive).

 Imposizione del consumo proprio:

il prezzo d'acquisto delle parti costitutive che hanno legittimato la deduzione dell'imposta precedente (incl. l'utilizzo dell'infrastruttura, che può essere valutato approssimativamente con il 10% del prezzo d'acquisto delle parti costitutive).

c) I beni mobili usati acquistati:
 Sgravio fiscale successivo:

il valore attuale, ossia l'IVA pagata in passato all'acquisto dei beni dedotto un ammortamento lineare del 20 % per ogni anno civile trascorso.

Nel primo anno civile d'utilizzo l'ammortamento va tenuto in considerazione per un intero anno, mentre nell'ultimo anno civile non ancora trascorso non va effettuato alcun ammortamento, a meno che il momento della modifica d'utilizzazione non cada il 31 dicembre.

❑ **Imposizione del consumo proprio:**

il valore attuale, ossia il prezzo d'acquisto dei beni che hanno legittimato la deduzione dell'imposta precedente dedotto un ammortamento lineare del 20 % per ogni anno civile trascorso.

Nel primo anno civile d'utilizzo l'ammortamento va tenuto in considerazione per un intero anno, mentre nell'ultimo anno civile non ancora trascorso non va effettuato alcun ammortamento, a meno che il momento della modifica d'utilizzazione non cada il 31 dicembre.

d) Beni mobili usati fabbricati in proprio:

❑ **Sgravio fiscale successivo:**

il valore attuale, ossia l'IVA pagata in passato all'acquisto delle parti costitutive (incl. l'utilizzo dell'infrastruttura, che può essere valutato approssimativamente con il 10% del prezzo d'acquisto delle parti costitutive), dedotto un ammortamento lineare del 20 % per ogni anno civile trascorso.

Nel primo anno civile d'utilizzo l'ammortamento va tenuto in considerazione per un intero anno, mentre nell'ultimo anno civile non ancora trascorso non va effettuato alcun ammortamento, a meno che il momento della modifica d'utilizzazione non cada il 31 dicembre.

❑ **Imposizione del consumo proprio:**

il valore attuale, ossia il prezzo d'acquisto delle parti costitutive che hanno legittimato la deduzione dell'imposta precedente (incl. l'utilizzo dell'infrastruttura, che può essere valutato approssimativamente con il 10% del prezzo d'acquisto delle parti costitutive), dedotto un ammortamento lineare del 20 % per ogni anno civile trascorso.

Nel primo anno civile d'utilizzo l'ammortamento va tenuto in considerazione per un intero anno, mentre nell'ultimo anno civile non ancora trascorso non va effettuato alcun ammortamento, a meno che il momento della modifica d'utilizzazione non cada il 31 dicembre.

2.3 Prestazioni di servizi

2.3.1 Definizione

È considerata prestazione di servizi:

- ogni prestazione che non costituisce fornitura di un bene (art. 7 cpv. 1 LIVA).

Vi è parimenti prestazione di servizi quando (art. 7 cpv. 2 LIVA):

- valori e diritti immateriali vengono ceduti, anche nel caso in cui non sono rappresentati da un titolo;

- non si fa un atto o si tollera un atto o una situazione.

2.3.2 Spese fiscalmente rilevanti in relazione a prestazioni di servizi

Di regola, fiscalmente rilevanti sono le prestazioni di servizi che secondo i principi generali della contabilità sono **attivabili**. Nei casi di sgravio fiscale successivo è di principio previsto che, a complemento dell'attivazione, le prestazioni di servizi **risultino effettivamente attivate a bilancio**, mentre nei casi d'imposizione del consumo proprio questo non può essere un criterio.

La prestazione di servizio (attivabile) può figurare a bilancio anche come cosiddetta posizione promemoria (un franco). Tuttavia, l'attivazione contabile va effettuata la prima volta nell'anno commerciale dell'ottenimento della prestazione di servizi. Attivazioni a posteriori (p. es. solo al momento della modifica d'utilizzazione) non legittimano lo sgravio fiscale successivo.

Uno sgravio fiscale successivo è tuttavia possibile anche senza l'attivazione contabile se la prestazione di servizi ha formato in passato oggetto d'imposizione del consumo proprio in seguito a modifica d'utilizzazione.

Per contro né uno sgravio fiscale successivo né un'imposizione del consumo proprio possono venir effettuati per le prestazioni di servizi che già al momento dell'ottenimento sono da considerare consumate o non sono più utilizzabili.

Esempi di prestazioni di servizi considerate di regola già consumate al momento dell'ottenimento (nessuno sgravio fiscale successivo risp. nessuna imposizione del consumo proprio)

- consulenze (legali, fiscali, ecc.);
- tenuta delle contabilità;
- prestazioni di servizi riferite alla ricerca di personale;
- prestazioni di servizi nell'ambito della conduzione aziendale;
- prestazioni pubblicitarie.

Esempi di prestazioni di servizi che non sono più utilizzabili (nessuno sgravio fiscale successivo risp. nessuna imposizione del consumo proprio)

- diritti di trasmissione (p. es. radio o tv) per manifestazioni annullate in seguito alla mancanza di partecipanti;
- diritti di licenza per la vendita di un prodotto di cui è stata vietata la fabbricazione (p. es. per ragioni ecologiche).

Esempi di prestazioni di servizi con una durata d'utilizzazione di più anni (sgravio fiscale successivo risp. imposizione del consumo proprio possibile, nella misura in cui sono adempite le altre condizioni)

- un piccolo ufficio fiduciario non contribuente approfitta dell'offerta di un'azienda d'informatica per accedere su internet, durante i prossimi quattro anni, alle sentenze più recenti del Tribunale federale, ad un prezzo d'introduzione unico. Dopo aver approfittato per due anni di questa prestazione di

servizi, l'ufficio fiduciario diventa contribuente in seguito al superamento del limite di cifra d'affari determinante e ha quindi la possibilità di effettuare uno sgravio fiscale successivo. Il valore della quota non ancora utilizzata della prestazione di servizi ammonta nel caso concreto alla metà del prezzo d'introduzione. L'ufficio fiduciario può quindi far valere nel suo rendiconto IVA lo sgravio fiscale successivo in ragione del 50 % dell'IVA fatturatagli a suo tempo, ammesso l'adempimento dei presupposti di fatturazione e di esposizione a bilancio;

- diritti di licenza o di brevetto ancora utilizzabili;
- un goodwill pagato al momento della ripresa di una società (valore della clientela).

Costi sostenuti in relazione a costituzioni di società, come l'atto pubblico di decisione della costituenda assemblea generale e l'organizzazione (analisi di mercato, campagne pubblicitarie, ecc.), danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente nei casi di sgravio fiscale successivo se sono in rapporto con un'attività aziendale imponibile e sono attivati. Il medesimo criterio vale anche per l'imposta sui:

- costi sostenuti per l'aumento del capitale il finanziamento da parte di terzi (p.es. prestiti in obbligazioni);
- costi sostenuti in relazione ai casi di risanamento in conformità del promemoria "Contributi dei soci, contributi di terzi e contributi in caso di risanamento";
- costi di cessazione d'attività e di liquidazione.

Se la costituzione e l'iscrizione nel registro dei contribuenti IVA avviene contemporaneamente, i costi contabilizzati legittimano la deduzione dell'imposta precedente e ciò indipendentemente dal fatto che siano o no attivati.

Se l'iscrizione nel registro dei contribuenti IVA non avviene contemporaneamente alla costituzione – ma ad esempio due anni più tardi poiché l'assoggettamento non era dato sulla base delle cifre d'affari fino ad allora realizzate – lo sgravio fiscale successivo sulle prestazioni di servizi (valore della quota non ancora utilizzata secondo la cifra 2.3.3) può essere ammesso solo se al momento dell'iscrizione esse risultano a bilancio.

La deduzione dell'imposta precedente può essere fatta valere in relazione ai costi di costituzione di una società a condizione che le fatture esistano ed adempiano le esigenze enumerate ai nm. 759 segg. (art. 37 cpv. 1 LIVA). In questi casi particolari di sgravio fiscale successivo è ammesso come nome, nel significato dell'articolo 37 capoverso 1 lettera b LIVA, anche il nome di singoli soci, il nome della costituente società e simili, se alla fatturazione dei costi di costituzione l'azienda

non era ancora iscritta nel registro di commercio rispettivamente nel registro dei contribuenti IVA.⁸

2.3.3 Base di calcolo per le prestazioni di servizi

La base di calcolo per lo sgravio fiscale successivo rispettivamente per l'imposizione del consumo proprio in caso di modifica d'utilizzazione delle spese fiscalmente rilevanti secondo la cifra 2.3.2 in relazione a prestazioni di servizi è costituita dal valore della quota non ancora utilizzata (art. 42 cpv. 3 LIVA risp. art. 34 cpv. 5 LIVA).

Nella prassi amministrativa il **valore della quota non ancora utilizzata** viene determinata nel modo seguente:

prezzo d'acquisto della prestazione di servizi dedotto l'importo dell'ammortamento.

L'ammortamento da considerare inizia con la data dell'effettivo ottenimento della prestazione di servizi e termina in funzione della durata d'utilizzazione della prestazione, al più tardi però dopo la scadenza di cinque anni. Le prestazioni di servizi sono di principio ammortizzate entro cinque anni. **Per le prestazioni di servizi l'ammortamento va sempre effettuato in corrispondenza del periodo (pro rata temporis).** Se la durata d'utilizzazione della prestazione di servizi è inferiore ai cinque anni, nella determinazione della quota d'ammortamento va tenuta in considerazione l'effettiva durata d'utilizzazione. Mentre, se la durata supera i cinque anni, occorre comunque, in caso d'utilizzazione più o meno costante, procedere ad un ammortamento annuo del 20 %.

3. Modifiche d'utilizzazione totali



Si verificano modifiche d'utilizzazione totali quando beni o prestazioni di servizi dopo la modifica d'utilizzazione vengono utilizzati esclusivamente nella sfera imponibile o nella sfera non imponibile.

La modifica d'utilizzazione totale è di principio da conteggiare nel periodo di rendiconto relativo in cui si verifica la modifica d'utilizzazione.

In caso di modifica d'utilizzazione totale vi è **effetto** fiscale al momento in cui si verifica la fattispecie (p. es. in caso di vendita di una proprietà immobiliare con il trasferimento dei rischi e profitti). Pertanto, ad esempio all'inizio ed alla fine di ogni opzione autorizzata per una determinata parte di immobile occorre sempre esaminare se si è in presenza di una modifica d'utilizzazione fiscalmente rilevante. Il medesimo criterio vale per analogia per la locazione o l'affitto senza opzione.

