

Opuscolo speciale n. 06

Riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione

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). Rispetto all'edizione passata, vi è il nuovo capitolo "Panoramica concernente la problematica della riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione", che offre uno sguardo generale su questo settore. I promemoria "Riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione" e "Ulteriori semplificazioni per la correzione dell'imposta precedente nei casi di operazioni che non danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente realizzate con attività accessorie", valevoli dal 2001, sono stati integrati nella presente pubblicazione. Inoltre, è stato aggiunto il capitolo "Variante forfettaria 4: applicazione al contrario dell'aliquota saldo". Ciò comporta una struttura diversa rispetto all'edizione passata, vale a dire i singoli capitoli non corrispondono a quelli dell'opuscolo edito nel 2000.

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

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

Abbreviazioni

AFC	Amministrazione federale delle contribuzioni
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)
N.IVA	Numero di registro dei contribuenti IVA
nm.	numero marginale delle Istruzioni 2008 sull'IVA (fino alla pubblicazione delle Istruzioni 2008 i numeri marginali si riferiscono ancora alle Istruzioni 2001 sull'IVA)
RS	Raccolta sistematica del diritto federale

Valevole fino al
31 dicembre 2009

Indice delle materie

Pagina

	Panoramica concernente la problematica della riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione	11
1.	In generale.	13
1.1	Basi legali.	13
1.1.1	Deduzione dell'imposta precedente	13
1.1.2	Doppia utilizzazione.	14
1.1.3	Modifica successiva delle circostanze	15
1.1.3.1	Consumo proprio in seguito a una modifica d'utilizzazione.	15
1.1.3.2	Sgravio fiscale successivo in seguito a una modifica d'utilizzazione	15
1.1.4	Sussidi e altri contributi dei poteri pubblici, doni	15
1.1.4.1	Sussidi e simili erogati per un determinato oggetto, che comportano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente.	16
1.1.4.2	Sussidi e simili erogati per un determinato oggetto, che non comportano alcuna riduzione della deduzione dell'imposta precedente.	16
1.1.4.3	Sussidi e simili erogati per la copertura del disavanzo d'esercizio	17
1.1.4.4	Esecuzione in proprio di costruzioni per le quali sono erogati sussidi e simili.	17
1.1.4.5	Procedura riguardante i sussidi e simili per le collettività pubbliche e le imprese di trasporto pubblico e del settore turistico	18
1.1.4.6	Rimborsi, contributi e aiuti finanziari per forniture verso l'estero (art. 38 cpv. 8 LIVA)	18
1.1.4.7	Modifiche d'utilizzazione in seguito a sussidi o simili	18
1.1.5	Panoramica della procedura di attribuzione dell'imposta precedente.	18
1.1.6	Panoramica dei generi di cifra d'affari dal punto di vista dell'IVA	20
1.2	Cifra d'affari determinante in caso di applicazione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente mediante una chiave di riparto in base alla cifra d'affari.	21
1.2.1	Principio	21
1.2.2	Eccezioni al principio	21
1.2.2.1	Introiti dalla locazione di immobili.	21
1.2.2.2	Emissione di obbligazioni, azioni ecc., costi in relazione a risanamenti, cessazioni d'attività e liquidazioni	22
1.2.2.3	Concessione di crediti, ricavi da interessi e dalla negoziazione con cartevalori	23
1.2.2.4	Ripartizione dell'utile da parte di società semplici	23
1.2.2.5	Fornitura di beni mobili usati	24
1.2.2.6	Risarcimento del danno propriamente detto	24
1.2.2.7	Rimborsi o indennizzi ai datori di lavoro in virtù di speciali disposizioni legali	25
1.2.3	Tenuta della contabilità, fatturazione	26
1.2.3.1	Diminuzioni di costi	26
1.2.3.2	Compensazione tra prestazione e prestazione in contropartita	27
1.2.3.3	Scambio di prestazioni tra società consociate ecc.	27
1.2.3.4	Trattamento fiscale dei prestiti senza interessi o con interessi ridotti e dei prestiti con rinuncia al rimborso	28
1.3	Semplificazioni per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente in casi particolari	29
1.3.1	Principio	29