Poiché **ogni modifica d'utilizzazione totale va fiscalmente conteggiata**, contrariamente alla modifica d'utilizzazione parziale il cui effetto si verifica solo una volta all'anno (☞ cifra 4), è importante conoscere quali fattispecie possono comportare modifiche d'utilizzazione totali.

3.1 Fattispecie di modifiche d'utilizzazione totali

Si verifica una modifica d'utilizzazione totale – che può comportare uno sgravio fiscale successivo o un'imposizione del consumo proprio – quando

- un'impresa diventa contribuente e utilizza beni o prestazioni di servizi sgravabili unicamente per scopi imponibili (p. es. per prestazioni di consulenza imponibili);
- un'impresa termina il suo assoggettamento;
- beni o prestazioni di servizi che legittimano la deduzione dell'imposta precedente lasciano l'impresa (p.es. quando proprietà immobiliari sono vendute o proprietà immobiliari risp. beni mobili sono trasferiti al patrimonio privato);
- si opta per l'imposizione della proprietà immobiliare o parte di essa (ossia per singoli locali o piani);
- l'opzione per l'imposizione della proprietà immobiliare o parte di essa (ossia per singoli locali o piani) termina;
- la proprietà immobiliare o parte di essa finora utilizzata per scopi aziendali viene locata rispettivamente affittata senza opzione (oppure viceversa);
- beni o prestazioni di servizi finora destinati alla doppia utilizzazione vengono in futuro utilizzati unicamente per scopi imponibili o unicamente non imponibili (p. es. una proprietà immobiliare finora utilizzata per conseguire sia prestazioni di consulenza imponibili, sia prestazioni di formazione senza opzione, in futuro viene utilizzata solo per conseguire prestazioni di consulenza imponibili).

3.2 Determinazione dell'imposta nei casi di modifiche d'utilizzazione totali

Nell'ambito di una modifica d'utilizzazione totale **l'IVA va di principio determinata in modo effettivo** (☞ eccezione: cifra 4.2.1). Le corrispondenti imposizioni del consumo proprio rispettivamente i corrispondenti sgravi fiscali successivi nascono al momento della modifica d'utilizzazione.

Esempio di calcolo in caso di sgravio fiscale successivo

La società commerciale A fa edificare negli anni 2005/06 una costruzione destinata ad uffici e abitazioni. La costruzione termina nella primavera 2006. I locali destinati a ufficio possono essere occupati a partire da inizio maggio 2006. Una parte dei locali viene utilizzata dalla società commerciale A per la sua attività

aziendale imponibile; a partire da maggio 2006 le unità rimanenti sono locate a terzi (con e senza opzione).

Il locatario non contribuente Y lascia i locali il 30 aprile 2009. A quest'ultimo succede a partire da metà maggio 2009 un locatario contribuente. La società commerciale A chiede all'AFC l'opzione per l'imposizione delle locazioni. A metà maggio 2009 si verifica quindi una modifica d'utilizzazione totale (inizio dell'opzione: vedi cifra 3.1). La società commerciale A può far valere uno sgravio fiscale successivo sul valore attuale fiscalmente rilevante delle spese (miglioria). Sulla quota proporzionale alle spese di costruzione (IVA 7,6 % inclusa) di 250 000 franchi l'importo sgravabile risulta il seguente:

Quota proporzionale alle spese di costruzione 2005/06 (incl. 7,6 % IVA):	fr. 250'000
Ammortamenti per gli anni dal 2006 (= anno dell'utilizzo) al 2008 (ultimo anno civile trascorso):	
3 anni al 5 % = 15 % di fr. 250'000 =	<u>fr. 37'500</u>
Valore attuale a metà maggio 2009 (incl. 7,6 % IVA):	<u>fr. 212'500</u>
Sgravio fiscale successivo: 7,6 % di (107,6 %) fr. 212'500 =	fr. 15'009.30

Esempio di calcolo in caso d'imposizione del consumo proprio

L'azionista principale della società commerciale A, secondo l'esempio di calcolo precedente, acquista il 1° gennaio 2008 per scopi privati un'unità della proprietà per piani che fino al 31 dicembre 2007 era locata all'impresa U con opzione. Al 31 dicembre 2007 si verifica quindi una modifica d'utilizzazione totale (fine opzione: vedi cifra 3.1). La società commerciale A impone il consumo proprio sul valore attuale fiscalmente rilevante delle spese (miglioria). Sulla quota proporzionale alle spese di costruzione (escluso 7,6 % IVA) di 320 000 franchi l'importo imponibile risulta il seguente:

Quota proporzionale alle spese di costruzione 2005/06 (escl. 7,6 % IVA):	fr. 320'000
Ammortamenti per gli anni dal 2006 (= anno dell'utilizzo) al 2007 (ultimo anno civile trascorso):	
2 anni al 5 % = 10 % di fr. 320'000 =	<u>fr. 32'000</u>
Valore attuale al 31.12.2007 escl. IVA:	<u>fr. 288'000</u>
Imposizione del consumo proprio: 7,6 % di (100%) fr. 288'000 =	fr. 21'888.00

4. Modifiche d'utilizzazione parziali



Si verifica una modifica d'utilizzazione parziale quando beni o prestazioni di servizi dopo la modifica d'utilizzazione non vengono utilizzati esclusivamente nella sfera imponibile o nella sfera non imponibile bensì destinati a doppia utilizzazione. Allo stesso modo si verifica una modifica d'utilizzazione parziale quando varia il rapporto d'utilizzazione.

Al contrario delle modifiche d'utilizzazione totali (☞ cifra 3), è possibile esaminare una sola volta all'anno se si verifica o no una modifica d'utilizzazione fiscalmente rilevante.

In caso di modifica d'utilizzazione parziale una volta all'anno viene determinata l'utilizzazione nella sfera imponibile e nella sfera non imponibile (per anno commerciale) e confrontata con l'utilizzazione dell'anno precedente. Variazioni riscontrate rispetto all'anno precedente comportano di principio un'imposizione del consumo proprio o uno sgravio fiscale successivo. Per la base di calcolo dell'imposta va considerato il valore attuale dei beni rispettivamente il valore della prestazione di servizi non ancora utilizzata all'inizio dell'anno in cui si verifica la modifica d'utilizzazione.

Esempio

Utilizzazione per scopi imponibili nell'anno

2005: 70 %

2006: 48 %

Il 1° gennaio 2006 si verifica una modifica d'utilizzazione (in misura di 22 punti percentuali) che comporta un'imposizione del consumo proprio. L'IVA va quindi determinata sul valore attuale dei beni rilevanti risp. sul valore della quota non ancora utilizzata delle prestazioni di servizi il giorno di riferimento 1° gennaio 2006.

Se all'inizio dell'anno esiste già la certezza che il rapporto d'utilizzazione cambierà, si dovrà provvisoriamente tenere in considerazione lo sgravio fiscale successivo, rispettivamente l'imposizione del consumo proprio nel primo rendiconto IVA. Una correzione in funzione della modifica d'utilizzazione effettiva deve essere effettuata nell'ultimo rendiconto IVA dell'anno.

4.1 Fattispecie di modifiche d'utilizzazione parziali

Si verifica una modifica d'utilizzazione parziale – che può comportare uno sgravio fiscale successivo o un'imposizione del consumo proprio – quando

- un'impresa diventa contribuente e utilizza beni o prestazioni di servizi sgravabili sia per scopi imponibili sia per scopi non imponibili e quindi destinati alla **doppia utilizzazione** (p. es. sia per prestazioni di consulenza imponibili sia

per prestazioni di formazione senza opzione). Tuttavia, non si verifica una doppia utilizzazione nei casi di locazione o affitto di proprietà immobiliare o parti di proprietà immobiliare;

- varia il rapporto d'utilizzazione dei beni e delle prestazioni di servizi utilizzati per attività sia imponibili sia non imponibili e quindi destinati alla **doppia utilizzazione** (p. es. modifica dello scopo d'utilizzazione delle infrastrutture per conseguire prestazioni di consulenza imponibili e prestazioni di formazione senza opzione nelle proporzioni seguenti: 70 %/30 % nel 2005; 45 %/55 % nel 2006);
- beni e prestazioni di servizi finora utilizzati esclusivamente per scopi imponibili o esclusivamente non imponibili vengono in futuro utilizzati sia per scopi imponibili sia per scopi non imponibili e quindi destinati a **doppia utilizzazione** (p. es. un immobile finora utilizzato per conseguire esclusivamente prestazioni di consulenza imponibili viene utilizzato in futuro per conseguire sia prestazioni di consulenza imponibili sia prestazioni di formazione senza opzione);
- impianti sportivi (o simili) sono utilizzati frequentemente sia per scopi imponibili sia per scopi non imponibili e quindi destinati a **doppia utilizzazione** (p. es. una pista di ghiaccio artificiale viene utilizzata per realizzare, in determinati giorni, entrate singole (biglietti d'entrata) imponibili e, negli altri giorni, entrate da locazioni dal club di hockey su ghiaccio escluse dall'IVA).

4.2 **Determinazione dell'imposta nei casi di modifiche d'utilizzazione parziali**

Nell'ambito di una modifica d'utilizzazione parziale il contribuente ha il **diritto di scelta fra la determinazione approssimativa e la determinazione effettiva dell'IVA** (☞ durata d'applicazione: cifra 4.2.3). Il metodo scelto è applicabile sia ai beni mobili e immobili sia alle prestazioni di servizi.

Sia per la determinazione approssimativa sia per quella effettiva va **esaminato una volta sola all'anno se si è o meno verificata una modifica d'utilizzazione fiscalmente rilevante**. A questo scopo occorre unicamente **confrontare** il rapporto d'utilizzazione dell'anno commerciale trascorso con quello **dell'anno precedente**.

4.2.1 **Determinazione approssimativa dell'IVA in caso di modifiche d'utilizzazioni parziali**

Se un contribuente applica la determinazione approssimativa dell'IVA, una modifica d'utilizzazione parziale è fiscalmente rilevante se lo scopo d'utilizzazione dei beni o delle prestazioni di servizi varia rispetto all'anno precedente **di oltre 20 punti percentuali (= limite di tolleranza)⁹**.