1.3.2	Concessione di crediti, ricavi da interessi e dalla negoziazione con cartevalori	30
1.3.3	Amministrazione di propri immobili locati senza opzione	30
1.3.4	Prestazioni di conferenziere	31
1.3.5	Mandati in consigli d'amministrazione, consigli di fondazione e funzioni analoghe	32
1.3.6	Buoni non riscossi	33
1.4	Contabilizzazione dell'imposta precedente	33
1.5	Panoramica delle possibilità di deduzione dell'imposta precedente in seguito alla doppia utilizzazione; osservazioni generali preliminari sulle singole varianti.	34
1.5.1	Riduzione della deduzione dell'imposta precedente rispettivamente determinazione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente secondo il metodo effettivo	35
1.5.2	Riduzione della deduzione dell'imposta precedente rispettivamente determinazione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente secondo le varianti forfettarie	35
1.5.2.1	Variante forfettaria 1: attribuzione parziale dell'imposta precedente	35
1.5.2.2	Variante forfettaria 2: chiave di riparto in base alla cifra d'affari	36
1.5.2.3	Variante forfettaria 3: unità della prestazione	36
1.5.2.4	Variante forfettaria 4: applicazione al contrario dell'aliquota saldo	36
1.6	Possibilità e durata d'applicazione delle procedure di riduzione della deduzione dell'imposta precedente	37
1.7	Determinazione dei rapporti d'utilizzazione confrontabili per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente	37
2.	Metodo effettivo	37
2.1	Principio	37
2.2	Procedura	37
2.3	Attribuzione diretta	38
2.4	Attribuzione mediante una chiave di riparto	38
2.5	Esempio "Metodo effettivo"	40
2.5.1	Descrizione dell'azienda	40
2.5.2	Precisazioni riguardo ai singoli costi	40
2.5.3	Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente.	42
2.6	Riduzione della deduzione dell'imposta precedente sugli investimenti	43
2.6.1	Principio	43
2.6.2	Immobili	44
3.	Variante forfettaria 1: attribuzione parziale dell'imposta precedente	45
3.1	Principio	45
3.2	Procedura	45
3.3	Esempio "Attribuzione parziale dell'imposta precedente"	46
3.3.1	Descrizione dell'esempio	46
3.3.2	Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente.	47
4.	Variante forfettaria 2: chiave di riparto in base alla cifra d'affari	48
4.1	Principio	48
4.2	Procedura	48
4.3	Esempio "chiave di riparto secondo la cifra d'affari"	49

4.3.1	Descrizione dell'esempio	49
4.3.2	Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente.	49
5.	Variante forfettaria 3: Unità della prestazione	50
5.1	Principio	50
5.2	Campo d'applicazione	51
5.3	Procedura	51
5.4	Esempio "unità della prestazione"	51
5.4.1	Denominazioni utilizzate	51
5.4.2	Descrizione dell'esempio	52
5.4.3	Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente e dell'IVA dovuta.	52
6.	Variante forfettaria 4: applicazione al contrario dell'aliquota saldo	53
6.1	Principio	53
6.2	Funzionamento, esempi pratici.	54
6.2.1	Determinazione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente in relazione a un'operazione esclusa dall'IVA	54
6.2.2	Determinazione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente in relazione a un'operazione imponibile.	56
6.3	Variante forfettaria "applicazione al contrario dell'aliquota saldo" utilizzata per la verifica dell'attendibilità di altri metodi	57
7.	Problematiche specifiche	59
7.1	Banche	59
7.2	Collettività pubbliche	60
7.3	Imposizione di gruppo	60
7.4	Società holding	61
7.4.1	Deduzione dell'imposta precedente	61
7.4.2	Prestazioni tra società affiliate e società holding	62
7.4.3	Procedura per la determinazione approssimativa del valore di determinate prestazioni tra società affiliate e società holding	63
7.4.3.1	Determinazione del valore delle prestazioni in relazione alla direzione del gruppo (p. es. direzione strategica, azionariato, assistenza e sostegno alle società affiliate, gestione delle partecipazioni)	63
7.4.3.2	Determinazione del valore delle prestazioni in relazione alle prestazioni di servizi dirigenziali rispettivamente alle licenze (amministrazione in generale nonché creazione del know-how)	64
7.5	Traffico aereo.	65
7.6	Procedura di notifica	65
7.7	Imposizione delle operazioni escluse dall'IVA invece della riduzione della deduzione dell'imposta precedente (procedura semplificata).	65
8.	Esempi pratici	66
8.1	Locazione di immobili.	67
8.1.1	Fattispecie	67
8.1.2	Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente e dell'IVA dovuta.	67
8.2	Amministrazione immobiliare.	68
8.2.1	Fattispecie	68