Correzioni d'imposta entro questo limite di tolleranza non vengono effettuate né a carico né a favore del contribuente.

Esempio

(stesso esempio come alla cifra 4.2.2 [determinazione effettiva dell'IVA])

Il contribuente A è proprietario di un proprio immobile aziendale che utilizza, da una parte, per scopi imponibili (prestazioni di consulenza) e, dall'altra, per scopi esclusi dall'imposta (prestazioni di formazione senza opzione). L'utilizzazione per scopi imponibili – che il contribuente ha valutato in base a una appropriata chiave – si presenta come segue:

anno 2005: 45,00 %
anno 2006: 34,00 %

Lo scopo d'utilizzazione dell'immobile varia dunque nel 2006 rispetto al precedente anno 2005 di 11 punti percentuali. Poiché il limite di tolleranza di 20 punti percentuali non è superato, al 1° gennaio 2006 non si verifica nessuna modifica d'utilizzazione fiscalmente rilevante. In questo caso non è necessario adottare alcun provvedimento fiscale.

Il limite di tolleranza di 20 punti percentuali trova applicazione anche quando alla modifica d'utilizzazione parziale segue una modifica d'utilizzazione totale (p. es. fine dell'assoggettamento), se già alla modifica d'utilizzazione parziale erano stati applicati i criteri della determinazione approssimativa. Si deve procedere per analogia all'inizio dell'assoggettamento. Quindi, uno sgravio fiscale successivo non è possibile se nel primo anno a partire dall'assoggettamento l'utilizzazione per scopi imponibili è inferiore al 20 %. D'altra parte, l'imposta precedente sul valore attuale dei valori patrimoniali può essere fatta valere completamente se l'utilizzazione per scopi imponibili nel primo anno a partire dall'assoggettamento è superiore all'80 %.

Quando si verifica una modifica d'utilizzazione fiscalmente rilevante (superamento del limite di tolleranza), per il **calcolo dell'imposta** va applicata la differenza fra

- l'utilizzazione nell'anno in cui si verifica una modifica d'utilizzazione rilevante e
- la quota determinante dell'anno precedente*.

*) Quota determinante dell'anno precedente:

Si prende sempre in considerazione la quota media di deduzione dell'imposta precedente formata dalla media semplice di tutti gli anni precedenti¹⁰, iniziando dall'ultima modifica d'utilizzazione fiscalmente rilevante rispettiva-

¹⁰ per i beni immobili al massimo su 20 anni, per i beni mobili e le prestazioni di servizi al massimo su 5 anni.

mente dal primo utilizzo (al più presto dal 1995). In questo caso non è rilevante se, negli anni successivi, sono state o no sostenute spese legittimanti la deduzione dell'imposta precedente.

Esempio

Il contribuente C è iscritto nel registro dei contribuenti IVA dal 1° gennaio 2005. La doppia utilizzazione del suo immobile (p. es. per prestazioni di consulenza imponibili e per prestazioni di formazione senza opzione) si presenta come segue:

Anno	Utilizzazione per scopi imponibili	Utilizzazione per scopi non imponibili	Variatione in punti percentuali
2005:	46,00 %	54,00 %	–
2006:	42,00 %	58,00 %	4,00 %
2007:	47,00 %	53,00 %	5,00 %
2008:	68,00 %	32,00 %	21,00 %

Il limite di tolleranza di 20 punti percentuali è superato – se confrontato ogni volta con l'anno precedente – per la prima volta nel 2008. L'anno 2008 con l'utilizzazione imponibile pari al 68,00 % è di conseguenza l'anno in cui si verifica una modifica d'utilizzazione rilevante. Perciò al 1° gennaio 2008 si è in presenza di una modifica d'utilizzazione rilevante.

La quota determinante dell'anno precedente (per il calcolo dell'imposta):

2005:	46,00 %	
2006:	42,00 %	
2007:	47,00 %	
Totale:	135,00 %	diviso per il numero degli anni (3) = <u>45,00 %</u>

Utilizzazione imponibile nell'anno in cui si verifica una modifica d'utilizzazione (2008):	68,00 %
Quota determinante dell'anno precedente:	<u>45,00 %</u>
Differenza per il calcolo dell'imposta in seguito alla modifica d'utilizzazione al 1.1.2008:	<u>23,00 %</u>

*Al 1° gennaio 2008 sul **valore attuale dell'imposta precedente** delle spese fiscalmente rilevanti per l'immobile può essere fatto valere uno **sggravio fiscale successivo** in misura del 23,00 %.*

Supponendo che l'utilizzazione per scopi imponibili negli anni successivi si sia evoluta come segue:

2009: 65,00 %
 2010: 56,00 %
 2011: 34,00 %

Sulla base di questi dati nel 2011 il limite di tolleranza di 20 punti percentuali è di nuovo superato, ragion per cui il 1° gennaio 2011 si verifica una modifica d'utilizzazione fiscalmente rilevante. La quota determinante dell'anno precedente (iniziando dall'ultima modifica d'utilizzazione fiscalmente rilevante e perciò dal 2008) va determinata come segue:

2008: 68,00 %
 2009: 65,00 %
 2010: 56,00 %
 Totale: 189,00 % diviso per il numero degli anni (3) = 63,00 %

Utilizzazione imponibile nell'anno in cui si verifica una modifica d'utilizzazione (2011): 34,00 %
 Quota determinante dell'anno precedente: 63,00 %
 Differenza per il calcolo dell'imposta in seguito alla modifica d'utilizzazione il 1.1.2011: 29,00 %

Il 1° gennaio 2011 sul **valore attuale delle spese fiscalmente rilevanti** per l'immobile va dunque effettuata un'**imposizione del consumo proprio** in misura del 29,00 % all'aliquota d'imposta in vigore il 1° gennaio 2011.

4.2.2 Determinazione effettiva dell'IVA nei casi di modifiche d'utilizzazione parziali

Se un contribuente applica la determinazione effettiva dell'imposta, una modifica d'utilizzazione parziale è in ogni caso fiscalmente rilevante, ossia **per la determinazione effettiva non è previsto un limite di tolleranza** come per la determinazione approssimativa.

Rettifiche d'imposta vengono effettuate per qualsiasi modifica dei rapporti d'utilizzazione.

Esempio

(stesso esempio come alla cifra 4.2.1 [determinazione approssimativa dell'IVA])

Il contribuente A è proprietario di un proprio immobile aziendale che utilizza, da una parte, per scopi imponibili (prestazioni di consulenza) e, dall'altra, per scopi esclusi dall'imposta (prestazioni di formazione senza opzione). L'utilizzazione per

scopi imponibili – che il contribuente ha valutato in base a una appropriata chiave – si presenta come segue:

anno 2005: 45,00 %
 anno 2006: 34,00 %

Lo scopo d'utilizzazione dell'immobile varia dunque nel 2006 rispetto al precedente anno 2005 di 11 punti percentuali. Il 1° gennaio 2006 si verifica una modifica d'utilizzazione fiscalmente rilevante.

Quando si verifica una modifica fiscalmente rilevante, per il calcolo dell'imposta va applicata la differenza fra

- l'utilizzazione nell'anno in cui si verifica una modifica d'utilizzazione rilevante e
- la quota di deduzione dell'imposta precedente riferita all'anno precedente.

Esempio

Il contribuente C è iscritto nel registro dei contribuenti IVA dal 1° gennaio 2005. La doppia utilizzazione dell'immobile (p. es. per prestazioni di consulenza e per prestazioni di formazione senza opzione) si presenta come segue:

Anno	Utilizzazione per scopi imponibili	Utilizzazione per scopi non imponibili	Variatione in punti percentuali
2005:	46,00 %	54,00 %	–
2006:	42,00 %	58,00 %	4,00 %
2007:	47,00 %	53,00 %	5,00 %
2008:	68,00 %	32,00 %	21,00 %

Poiché nella determinazione effettiva non è previsto alcun limite di tolleranza, si verificano modifiche d'utilizzazione fiscalmente rilevanti il 1° gennaio 2006, il 1° gennaio 2007 e il 1° gennaio 2008. Quindi le calcolazioni in relazione a queste modifiche d'utilizzazione si presentano come segue:

Modifica d'utilizzo il 1.1.2006:

Il 1° gennaio 2006 sul **valore attuale delle spese fiscalmente rilevanti** per l'immobile va effettuata un'**imposizione del consumo proprio** in misura del 4,00 % all'aliquota d'imposta in vigore il 1° gennaio 2006.

Modifica d'utilizzo il 1.1.2007:

Il 1° gennaio 2007 sul **valore attuale dell'imposta precedente** delle spese fiscalmente rilevanti per l'immobile può essere fatto valere uno **sggravio fiscale successivo** in misura del 5,00 %.

Modifica d'utilizzo il 1.1.2008:

Il 1° gennaio 2008 sul **valore attuale dell'imposta precedente** delle spese fiscalmente rilevanti per l'immobile può essere fatto valere uno **sgravio fiscale successivo** in misura del 21,00 %.

4.2.3**Durata d'applicazione e passaggio da una procedura scelta all'altra****a) Durata d'applicazione:**

La prima volta che si verificano le condizioni per una modifica d'utilizzazione il contribuente decide se per le **modifiche d'utilizzazione parziali** vuole determinare lo sgravio fiscale successivo rispettivamente l'imposizione del consumo proprio in modo approssimativo (☞ cifra 4.2.1) o in modo effettivo (☞ cifra 4.2.2).

Quando lo **scopo d'utilizzazione nell'ambito di una modifica d'utilizzazione parziale varia al massimo di 20 punti percentuali** e il contribuente non procede ad alcuna correzione (sgravio fiscale successivo risp. imposizione del consumo proprio) in seguito alla modifica d'utilizzo, l'AFC parte dal presupposto che egli applicherà la determinazione approssimativa almeno per i prossimi dieci anni. Per contro, se il contribuente effettua lo sgravio fiscale successivo rispettivamente l'imposizione del consumo proprio, egli lascia intendere che applicherà la determinazione effettiva almeno per i prossimi dieci anni.



Il contribuente deve applicare il metodo scelto (approssimativo o effettivo) almeno per dieci anni, sia per lo sgravio fiscale successivo, sia per l'imposizione del consumo proprio in relazione alle modifiche d'utilizzazione parziali.

b) Passaggio:

In caso di passaggio occorre procedere come segue:

Passaggio dalla determinazione approssimativa alla determinazione effettiva:

Di principio non vanno presi provvedimenti fiscali in caso di **passaggio** dalla determinazione approssimativa alla determinazione effettiva.