8.2.2	Calcolo della riduzione dell'imposta precedente e dell'IVA dovuta	69
8.2.2.1	Procedura non appropriata	69
8.2.2.2	Procedura appropriata	70
8.3	Imposizione di gruppo	71
8.3.1	Fattispecie	71
8.3.2	Cifre d'affari (in franchi, IVA esclusa) e relative proporzioni delle singole società del gruppo per l'anno 2007	72
8.3.3	Determinazione della quota di deduzione rispettivamente del diritto alla deduzione dell'imposta precedente per ogni membro del gruppo e per il gruppo stesso	73
8.3.3.1	Principi	73
8.3.3.2	Calcolo delle quote di deduzione d'imposta precedente e dell'imposta precedente per ogni singolo membro del gruppo	73
8.3.4	Rendiconto IVA del gruppo per l'anno 2007	75
8.3.5	Determinazione approssimativa	75
8.4	Società holding mista (lo scopo della società consiste sia nella produzione, sia nella tenuta di partecipazioni)	76
8.4.1	Fattispecie	76
8.4.2	Riduzione della deduzione dell'imposta precedente	77
8.5	Deduzione dell'imposta precedente per una società holding che gestisce in proprio il patrimonio della società e che effettua in proprio le prestazioni manageriali	78
8.5.1	Fattispecie	78
8.5.2	Calcolo della deduzione dell'imposta precedente	79
8.6	Scuola d'arti e mestieri	79
8.6.1	Fattispecie	79
8.6.2	Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente e dell'IVA da versare	81
8.6.2.1	Ampliamento del laboratorio 2007	81
8.6.2.2	Esercizio 2007	81
8.6.2.3	Rendiconto IVA per l'anno 2007	82
8.6.2.4	Osservazioni in merito alla procedura a partire dall'anno 2008	83
8.7	Casa di cura	83
8.7.1	Fattispecie	83
8.7.2	Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente e dell'IVA da versare	84
8.7.2.1	Imposta precedente deducibile	84
8.7.2.2	IVA da versare	85
8.8	Associazione	85
8.8.1	Fattispecie	85
8.8.2	Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente e dell'IVA da versare	87
8.8.2.1	Procedura non appropriata	87
8.8.2.2	Procedura appropriata	88
8.9	Costruzione e gestione di un centro sportivo comprendente una pista di ghiaccio coperta	90