In occasione della prima modifica d'utilizzazione parziale dopo il passaggio dalla determinazione approssimativa a quella effettiva (rispetto al rapporto dell'anno precedente) si verifica **in ogni caso – quindi senza tenere in considerazione un limite di tolleranza** – una modifica d'utilizzazione fiscalmente rilevante.

La base di calcolo dell'imposta è costituita dalla differenza fra l'utilizzazione nel primo anno in cui si verifica la prima volta un cambiamento dopo il passaggio da un metodo di determinazione all'altro, rispetto al-

l'utilizzazione media negli anni precedenti. Determinante per l'accertamento di questa utilizzazione media negli anni precedenti sono i criteri descritti alla cifra 4.2.1, nella misura in cui si tratta di anni in cui è stata applicata la determinazione approssimativa.

❑ **Passaggio dalla determinazione effettiva alla determinazione approssimativa:**

Di principio non vanno presi provvedimenti fiscali in caso di **passaggio** dalla determinazione effettiva alla determinazione approssimativa.

In occasione della prima modifica d'utilizzazione parziale dopo il passaggio dalla determinazione effettiva a quella approssimativa per **oltre 20 punti percentuali** (rispetto al rapporto dell'anno precedente) – ossia **il limite di tolleranza** – si verifica una modifica d'utilizzazione fiscalmente rilevante.

La base di calcolo dell'imposta è costituita dalla differenza fra l'utilizzazione nell'anno in cui si verifica la prima volta un cambiamento dopo il passaggio da un metodo di determinazione all'altro rispetto all'utilizzazione media negli anni precedenti. Punto di riferimento determinante è la quota di deduzione dell'imposta precedente nell'anno in cui è stata applicata per l'ultima volta la determinazione effettiva, mentre negli anni successivi vanno applicati i criteri descritti alla cifra 4.2.1.

4.2.4 **Procedura pratica per la determinazione dell'imposta in relazione con modifiche d'utilizzazione parziali**

Qui di seguito viene spiegato il modo in cui nella prassi può essere calcolato il valore sgravabile rispettivamente imponibile. **Le spiegazioni sono applicabili sia alla determinazione approssimativa (☞ cifra 4.2.1) sia a quella effettiva (☞ cifra 4.2.2).**

Poiché, secondo le disposizioni legali, il valore attuale dei beni è diverso (per la determinazione del valore attuale va tenuto in considerazione un ammortamento annuo del 5 %, per i beni immobili, e del 20 %, per i beni mobili) e per le prestazioni di servizi va considerato quale base per la determinazione dell'IVA il valore della quota non ancora utilizzata, **i calcoli dell'imposta vengono effettuati sempre separatamente secondo le tre categorie**

- beni immobili,
- beni mobili e
- prestazioni di servizi

In base al seguente modello di calcolo è possibile stabilire i dati rilevanti per la determinazione dell'imposta in 11 tappe. Le basi per la determinazione dell'imposta sono in caso di

- **imposizione del consumo proprio:**
le spese fiscalmente rilevanti determinate alla tappa 7
- **sgravio fiscale successivo:**
l'imposta precedente sulle spese fiscalmente rilevanti determinata alla tappa 9.

Modello di calcolo:

Poiché la determinazione dell'imposta nei casi di modifiche d'utilizzazione parziali è estremamente impegnativa, si raccomanda di seguire le tappe qui di seguito descritte sulla base dell'esempio alla fine della presente cifra 4.2.4.

- 1ª tappa: Definizione delle spese determinanti
 2ª tappa: Determinazione dell'importo non sgravabile rispettivamente non imponibile
 3ª tappa: Determinazione dell'importo eccedente
 4ª tappa: Determinazione della percentuale d'utilizzazione rimanente
 5ª tappa: Attribuzione dei tassi d'ammortamento ammessi
 6ª tappa: Calcolo dell'importo di ammortamento
 7ª tappa: **Determinazione del valore sgravabile rispettivamente imponibile**
(valore attuale risp. valore della quota non ancora utilizzata che in caso d'imposizione del consumo proprio serve da base per la determinazione dell'imposta)
 8ª tappa: Aliquota d'imposta in percento
 9ª tappa: **Importo dell'imposta precedente**
(imposta precedente sulle spese fiscalmente rilevanti che in caso di sgravio fiscale successivo serve da base per la determinazione dell'imposta)
 10ª tappa: Determinazione della percentuale d'utilizzazione rimanente
 11ª tappa: Adattamento dell'aliquota d'imposta

Spiegazioni delle singole tappe:

1ª tappa: Definizione delle spese determinanti

- Per beni immobili:
spese fiscalmente rilevanti secondo le spiegazioni alla cifra 2.1.2.
- Per beni mobili:
spese fiscalmente rilevanti secondo le spiegazioni alla cifra 2.2.2.
- Per prestazioni di servizi:
spese fiscalmente rilevanti secondo le spiegazioni alla cifra 2.3.2.

2ª tappa: Determinazione dell'importo non sgravabile rispettivamente non imponibile

- a) Per beni immobili:
spese che **non legittimano la deduzione dell'imposta precedente** (p. es. lavori di costruzione effettuati da non contribuenti) eventualmente comprese nella tappa 1.
- b) Per beni mobili:
spese che **non legittimano la deduzione dell'imposta precedente** (p. es. acquisti da non contribuenti) eventualmente comprese nella tappa 1.
- c) Per prestazioni di servizi:
prestazioni di servizi **che non legittimano la deduzione dell'imposta precedente** (p. es. acquisizione di prestazioni di servizi da non contribuenti) eventualmente comprese nella tappa 1.

3ª tappa: Determinazione dell'importo eccedente

Valori secondo la tappa 1 dedotti i valori secondo la tappa 2 (risp. riporto del valore rimanente secondo la tappa 7 della tabella precedente).

4ª tappa: Determinazione della percentuale d'utilizzazione (rimanente)

100 per cento (risp. percentuale d'utilizzazione rimanente secondo la tappa 10 della tabella precedente).

5ª tappa: Attribuzione dei tassi d'ammortamento ammessi

- a) Per beni immobili:
vedi le spiegazioni alla cifra 2.1.3.
- b) Per beni mobili:
vedi le spiegazioni alla cifra 2.2.3.
- c) Per prestazioni di servizi:
vedi le spiegazioni alla cifra 2.3.3.

6ª tappa: Calcolo dell'importo di ammortamento

Ammortamento calcolato, al tasso stabilito alla tappa 5 (considerata l'utilizzazione [rimanente] in per cento secondo la tappa 4), sul valore eccedente secondo la tappa 3, ossia: tappa 3 divisa per la tappa 4 moltiplicata per la tappa 5.

7ª tappa: Determinazione del valore sgravabile rispettivamente imponibile

Valore eccedente secondo la tappa 3 dedotto l'importo di ammortamento secondo la tappa 6. Il valore determinato corrisponde al valore attuale (per beni immobili e mobili) rispettivamente al valore della quota non ancora utilizzata (prestazioni di servizi).

8ª tappa: Aliquota d'imposta in per cento

Aliquota d'imposta determinante nel rispettivo periodo, considerati eventuali adattamenti delle aliquote d'imposta secondo la tappa 11.

9ª tappa: Importo dell'imposta precedente

Importo dell'imposta all'aliquota secondo la tappa 8, calcolato sul valore sgravabile rispettivamente imponibile secondo la tappa 7.

Calcolo dell'imposta:

a) Quando si verifica una modifica d'utilizzazione che comporta un'**imposizione del consumo proprio**, il calcolo dell'imposta va effettuato come segue:

Il valore secondo la **tappa 7** costituisce la base per l'imposizione; a questo importo va applicata la percentuale risultante dalla differenza fra

- l'utilizzazione nell'anno in cui si verifica una modifica d'utilizzazione rilevante e
- la quota determinante dell'anno precedente*.

*) ☞ cifra 4.2.1 (determinazione approssimativa) rispettivamente cifra 4.2.2 (determinazione effettiva).

L'imposizione del consumo proprio va effettuata all'aliquota d'imposta determinante al momento della modifica d'utilizzazione.

b) Quando si verifica una modifica d'utilizzazione che comporta uno **sgravio fiscale successivo**, il calcolo dell'imposta va effettuato come segue:

L'importo dell'imposta precedente secondo la **tappa 9** costituisce la base per lo sgravio fiscale successivo; a questo importo va applicata la percentuale risultante dalla differenza fra

- l'utilizzazione nell'anno in cui si verifica una modifica d'utilizzazione rilevante e
- la quota determinante dell'anno precedente*.

*) ☞ cifra 4.2.1 (determinazione approssimativa) rispettivamente cifra 4.2.2 (determinazione effettiva).

Basi per future modifiche d'utilizzazione:

Per le future modifiche d'utilizzazione vanno determinati e conservati (unitamente ai calcoli relativi alle precedenti modifiche d'utilizzazione) i seguenti valori:

10ª tappa: Determinazione della percentuale d'utilizzazione rimanente

Utilizzazione (rimanente) in percento secondo la tappa 4 dedotto il tasso d'ammortamento secondo la tappa 5.

11ª tappa: Adattamento dell'aliquota d'imposta

Nei casi di modifiche d'utilizzazione che comportano un'imposizione del consumo proprio, se cambiano le aliquote d'imposta, esse vanno adattate, per futuri sgravi fiscali successivi, in maniera corrispondente, separatamente per anno, in misura della modifica d'utilizzazione imponibile.

valevole fino al
31 dicembre 2009

Tabella di calcolo per la determinazione dell'imposta nei casi di modifiche d'utilizzazione parziali

Anno civile	1 ^a tappa Spese determinanti	2 ^a tappa Importo non sgravabile non imputabile	3 ^a tappa Importo eccedente	4 ^a tappa Utilizzazione rimanente in %	5 ^a tappa		6 ^a tappa	7 ^a tappa	8 ^a tappa		9 ^a tappa	10 ^a tappa	11 ^a tappa
					in %	Importo			Imposta precedente	in %			
								Valore sgravabile resp. imputabile					

Esempio di calcolo

(con la proposta di soluzione nel caso di applicazione della determinazione approssimativa o della determinazione effettiva)

a) Fattispecie:

L'impresa X contribuente dal 1° gennaio 2006 acquista nel 2006 un immobile aziendale con opzione per l'importo di 4'304'000 franchi (incl. 7,6 % IVA, valore del terreno escl.). L'impresa utilizza questo immobile, da una parte, per scopi imponibili (p. es. prestazioni di consulenza), dall'altra, per operazioni escluse dall'IVA (p. es. prestazioni di formazione senza opzione). Nessuna parte della proprietà immobiliare è locata o affittata (questa fattispecie verrebbe valutata dal punto di vista della modifica d'utilizzazione totale). Nel 2007 l'impresa X fa effettuare dei lavori di ampliamento che risultano accessibili dal novembre 2007.