8.9.1	Fattispecie	90
8.9.1.1	Costruzione del centro sportivo nell'anno 2006	90
8.9.1.2	Primo esercizio 2007	90
8.9.2	Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente e dell'IVA da versare	91
8.9.2.1	Costruzione del centro sportivo nell'anno 2006	91
8.9.2.2	Esercizio 2007	92
8.9.2.3	Rendiconto IVA per l'anno 2007.	94
8.10	Fondazione con diversi centri di profitti (profit center).	95
8.10.1	Fattispecie	95
8.10.2	Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente deducibile e dell'IVA dovuta per i singoli centri di profitti e il "settore generale"	96
8.10.2.1	Centri di profitti	96
8.10.2.2	"Settore generale"	98
8.10.2.3	Rendiconto IVA della fondazione	98
8.11	Associazione con contributi dei membri, formazione, forniture di letteratura specializzata	99
8.11.1	Fattispecie	99
8.11.2	Dati della contabilità per l'anno 2007	99
8.11.3	Chiave di riparto in base alla cifra d'affari	100
8.11.4	Osservazioni in merito alla deduzione dell'imposta precedente per i centri di profitti B e C, nonché determinazione della quota di deduzione dell'imposta precedente per il centro di profitti A	101
8.11.5	Rendiconto IVA dell'associazione	102

Valevole fino al 31 dicembre 2009

valevole fino al
31 dicembre 2009

Panoramica concernente la problematica della riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione

In base all'articolo 38 LIVA il contribuente ha diritto alla deduzione dell'imposta precedente su quelle spese che nascono in relazione a operazioni di principio imponibili (cosiddetta sfera imponibile). Per contro, secondo l'articolo 17 LIVA, non è ammessa la deduzione dell'imposta precedente su quelle spese in relazione a operazioni escluse dall'IVA, segnatamente le numerose eccezioni elencate nell'articolo 18 LIVA (cosiddetta sfera non soggetta all'IVA).

Se il contribuente utilizza beni o prestazioni di servizi **sia nella sfera imponibile sia nella sfera non soggetta all'IVA** si verifica una **doppia utilizzazione**.

L'imposta precedente

- deve quindi essere ridotta regolarmente in proporzione all'utilizzazione (art. 41 cpv. 1 LIVA), rispettivamente
- può venir dedotta interamente durante l'anno e il consumo proprio in relazione all'utilizzazione nella sfera non soggetta all'IVA può essere imposto una volta all'anno, a condizione che i beni o le prestazioni di servizi siano utilizzati principalmente (vale a dire più del 50 %) per operazioni imponibili (art. 41 cpv. 2 LIVA).

Secondo l'articolo 38 capoverso 8 LIVA una riduzione proporzionale della deduzione dell'imposta precedente va pure effettuata se il contribuente riceve **sussidi o altri contributi dei poteri pubblici** (☞ cifra 1.1.4). In questo ambito vanno trattati nello stesso modo i **doni** che non possono essere considerati controprestazione del destinatario o di un terzo per una prestazione imponibile (p. es. sponsorizzazione, pubblicità).

Vi è la possibilità di effettuare la riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione proporzionalmente **all'utilizzazione effettiva** (☞ cifre 1.5.1 e 2) oppure con l'ausilio di **varianti forfettarie** (☞ cifre 1.5.2 e 3-6). Dato che l'IVA è un'imposta di autotassazione, è il contribuente stesso il responsabile dell'esecuzione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente. È comunque essenziale che la variante scelta comporti un risultato corretto e **oggettivo**.

Esempio

a) Fattispecie

Un garagista (commercio di veicoli con officina riparazioni) gestisce tra l'altro anche un'autoscuola, attività esclusa dall'IVA. Dalla documentazione risultano i seguenti dati relativi all'esercizio 2007:

Cifre d'affari:

commercio di veicoli con officina riparazioni (= IVA 7,6 % incl.)	fr. 7'000'000
autoscuola	fr. 200'000

Spese gravate dell'IVA del 7,6 %, direttamente
attribuibili (107,6 %):

commercio di veicoli con officina riparazioni	fr. 5'500'000
autoscuola	fr. 2'000

Spese gravate dell'IVA del 7,6 %, non direttamente
attribuibili (107,6 %):

commercio di veicoli con officina riparazioni nonché autoscuola	fr. 1'000'000
--	---------------