Utilizzazione dell'immobile per scopi imponibili:

2006	68%
2007	66%
2008	43%
2009	50%

Valore assicurativo dell'immobile:

1.1.2006	4'000'000
1.1.2008	7'000'000 (nuova stima)

Investimenti negli anni dal 2006 al 2009:

2006	4'000'000	prezzo d'acquisto dell'edificio (valore escl. 7,6 % IVA)
2007	2'900'000	lavori di ampliamento (valore escl. 8,4 % IVA)

I costi di manutenzione, i materiali d'esercizio e gli altri costi senza carattere d'investimento non vengono indicati numericamente poiché non sono fiscalmente rilevanti.

All'acquisto dell'immobile aziendale nel 2006 l'impresa contribuente X ha correttamente ridotto l'imposta precedente del 32 % in rapporto all'utilizzazione. Anche in relazione ai lavori di ampliamento l'imposta precedente è stata correttamente ridotta del 34 %.

Alfine di presentare la problematica del cambiamento delle aliquote d'imposta, in questo esempio di calcolo si parte dal presupposto (solo ipotetico) che dal 1° gennaio 2007 l'aliquota d'imposta sia aumentata di 0,8 punti percentuali.

b) Provvedimenti fiscali:**Determinazione delle modifiche d'utilizzazione fiscalmente rilevanti:**

Anno	Utilizzazione per scopi imponibili	Variatione in punti percentuali (base di partenza)
2006	68 %	
2007	66 %	2 %
2008	43 %	23 %
2009	50 %	7 %

In caso di applicazione della determinazione approssimativa:

In caso di applicazione della determinazione approssimativa si verifica una modifica d'utilizzazione fiscalmente rilevante solo il 1° gennaio 2008 a seguito del superamento del limite di tolleranza di 20 punti percentuali.

In caso di applicazione della determinazione effettiva:

L'applicazione della determinazione effettiva non prevede alcun limite di tolleranza di conseguenza si verificano modifiche d'utilizzazione fiscalmente rilevanti il 1° gennaio 2007, il 1° gennaio 2008 e il 1° gennaio 2009.

Calcoli dell'imposta:**In caso di applicazione della determinazione approssimativa:**

Vedi la seguente tabella di calcolo 1.

La **quota determinante dell'anno precedente** per il calcolo dell'imposta in relazione alla modifica d'utilizzazione del 1° gennaio 2008 viene determinata come segue:

Quota di deduzione dell'imposta precedente 2006: 68 %

Quota di deduzione dell'imposta precedente 2007: 66 %

Totale:

134 % : 2 anni = 67%

In caso di applicazione della determinazione effettiva:

Vedi le seguenti tabelle di calcolo 2, 3 e 4.

Tabella di calcolo 1: determinazione dell'imposta nei casi di modifiche d'utilizzazione parziali (determinazione approssimativa)

Anno civile	1 ^a tappa Spese determinanti	2 ^a tappa Importo non sgravabile non imponibile	3 ^a tappa Importo eccedente	4 ^a tappa Utilizzazione rimanente in %	5 ^a tappa		6 ^a tappa Importo	7 ^a tappa Valore attuale	8 ^a tappa		9 ^a tappa Importo precedente	10 ^a tappa Utilizzazione rimanente in %	11 ^a tappa Adattamento dell'aliquota d'imposta
					Ammortamento in %	in %			in %	in %			
2006	4'000'000		4'000'000	100%	10%	400'000	3'600'000	3'600'000	7.60%	273'600	273'600	90%	
2007	2'900'000		2'900'000	100%	5%	145'000	2'755'000	2'755'000	8.40%	231'420	231'420	95%	
							6'355'000				505'020		
	Imposizione del consumo proprio in seguito alla modifica d'utilizzazione al 1.1.2008:												
	dal 67 % (quota determinante dell'anno precedente)												
	al 43 % (quota annua 2008) = 24 % da imporre												
	di cui 8,4 % IVA												
	24% di 6'355'000 =												
	Adattamento delle aliquote d'imposta in seguito all'imposizione di consumo proprio:												
2006	0,8 % (aumento dell'aliquota d'imposta) da 3'600'000 (tappa 7) = 28'800, di cui 24 % modifica d'utilizzazione = 6'912												
	6'912 + 273'600 (tappa 9) = 280'512 diviso per 3'600'000 (tappa 7) x 100 =												
	7.79 %												
	1'525'200												
	128'116.80												

Tabella di calcolo 2: determinazione dell'imposta nei casi di modifiche d'utilizzazione parziali (determinazione effettiva)

Anno civile	1 ^a tappa Spese determinanti non sgravabili non imponibili	2 ^a tappa Importo non sgravabile non imponibile	3 ^a tappa Importo eccedente	4 ^a tappa Utilizzazione rimanente in %	5 ^a tappa Ammortamento		6 ^a tappa Importo	7 ^a tappa Valore attuale	8 ^a tappa Imposta precedente		9 ^a tappa Importo	10 ^a tappa Utilizzazione rimanente in %	11 ^a tappa Adattamento dell'aliquota d'imposta						
					in %	Importo			in %	Importo									
Importi da considerare per la prima volta																			
2006	4'000'000		4'000'000	100%	5%	200'000		3'800'000	7.60%	288'800		95%							
Imposizione del consumo proprio in seguito alla modifica d'utilizzazione al 1.1.2007:																			
dal 68 % al 66 % = 2 % da imporre																			
di cui 8,4 % IVA																			
Adattamento delle aliquote d'imposta in seguito all'imposizione di consumo proprio:																			
2006								3'800'000					7.62 %						
0,8 % (aumento dell'aliquota d'imposta) di 3'800'000 (tappa 7) = 30'400, di cui 2 % modifica d'utilizzazione = 608																			
608 + 288'800 (tappa 9) = 289'408 diviso per 3'800'000 (tappa 7) x 100 =																			
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right;">76'000</td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">6'384.00</td> <td></td> </tr> </table>															76'000			6'384.00	
	76'000																		
	6'384.00																		

Tabella di calcolo 3: determinazione dell'imposta nei casi di modifiche d'utilizzazione parziali (determinazione effettiva)

Anno civile	1 ^a tappa	2 ^a tappa	3 ^a tappa	4 ^a tappa	5 ^a tappa	6 ^a tappa	7 ^a tappa	8 ^a tappa	9 ^a tappa	10 ^a tappa	11 ^a tappa
	Spese determinanti	Importo non sgravabile non imponibile	Importo eccedente	Utilizzazione rimanente in %	Ammortamento in %	Importo	Valore attuale	Imposta precedente in %	Importo	Utilizzazione rimanente in %	Adattamento dell'aliquota d'imposta
Ripporto degli importi determinanti al 1.1.2007, compresi i calcoli per future modifiche d'utilizzazione al 1.1.2008											
2006	Riporto tabella 2, tappa 7		3'800'000	95%	5%	200'000	3'600'000	7.62%	274'320	90%	
Importi da considerare per la prima volta:											
2007	2'900'000		2'900'000	100%	5%	145'000	2'755'000	8.40%	231'420	95%	
Imposizione del consumo proprio in seguito alla modifica d'utilizzazione al 1.1.2008:											
dal 66 % al 43 % = 23 % da imporre											
di cui 8,4 % IVA											
23% di 6'355'000 = 1'461'650											
Adattamento delle aliquote d'imposta in seguito all'imposizione del consumo proprio:											
0,8 % (aumento dell'aliquota d'imposta) di 3'600'000 (tappa 7) = 28'800, di cui 23 % modifica d'utilizzazione = 6'624											
6'624 + 274'320 (tappa 9) = 280'944 diviso per 3'600'000 (tappa 7) x 100 = 7.8 %											
122'778.60											

Tabella di calcolo 4: determinazione dell'imposta nei casi di modifiche d'utilizzazione parziali (determinazione effettiva)

Anno civile	1 ^a tappa	2 ^a tappa	3 ^a tappa	4 ^a tappa	5 ^a tappa	6 ^a tappa	7 ^a tappa	8 ^a tappa	9 ^a tappa	10 ^a tappa	11 ^a tappa
	Spese determinanti	Importo non sgravabile non imponibile	Importo eccedente	Utilizzazione rimanente in %	in %	Ammortamento in %	Valore attuale	Imposta precedente in %	Importo	Utilizzazione rimanente in %	Adattamento dell'aliquota d'imposta
Riparto degli importi determinanti al 1.1.2008, compresi i calcoli per future modifiche d'utilizzazione al 1.1.2009											
2006	Riparto tabella 3, tappa 7		3'600'000	90%	5%	200'000	3'400'000	7.80%	265'200	85%	
2007	Riparto tabella 3, tappa 7		2'755'000	95%	5%	145'000	2'610'000	8.40%	219'240	90%	
Importi da considerare per la prima volta											
2008	0						6'010'000		484'440		33'910.80
Sgravio fiscale successivo in seguito alla modifica d'utilizzazione al 1.1.2009: dal 43 % al 50 % = 7 % da sgravare											
									484'440		

5. Particolarità

5.1 Banche

Per le banche che applicano la regolamentazione forfettaria della deduzione dell'imposta precedente specifica del settore occorre osservare, ai fini del trattamento fiscale delle modifiche d'utilizzazione, le spiegazioni dell'opuscolo "Finanza".

5.2 Produttori di film

Ai produttori di film occorre attenersi, in relazione al trattamento fiscale in caso di modifiche d'utilizzazione, alle spiegazioni nell'opuscolo "Cultura".

5.3 Collettività pubbliche

Le collettività pubbliche che per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente applicano il sistema effettivo secondo le spiegazioni nell'opuscolo "Collettività pubbliche" devono attenersi nei casi di modifiche d'utilizzazione a quanto indicato alla cifra 4.2.2.

La determinazione approssimativa dell'IVA per le modifiche d'utilizzazione parziali descritta alla cifra 4.2.1 non può essere applicata dalle collettività pubbliche. Esse hanno la possibilità di applicare – per quanto attiene alle modifiche d'utilizzazione sia totali sia parziali – una particolare determinazione approssimativa descritta nell'opuscolo "Collettività pubbliche". Con l'applicazione della determinazione approssimativa va osservato che i calcoli dell'imposta nei casi di modifiche d'utilizzazione sono effettuati in base ai valori contabili.

5.4 Imposizione di gruppo

Le modifiche d'utilizzazione vanno

- analizzate **dal punto di vista dei singoli membri del gruppo;**
- prese fiscalmente in considerazione, in caso di trasferimento di beni o prestazioni di servizi da un'impresa del gruppo ad un'altra impresa del gruppo in seguito al cambiamento dello scopo d'utilizzazione, dall'impresa del gruppo che esegue la prestazione (per contro, modifiche d'utilizzazione successive vanno prese fiscalmente in considerazione dall'impresa del gruppo destinataria).

Se un gruppo IVA decide di applicare la determinazione approssimativa nei casi di modifiche d'utilizzazione parziali (☞ cifra 4.2.1), essa va di principio applicata da tutti i membri del gruppo.

Un nuovo membro che accede al gruppo IVA deve adattarsi al sistema di rendiconto scelto (a suo tempo) dal gruppo. Se il nuovo membro ad esempio ha applicato la determinazione effettiva e il gruppo la determinazione approssimativa, la nuova impresa del gruppo allestirà i suoi conteggi pure secondo il metodo approssimativo (☞ cifra 4.2.3).

Esempio di una modifica d'utilizzazione con sgravio fiscale successivo

Il 1° luglio 2006 la società A del gruppo vende alla società B del gruppo per l'importo di 50 000 franchi (senza IVA poiché operazione interna del gruppo) un furgoncino che ha sinora utilizzato per la sua attività aziendale.

Anno d'acquisto del veicolo: 2004
 Prezzo d'acquisto: fr. 75'320 (incl. 7,6 % IVA)

Quota di deduzione dell'imposta precedente:

- società A del gruppo: 60 %
- società B del gruppo: 100 %

La **società A del gruppo** può effettuare il seguente sgravio fiscale successivo:

Prezzo d'acquisto del veicolo (escl. IVA)	fr. 70'000
– 20 % di ammortamento per il 2004	fr. 14'000
– 20 % di ammortamento per il 2005	fr. 14'000
Valore attuale 1.7.2006	<u>fr. 28'000</u>
	<u>fr. 42'000</u>

Valore determinante per lo sgravio fiscale successivo:

40 % (A ha una quota di deduzione del 60 %) di fr. 42'000 = fr. 16'800

Sgravio fiscale: 7,6% IVA di fr. 16'800

fr. 1'276.80

Esempio di una modifica d'utilizzazione con imposizione del consumo proprio

Il 1° luglio 2006 la società B del gruppo fornisce alla società A del gruppo materiali nuovi per 20 000 franchi (senza IVA poiché operazione interna al gruppo), prelevati dal suo stock di materiale d'ufficio e acquistati nel 2005 per lo stesso importo (aliquota d'imposta 7,6 %).

Quote di deduzione dell'imposta precedente:

- società B del gruppo: 100%
- società A del gruppo: 60%

La **società B del gruppo** effettua la seguente imposizione del consumo proprio:

Valore determinante per l'imposizione del consumo proprio:

40 % (A ha una quota di deduzione del 60 %) di fr. 20'000 = fr. 8'000

Imposizione: 7,6% IVA di fr. 8'000

fr. 608.00

5.5 Immobili liberi (non occupati)¹¹

a) Principio:

Quando un immobile o parte di esso resta temporaneamente inutilizzato (p. es. in mancanza di locatari), si tratta ai sensi dell'IVA di un immobile libero. Durante tale periodo, i costi sostenuti per investimenti, manutenzione e gestione

- **danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente secondo l'articolo 38 segg. LIVA,**
nella misura in cui l'immobile o parte di esso è stato utilizzato in precedenza per scopi imponibili (p. es. locazione con opzione);
- **non danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente,**
nella misura in cui l'immobile o parte di esso è stato utilizzato in precedenza per scopi non imponibili (p. es. locazione senza opzione).

Quando un immobile o parte di esso precedentemente utilizzato per scopi imponibili rimane libero e non può essere riadibito entro i 12 mesi a scopi imponibili, si verifica la fattispecie di **consumo proprio in seguito alla modifica d'utilizzazione**. Le spese di miglioria effettuate durante il periodo in cui l'immobile è libero fanno parte della base di calcolo per l'imposta dovuta a titolo di consumo proprio (senza ammortamenti). Per contro, non formano oggetto d'imposizione a titolo di consumo proprio i costi di manutenzione e di gestione sostenuti durante questo periodo e che hanno dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente (☞ cifra 2.1.2).

I costi concernenti l'utilizzo successivo come p.es. per inserzioni di ricerca di acquirenti/locatari, provvigioni di vendita, ecc. legittimano la deduzione dell'imposta precedente solo se si opta per l'imposizione della vendita o della locazione.

b) Eccezioni:

Il termine di 12 mesi è sospeso se il contribuente può provare che l'immobile è rimasto libero

- causa impossibilità reale di trovare un locatario, oppure
- causa lavori di trasformazione che sono durati più di 12 mesi,

e che successivamente l'immobile è utilizzato nuovamente per attività imponibili.

Se l'attività imponibile è la **locazione dell'immobile (con opzione)**, il contribuente deve poter fornire, in maniera ravvisabile per terzi, la prova degli sforzi sostenuti regolarmente per la locazione dell'immobile. Vale prova per

11 Precisazione della prassi

esempio la pubblicazione di inserzioni nei quotidiani durante un determinato periodo (p. es. da gennaio ad aprile). Il termine di 12 mesi è sospeso durante questi quattro mesi. Sono adatti in particolare i documenti attestanti i **costi per inserzioni, internet e stampa** (p. es. di volantini), che consentono inoltre la **precisa indentificazione** dell'immobile in parola. Sono, per contro, insufficienti per esempio i giustificativi concernenti la realizzazione di cartelloni o trasparenti a contenuto generico, tipo "Uffici da affittare" oppure "Affittarsi locali in zona industriale": simili giustificativi non consentono la necessaria identificazione dell'oggetto.

Per i **lavori di trasformazione si raccomanda** di disporre di documenti contenenti chiare informazioni sull'inizio e sulla fine dei lavori (p. es. domande di costruzione, contratti d'appalto, programma dell'architetto riguardo a singole tappe di lavoro).

Tutti i **costi sostenuti durante il periodo in cui tale immobile è rimasto libero** (per gestione, manutenzione, investimento) danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente (art. 38 cpv. 1 e 2 LIVA), nella misura in cui è stato utilizzato precedentemente per uno scopo imponibile.

5.6 Procedura di notifica

Sulle conseguenze fiscali nei casi di modifiche d'utilizzazione in relazione alla ripresa di valori patrimoniali mediante procedura di notifica va fatto riferimento a quanto pubblicato nel promemoria "Trasferimento di patrimonio mediante procedura di notifica".

5.7 Metodo dell'aliquota saldo

5.7.1 Principio

Per le imprese che

- diventano nuovi contribuenti e conteggiano l'imposta dall'inizio dell'assoggettamento con il metodo dell'aliquota saldo;
- passano dal metodo di rendiconto effettivo al metodo dell'aliquota saldo;
- passano dal metodo dell'aliquota saldo al metodo di rendiconto effettivo, oppure
- applicavano il metodo dell'aliquota saldo e terminano l'assoggettamento,

non si verificano **di principio** in seguito a delle modifiche d'utilizzazione né lo sgravio fiscale successivo né l'imposizione di consumo proprio.

☞ Per maggiori dettagli vedi opuscolo "Aliquote saldo" e le seguenti spiegazioni alle cifre 5.7.2 e 5.7.3.

5.7.2 Modifiche d'utilizzazione in caso di passaggio dal metodo dell'aliquota saldo al metodo di rendiconto effettivo e viceversa¹²

Differenze rispetto al principio citato alla cifra 5.7.1 possono esserci per quelle fattispecie che si situano **al di fuori del campo d'applicazione del metodo dell'aliquota saldo** e comportano una modifica d'utilizzo fiscalmente rilevante (sgravio fiscale successivo o imposizione del consumo proprio).

Si raccomanda nei casi concreti di rivolgersi all'AFC.

Esempio

L'ufficio fiduciario Bianchi conteggia l'imposta secondo il metodo dell'aliquota saldo. L'attività di fiduciario viene esercitata nella parte A del proprio immobile. La parte B dell'immobile è locata (inevitabilmente senza opzione).

Il campo d'applicazione del metodo dell'aliquota saldo include l'attività di fiduciario e dunque anche l'utilizzazione della parte A dell'immobile. Per contro, la locazione della parte B dell'immobile è situato al di fuori del campo di applicazione del metodo dell'aliquota saldo, ossia le corrispondenti controprestazioni per la locazione non sono da conteggiare con l'aliquota saldo. Esse sono escluse dall'IVA; sui relativi costi non vi è alcun diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

Se però viene effettuato un passaggio dal metodo dell'aliquota saldo al sistema di rendiconto effettivo, a questo momento vi è la possibilità di far valere, sul valore attuale delle spese di miglioria, uno sgravio fiscale successivo relativo alla parte B dell'immobile nella misura in cui si sia optato per l'imposizione della locazione.

Nel caso opposto (l'ufficio fiduciario Bianchi che conteggia secondo il metodo effettivo e opta per l'imposizione della locazione della parte B dell'immobile passa al metodo dell'aliquota saldo per il quale inevitabilmente l'opzione non è ammessa) al momento del passaggio va versata sul valore attuale delle spese di miglioria un'imposta sul consumo proprio.

5.7.3 Modifiche d'utilizzazione al momento dell'applicazione del metodo di rendiconto effettivo, quando prima si è conteggiato secondo il metodo dell'aliquota saldo¹³

Nei casi di modifiche d'utilizzazione al momento dell'applicazione del metodo di rendiconto effettivo quando prima si è conteggiato secondo il metodo dell'aliquota saldo il trattamento fiscale risulta differente. Sulla base di due fattispecie vengono illustrate qui di seguito le conseguenze fiscali nel settore degli immobili.