Imposta precedente complessiva: fr. 395 680
(= 7,6 % di fr. 5 602 000)

b) Procedura non appropriata

Il garagista decide di effettuare la riduzione della deduzione dell'imposta precedente mediante una chiave di riparto in proporzione alla composizione della cifra d'affari complessiva (☞ variante forfettaria 2 secondo le cifre 1.5.2.2 e 4). Con questa procedura risulta la seguente riduzione della deduzione dell'imposta precedente:

Cifra d'affari, IVA esclusa:

commercio di veicoli con officina riparazioni	fr. 7 000 000	dedotta l'IVA del 7,6 % =	fr. 6'505'576	97%
autoscuola			fr. 200'000	3%
Totale			fr. 6 705 576	100%

Riduzione della deduzione dell'imposta precedente:

3 % di fr. 395 680 =	fr. 11'870
----------------------	------------

ciò corrisponde a spese gravate d'IVA (107,6 %) di fr. 168'054

c) Procedura appropriata

Per questa casistica può risultare utile effettuare la riduzione della deduzione dell'imposta precedente con l'applicazione al contrario dell'aliquota saldo (☞ variante forfettaria 4 secondo le cifre 1.5.2.4 e 6). L'aggravio d'imposta precedente di un'autoscuola corrisponde suppergiù a quello di un'impresa taxi. Per il settore dell'autoscuola trova quindi applicazione l'aliquota saldo del 5,2%. Con questa procedura risulta per l'anno 2007 una riduzione della deduzione dell'imposta precedente di 3726 franchi per una cifra d'affari della scuola guida di 200 000 franchi. Calcolo:

IVA (teorica) calcolata con l'aliquota normale sulla cifra d'affari:
 7,6 % (aliquota normale) di (107,6 %) fr. 200'000 = fr. 14'126

IVA dovuta applicando il metodo dell'aliquota saldo (imposta sulla cifra d'affari dedotta pretesa d'imposta precedente):

5,2 % (aliquota saldo) di (100,0 %) fr. 200'000 = fr. 10'400
 Differenza: importo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente per l'anno 2007 fr. 3'726
 ciò corrisponde a spese gravate d'IVA (107,6 %) di fr. 52'752

d) Conclusione

Un confronto tra le spese gravate d'IVA determinate secondo i precedenti calcoli e la cifra d'affari di 200 000 franchi evidenzia che la variante della chiave di riparto in proporzione alla composizione della cifra d'affari complessiva non comporta un risultato oggettivo (non è plausibile che le spese gravate d'IVA per realizzare una cifra d'affari di 200 000 franchi ammontino a 168 054 franchi). Per contro è molto più probabile che il risultato con l'applicazione al contrario dell'aliquota saldo si avvicini alle circostanze effettive.

Con vari esempi, in parte molto complessi, alla cifra 8 sono presentate proposte di soluzione per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei settori della locazione e amministrazione di immobili, dell'imposizione di gruppo, delle società holding, ecc.

In casi particolari sono pure ammesse, nell'ambito della prassi amministrativa, semplificazioni per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente (☞ cifra 1.3).

Per quanto riguarda le problematiche particolari nei settori delle banche, delle collettività pubbliche, dell'imposizione di gruppo, delle società holding, del traffico aereo e della procedura di notifica si rimanda alla cifra 7.

- 1. **In generale**
- 1.1 **Basi legali**
- 1.1.1 **Deduzione dell'imposta precedente**

Il contribuente può dedurre nel rendiconto IVA l'imposta precedente gravante l'acquisto di beni e prestazioni di servizi che utilizza per uno scopo aziendale im-
 ponibile in base all'articolo 38 capoverso 2 LIVA. Le fatture del fornitore o pre-
 statore devono rispettare le esigenze previste dall'articolo 37 capoverso 1 LIVA
 (eccezione: vedi art. 38 cpv. 6 LIVA), rispettivamente il contribuente può com-
 provare che ha versato l'IVA sull'importazione di beni oppure che ha dichiarato
 l'IVA sull'ottenimento di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero
 (art. 38 cpv. 1 LIVA).

Danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente anche le operazioni esenti dall'IVA secondo l'articolo 19 capoversi 2 e 3 LIVA e le operazioni estero su estero (vedi nm. 579 e 826) che sarebbero imponibili se effettuate sul territorio svizzero (art. 38 cpv. 3 LIVA).

La deduzione dell'imposta precedente è ammessa anche sulle operazioni per la cui imposizione il contribuente ha optato in base all'articolo 26 LIVA.

Secondo l'articolo 38 capoverso 4 LIVA la deduzione dell'imposta precedente non è mai ammessa se le prestazioni acquistate sono utilizzate per

- un'attività esclusa dall'IVA;
- le attività fiscalmente non considerate operazioni (cosiddette "non operazioni"; p. es. dividendi, onorari di consigliere d'amministrazione);
- le attività private nonché
- le operazioni effettuate nell'ambito della sovranità pubblica.

Lo stesso vale per l'acquisto di prestazioni destinate alle attività che non originano l'assoggettamento obbligatorio secondo l'eccezione menzionata all'articolo 25 capoverso 1 lettera b LIVA.

Sono totalmente escluse dal diritto alla deduzione dell'imposta precedente le spese non giustificate dall'uso commerciale (art. 38 cpv. 1 LIVA). È escluso dal diritto alla deduzione dell'imposta precedente il 50 % degli ammontari d'imposta concernenti spese di vitto e bevande di carattere aziendale (art. 38 cpv. 5 LIVA).

Quanto esposto non vale soltanto per i contribuenti assoggettati in base all'articolo 21 LIVA, ma anche per coloro che hanno optato per l'assoggettamento in virtù dell'articolo 27 LIVA.

1.1.2 Doppia utilizzazione

Se il contribuente utilizza beni (come pure parti di essi) o prestazioni di servizi sia

- per attività che danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente, sia
- per altre attività (per la realizzazione di operazioni escluse dall'IVA, di ricavi nell'ambito dell'eccezione all'assoggettamento, di attività fiscalmente non considerate operazioni [cosiddette "non operazioni"; p. es. dividendi] o di attività private, come pure per la realizzazione di operazioni effettuate nell'ambito della sovranità pubblica),

la deduzione dell'imposta precedente deve essere ridotta proporzionalmente all'utilizzazione (art. 41 cpv. 1 LIVA).

Se il contribuente utilizza beni o prestazioni di servizi gravati dell'imposta precedente principalmente (vale a dire più del 50 %) per operazioni imponibili, l'imposta precedente può essere dedotta interamente. Il contribuente deve perciò imporre a titolo di consumo proprio una volta all'anno l'utilizzazione per scopi che non danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente (art. 41 cpv. 2 LIVA).

1.1.3 **Modifica successiva delle circostanze**

Per la nascita del diritto alla deduzione dell'imposta precedente sono di principio determinanti le circostanze nel periodo relativo al momento dell'ottenimento della fornitura o della prestazione di servizi. In caso di modifica delle circostanze durante il periodo d'utilizzazione della prestazione ottenuta va rettificata in modo analogo anche la deduzione dell'imposta precedente effettuata.

1.1.3.1 **Consumo proprio in seguito a una modifica d'utilizzazione**

Se l'utilizzazione per un'attività aziendale imponibile decade completamente o parzialmente, le prestazioni acquistate devono essere riaggravate con l'IVA secondo l'articolo 9 LIVA. Per l'imposizione del consumo proprio è determinante l'aliquota d'imposta in vigore al momento della modifica d'utilizzazione (art. 43 cpv. 2 LIVA).

☞ Ulteriori informazioni sono pubblicate nell'opuscolo "Modifiche d'utilizzazione".