¹² Precisazione della prassi

¹³ Precisazione della prassi

Fattispecie 1

1. Il contribuente conteggia secondo il metodo effettivo ed effettua durante questo periodo degli investimenti (miglioria) nell'immobile aziendale utilizzato per scopi imponibili.
2. Segue un passaggio al metodo dell'aliquota saldo.
3. Si verifica di nuovo un passaggio al metodo di rendiconto effettivo. Durante il periodo d'applicazione del metodo di rendiconto effettivo si verifica una modifica d'utilizzazione dell'immobile aziendale, il quale viene ora locato senza opzione.

Fattispecie 2

1. Il contribuente conteggia secondo il metodo dell'aliquota saldo e durante il relativo periodo d'applicazione riprende da un contribuente che conteggia secondo il metodo effettivo una parte di patrimonio (incl. immobile aziendale) mediante procedura di notifica. L'immobile aziendale viene utilizzato per scopi imponibili.
2. Segue un passaggio al metodo di rendiconto effettivo. Durante il periodo d'applicazione del metodo di rendiconto effettivo si verifica una modifica d'utilizzazione dell'immobile aziendale, a suo tempo ripreso mediante procedura di notifica, il quale viene ora locato senza opzione.

Provvedimenti fiscali in relazione alle fattispecie 1 e 2 in seguito a modifiche d'utilizzazione per la locazione dell'immobile aziendale senza opzione:

- a) Il passaggio dal metodo dell'aliquota saldo al metodo di rendiconto effettivo **non era obbligatorio**:¹⁴

Successive rettifiche dell'imposta vengono meno al momento della locazione senza opzione, poiché in seguito al passaggio dal metodo dell'aliquota saldo al metodo di rendiconto effettivo va effettuata una correzione dell'imposta.

- b) Il passaggio dal metodo dell'aliquota saldo al metodo di rendiconto effettivo era **obbligatorio**:¹⁵

¹⁴ Un passaggio dal rendiconto secondo le aliquote saldo al metodo di rendiconto effettivo **non è obbligatorio**, se i limiti di cifra d'affari e/o di debito fiscale netto non vengono di principio superati per più del 50% in un anno civile o durante due anni civili consecutivi.

☞ Per ulteriori raggugli vedi opuscolo "Aliquote saldo".

¹⁵ Un passaggio dal rendiconto secondo le aliquote saldo al metodo di rendiconto effettivo è **obbligatorio**, se i limiti di cifra d'affari e/o di debito fiscale netto vengono di principio superati per più del 50% in un anno civile o durante due anni civili consecutivi.

☞ Per ulteriori raggugli vedi opuscolo "Aliquote saldo".

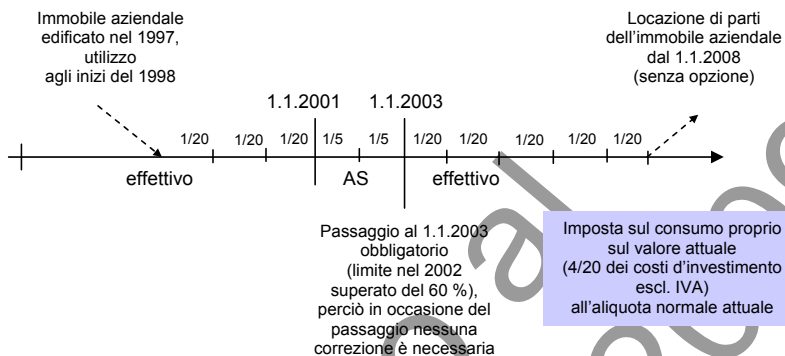
Occorre procedere all'imposizione del consumo proprio al momento della locazione senza opzione, poiché in seguito al passaggio dal metodo dell'aliquota saldo al metodo di rendiconto effettivo non va effettuata alcuna correzione dell'imposta.

L'IVA è dovuta sul valore attuale all'inizio della locazione senza opzione. Per la determinazione del valore attuale viene tenuto in considerazione l'ammortamento durante il

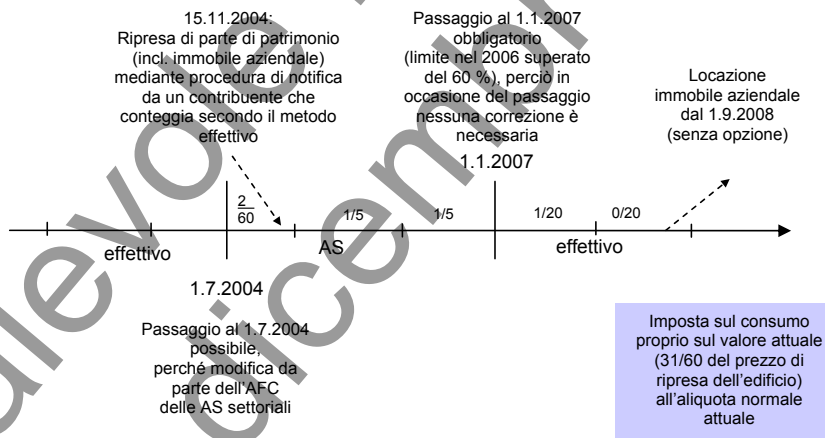
- metodo di rendiconto effettivo con 1/20 all'anno
- rendiconto secondo le aliquote saldo con 1/60 al mese rispettivamente 1/5 all'anno

valevole fino
31 dicembre 20

Esempio fattispecie 1



Esempio fattispecie 2



5.8 Sussidi e altri contributi dei poteri pubblici, doni

In funzione delle basi per cui vengono versati i sussidi e gli altri contributi dei poteri pubblici nonché i doni, la modifica d'utilizzazione viene trattata in maniera differente. Si distingue fra

- sussidi riferiti a un determinato oggetto (☞ cifra 5.8.1) e
- sussidi a copertura del disavanzo d'esercizio (☞ cifra 5.8.2).

5.8.1 Sussidi ecc. riferiti a un determinato oggetto

Alla ricezione di sussidi ecc. riferiti a un determinato oggetto, oltre alla riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione, non vanno presi altri provvedimenti fiscali in seguito alla modifica d'utilizzazione.

Per contro se si verificano fattispecie e generi di modifiche d'utilizzazione secondo le cifre 3 o 4 occorre tenere in considerazione anche le relative misure fiscali.

La base di partenza per i calcoli dell'imposta (sgravio fiscale successivo e imposizione del consumo proprio) è costituita dagli importi che risultano dopo deduzione dei sussidi e simili

☞ Altrimenti sono da tenere in considerazione le spiegazioni alla cifra 1 segg.

Esempio di calcolo

1. Fattispecie:

A un istituto per disabili con annesso un laboratorio vengono erogati i seguenti sussidi in relazione al complesso immobiliare costruito sulla base di un contratto d'impresa generale:

fr. 1'400'000	per l'istituto
fr. 600'000	per il laboratorio (= 60% delle spese di costruzione)

Le spese di costruzione del complesso immobiliare, terminato e inaugurato il 1° ottobre 2003, ammontano a (incl. 7,6 % IVA):

fr. 3'000'000	per l'istituto (utilizzato per scopi esclusi dall'IVA)
fr. 1'000'000	per il laboratorio (utilizzato per scopi imponibili)

Le dovute riduzioni della deduzione dell'imposta precedente sono state effettuate dall'istituto nei suoi rendiconti IVA del 2003 (riduzione della deduzione dell'imposta precedente in ragione del 60 % sulle spese di costruzione dello stabile adibito a laboratorio). A giusta ragione non è stata fatta valere l'imposta precedente sulle spese di costruzione.

Per il laboratorio non vengono erogati ulteriori sussidi ecc. (p. es. a copertura del disavanzo d'esercizio).

Provvedimenti fiscali in seguito alle modifiche d'utilizzazione seguenti:

- a) Dal 1° luglio 2006 l'istituto verrà utilizzato per una propria attività imponibile.
- b) Il 1° luglio 2006 l'istituto verrà venduto, con opzione.
- c) Dal 1° luglio 2006 lo stabile adibito a laboratorio verrà utilizzato per un'attività esclusa dall'IVA.
- d) Il 1° luglio 2006 lo stabile adibito a laboratorio verrà venduto, con opzione.

2. Provvedimenti fiscali:

a) Dal 1.7.2006 l'istituto verrà utilizzato per una propria attività imponibile:

È legittimato il seguente **sgravio fiscale successivo**:

Spese di costruzione dell'istituto (incl. 7,6 % IVA)	fr. 3'000'000
dedotti i sussidi	fr. 1'400'000
Spese di costruzione dopo deduzione dei sussidi (incl. 7,6 % IVA)	fr. 1'600'000
dedotti gli ammortamenti per gli anni trascorsi dal 2003 al 2005: 3 anni al 5 % = 15 %	fr. 240'000
Valore attuale determinate per lo sgravio fiscale successivo (incl. 7,6 % IVA):	fr. 1'360'000

Sgravio fiscale successivo al 1.7.2006:

7,6 % di (107,6 %) fr. 1'360'000

fr. 96'059.50

b) Il 1.7.2006 l'istituto verrà venduto, con opzione:

È legittimato il seguente **sgravio fiscale successivo**:

Valore attuale determinante per lo sgravio fiscale successivo (incl. 7,6 % IVA):	
Calcolo secondo lettera a):	fr. 1'360'000

Sgravio fiscale successivo al 1.7.2006:

7,6 % di (107,6 %) fr. 1'360'000

fr. 96'059.50

c) Dal 1.7.2006 lo stabile adibito a laboratorio verrà utilizzato per un'attività esclusa dall'imposta:

Va effettuata la seguente **imposizione del consumo proprio**:

Spese di costruzione dello stabile adibito a laboratorio (incl. 7,6 % IVA)	fr. 1'000'000
dedotti i sussidi	fr. <u>600'000</u>
Spese di costruzione dopo deduzione dei sussidi (incl. 7,6 % IVA)	fr. 400'000
dedotto 7,6 % IVA	fr. <u>28'253</u>
Spese di costruzione dopo deduzione dei sussidi (escl. 7,6 % IVA)	fr. 371'747
dedotti gli ammortamenti per gli anni trascorsi dal 2003 al 2005: 3 anni al 5 % = 15 %	fr. 55'762
Valore attuale determinante per l'imposizione:	fr. <u>315'985</u>

Imposta dovuta a titolo di consumo proprio:

7,6 % di (100,0 %) fr. 315'985

fr. 24'014.85

d) Il 1.7.2006 lo stabile adibito a laboratorio verrà venduto, con opzione:

Poiché sulle spese di costruzione dopo deduzione dei sussidi ha potuto essere dedotta l'imposta precedente, **non può essere effettuato alcuno sgravio fiscale successivo.**

5.8.2 Sussidi e simili a copertura del disavanzo d'esercizio.

In caso di erogazione di sussidi e simili a copertura del disavanzo d'esercizio occorre esaminare ogni anno se si verifica una modifica d'utilizzazione parziale fiscalmente rilevante secondo la cifra 4.

I sussidi e simili erogati a copertura del disavanzo d'esercizio concernono di principio le spese di miglioria e di manutenzione, così come i costi d'esercizio. In caso di modifiche d'utilizzazione fiscalmente rilevanti vanno per contro considerate unicamente le spese di miglioria.

Per il calcolo dell'imposta in caso di una modifica d'utilizzazione rilevante i sussidi vanno quindi tenuti in considerazione solo nella misura (ripartizione proporzionale) in cui concernono le spese di miglioria.

☞ Altrimenti sono da tenere in considerazione le spiegazioni alla cifra 1 segg.

Esempio di calcolo

(con sussidi riferiti a un determinato oggetto e a copertura del disavanzo d'esercizio)

1. Fattispecie:

Un laboratorio per apprendisti falegnami inaugurato il 1° gennaio 2006 riceve a copertura del disavanzo d'esercizio i seguenti sussidi:

per l'anno 2006:	10 % del totale dei ricavi
per l'anno 2007:	31 % del totale dei ricavi
per l'anno 2008:	19 % del totale dei ricavi

Gli investimenti effettuati nel 2005 (incl. 7,6 % IVA) ammontano a:

fr. 1'500'000	per lo stabile adibito a laboratorio (senza terreno)
fr. 1'200'000	per le attrezzature professionali (beni mobili, come p. es. macchine)

Il laboratorio per apprendisti falegnami ha ricevuto i seguenti sussidi (riferiti all'oggetto):

fr. 1'000'000	per lo stabile adibito a laboratorio (senza terreno)
fr. 800'000	per le attrezzature professionali (beni mobili, come p. es. macchine)

2. Provvedimenti fiscali in seguito a modifica d'utilizzazione negli anni 2007 e 2008:

Vanno effettuati le seguenti imposizioni del consumo proprio ed i seguenti sgravi fiscali successivi (☞ determinazione approssimativa secondo la cifra 4.2.1):

a) Stabile adibito a laboratorio:

Costruzione stabile laboratorio 2005 incl. 7,6 % IVA (utilizzo dal 1.1.2006)	fr. 1'500'000
dedotto il sussidio riferito all'oggetto	<u>fr. 1'000'000</u>
Costruzione stabile laboratorio 2005 dopo deduzione del sussidio riferito all'oggetto incl. 7,6 % IVA	fr. 500'000
dedotta la riduzione in seguito al sussidio per la copertura del disavanzo d'esercizio 2006:	
10 % di fr. 500'000	<u>fr. 50'000</u>
Costruzione stabile laboratorio 2005 dopo deduzione del sussidio riferito all'oggetto e dopo riduzione per il sussidio per la copertura del disavanzo d'esercizio 2006	fr. 450'000
dedotto 7,6 % IVA	<u>fr. 31'784</u>
Importo legittimante la deduzione dell'imposta precedente 2006 escl. IVA	<u>fr. 418'216</u>

Nel 2006 a seguito del sussidiamento ha dovuto essere effettuata una riduzione della deduzione dell'imposta precedente in ragione di fr. 74'163.55, corrispondente al 7,6 % di (107,6 %) fr. 1'050'000.

Modifica d'utilizzazione al 1.1.2007:

Base per la modifica d'utilizzazione nel 2007	fr. 418'216
dedotto l'ammortamento per la durata d'utilizzazione 2006:	
5 % p.a. di fr. 418'216	fr. 20'911
Valore attuale determinate imponibile 1.1.2007	<u>fr. 397'305</u>

Nel 2006 la riduzione della deduzione dell'imposta precedente per il sussidio concernente la copertura del disavanzo d'esercizio è stata del 10 %; il valore attuale determinate al 1° gennaio 2007 corrisponde quindi al **90 %**.

Nel 2007 occorre effettuare una riduzione del 31 % per il sussidio concernente la copertura del disavanzo d'esercizio. La modifica d'utilizzazione parziale ammonta quindi al **21 %** (10 % dedotto 31 %).

Quota imponibile del valore attuale al 1.1.2007:

importo di fr. 397'305 (valore attuale fiscalmente rilevante in franchi), diviso per 90 (valore attuale fiscalmente rilevante in per cento) e moltiplicato per 21 (modifica d'utilizzazione in per cento), ossia: fr. 92'705

Imposta dovuta a titolo di consumo proprio:

7,6 % di (100 %) fr. 92'705 **fr. 7'045.60**

Modifica d'utilizzazione al 1.1.2008:

Nel 2008 occorre effettuare una riduzione del 19 % per il sussidio concernente la copertura del disavanzo d'esercizio. La modifica d'utilizzazione parziale ammonta quindi al **12 %** (31 % dedotto 19 %).

Poiché il limite di tolleranza del 20 % non è superato, nel caso di applicazione della determinazione approssimativa secondo la cifra 4.2.1, non si verifica al 1° gennaio 2008 alcuna modifica d'utilizzazione fiscalmente rilevante.

b) Attrezzature professionali:

Acquisto attrezzature professionali 2005 (incl. 7,6 % IVA) fr. 1'200'000
(utilizzo dal 1.1.2006)

dedotto il sussidio riferito all'oggetto fr. 800'000

Acquisto attrezzature professionali 2005 dopo deduzione
del sussidio riferito all'oggetto (incl. 7,6 % IVA) fr. 400'000

dedotta la riduzione per il sussidio per la copertura
del disavanzo d'esercizio 2006:

10% di fr. 400'000 fr. 40'000

Acquisto attrezzature professionali 2005 dopo deduzione
del sussidio riferito all'oggetto e dopo riduzione per il
sussidio per la copertura del disavanzo 2006 fr. 360'000

dedotto 7,6 % IVA fr. 25'428

Importo legittimante la deduzione

dell'imposta precedente 2006 escl. IVA fr. 334'572

Nel 2006 a seguito del sussidiamento ha dovuto essere effettuata una
riduzione della deduzione dell'imposta precedente in ragione di
fr. 59'330.85, corrispondente al 7,6 % di (107,6 %) fr. 840'000.

Modifica d'utilizzazione al 1.1.2007:

Base per la modifica d'utilizzazione parziale
nel 2007 fr. 334'572

dedotto l'ammortamento per la durata d'utilizzazione 2006:

20 % p.a. di fr. 334'572 fr. 66'914

Valore attuale determinante per l'imposizione 1.1.2007 fr. 267'658

Nel 2006 la riduzione della deduzione dell'imposta precedente per il sus-
sidio concernente la copertura del disavanzo d'esercizio è stata del 10 %;
il valore attuale determinante al 1° gennaio 2007 corrisponde quindi
al **90 %**.

Nel 2007 occorre effettuare una riduzione del 31 % per il sussidio con-
cernente la copertura del disavanzo d'esercizio. La modifica d'utilizzazio-
ne parziale ammonta quindi al **21 %** (10 % dedotto 31 %).

Quota imponibile del valore attuale 1.1.2007:

importo di fr. 267'658 (valore attuale fiscalmente
rilevante in franchi), diviso per 90 (valore attuale
fiscalmente rilevante in per cento) e moltiplicato

per 21 (modifica d'utilizzazione in per cento), ossia: fr. 62'454

Imposta dovuta a titolo di consumo proprio:

7,6 % di (100 %) fr. 62'454

fr. **4'746.50**

Modifica d'utilizzazione al 1.1.2008:

Nel 2008 occorre effettuare una riduzione del 19 % per il sussidio concernente la copertura del disavanzo d'esercizio. La modifica d'utilizzazione parziale ammonta quindi al **12 %** (31 % dedotto 19 %).

Poiché il limite di tolleranza del 20 % non è superato, nel caso di applicazione della determinazione approssimativa secondo la cifra 4.2.1, non si verifica al 1° gennaio 2008 alcuna modifica d'utilizzazione fiscalmente rilevante.

5.9 Utilizzazione temporanea di beni

Dettagliate informazioni riguardo alla definizione d'utilizzazione temporanea di beni nonché alla delimitazione tra quest'ultima e la modifica parziale d'utilizzazione sono pubblicate nell'opuscolo "Consumo proprio".

6. Contabilità e conservazione**a) Principio:**

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 (art. 58 cpv. 1 LIVA).

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** (p. es. i conti contabili, le fatture dei fornitori e dei prestatori di servizi, i giornali dell'imposta precedente, le calcolazioni riguardanti i rapporti d'utilizzazione) vanno invece conservati per **20 anni**. Se allo scadere del termine di conservazione il credito fiscale a cui si riferiscono i documenti non è ancora prescritto, l'obbligo di conservazione si protrae sino al compimento della prescrizione (art. 58 cpv. 2 LIVA, nm. 943 segg.).

b) Struttura dei conti:

Il contribuente conserva i documenti relativi alla determinazione di un'eventuale modifica d'utilizzazione durante il termine di prescrizione.

Si raccomanda di effettuare, nella misura del possibile, la ripartizione sui singoli conti già in contabilità, per esempio come segue:

- Valore d'acquisto degli investimenti (beni e prestazioni di servizi);
- Correzioni di valore degli investimenti;
- Spese di miglioria;
- Grandi ristrutturazioni ai fini dell'IVA (☞ cifra 2.1.2 lett. c);
- Manutenzione posticipata delle proprietà immobiliari (☞ cifra 2.1.2 lett. d);
- Spese di manutenzione;

- Scorte merci e materiali;
- Costi d'esercizio (per beni immobili);
- Servizi, manutenzioni e riparazioni, sistemazioni, così come materiali di consumo e attrezzi (per beni mobili).

È auspicabile che questi conti siano tenuti separatamente per beni immobili e per beni mobili, come pure per prestazioni di servizi. Inoltre è utile contrassegnare con appositi codici o contabilizzare su conti separati (suddivisi per aliquote d'imposta) le spese gravate d'imposta precedente.

Se questa ripartizione non viene effettuata già nella contabilità, si raccomanda di tenere appropriate registrazioni extra-contabili facilmente verificabili (p. es. sottoforma di liste e di controlli degli investimenti).

valevole fino al
31 dicembre 2009