1.1.3.2 **Sgravio fiscale successivo in seguito a una modifica d'utilizzazione**

Se i presupposti per la deduzione dell'imposta precedente non erano dati al momento della ricezione della prestazione, ma si verificano successivamente, la deduzione dell'imposta precedente può essere di principio effettuata nel periodo fiscale in cui i presupposti sono adempiti (art. 42 cpv. 1 LIVA). Lo sgravio fiscale successivo va effettuata alle aliquote d'imposta che a suo tempo hanno gravato i beni e le prestazioni di servizi (art. 42 cpv. 2 LIVA).

☞ Ulteriori informazioni sono pubblicate nell'opuscolo "Modifiche d'utilizzazione".

1.1.4 **Sussidi e altri contributi dei poteri pubblici, doni**

I sussidi e gli altri contributi dei poteri pubblici, anche se erogati sulla base di un contratto di prestazione, non fanno parte della controprestazione (art. 33 cpv. 6 lett. b LIVA) e possono comportare per il contribuente una riduzione proporzionale della deduzione dell'imposta precedente (art. 38 cpv. 8 LIVA). In questo ambito vanno trattati nello stesso modo i doni che non possono essere considerati controprestazione del destinatario o di un terzo per una prestazione imponibile (p. es. sponsorizzazione, pubblicità).



La procedura di riduzione della deduzione dell'imposta precedente **varia** a dipendenza della base sulla quale i sussidi e simili sono erogati.

A titolo di semplificazione è ammessa, invece della riduzione della deduzione dell'imposta precedente, l'imposizione volontaria all'aliquota normale del sussidio (☞ cifra 7.7).

Nella prassi amministrativa le agevolazioni fiscali o gli altri privilegi simili concessi in conformità delle disposizioni legali applicabili in materia di imposte dirette non comportano la riduzione della deduzione dell'imposta precedente.¹

1.1.4.1 **Sussidi e simili erogati per un determinato oggetto, che comportano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente**

Se i sussidi, i contributi dei poteri pubblici e/o i doni sono direttamente attribuibili a un determinato oggetto, va ridotta unicamente la deduzione dell'imposta precedente relativa all'oggetto stesso. La quota di riduzione della deduzione dell'imposta precedente va determinata in base alla proporzione tra i sussidi e simili ricevuti e i costi dell'oggetto (IVA inclusa).

Esempio

Un laboratorio protetto riceve sussidi in relazione all'ampliamento dell'officina

<i>Costi dell'ampliamento dell'officina (IVA inclusa)</i>	<i>fr. 1'068'000 100,00%</i>
<i>Sussidi ricevuti</i>	<i>fr. 600'000 56,18%</i>

Il totale dell'imposta precedente relativa all'ampliamento dell'officina va quindi ridotto del 56,18 %. Se il laboratorio protetto riceve altri sussidi e simili per la copertura del disavanzo d'esercizio o realizza operazioni escluse dall'IVA, l'imposta precedente restante va ridotta ulteriormente (☞ cifra 1.1.4.3).

☞ Ulteriori esempi sono menzionati alle cifre 8.6 e 8.9.

1.1.4.2 **Sussidi e simili erogati per un determinato oggetto, che non comportano alcuna riduzione della deduzione dell'imposta precedente**

Una riduzione della deduzione dell'imposta precedente non è necessaria se i sussidi erogati, i contributi dei poteri pubblici e/o i doni sono attribuibili a un settore per il quale non risulta alcuna imposta precedente oppure per il quale è escluso il diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Questa attribuzione deve risultare dalla documentazione relativa all'erogazione di questo sussidio ecc. (p. es. corrispondenza riguardo alla richiesta e all'assegnazione, decisioni).

Esempio

Gli stipendi del personale di sorveglianza di un laboratorio protetto sono sussidiati nella misura dell'80 %. Siccome il sussidio è attribuibile ai costi (non gravati d'imposta precedente) del proprio personale, una riduzione della deduzione dell'imposta precedente non è necessaria.

Per contro, se gli stipendi formano unicamente la base di calcolo del sussidio e il sussidio è comunque erogato per la copertura del disavanzo d'esercizio, una riduzione proporzionale della deduzione dell'imposta precedente secondo la seguente cifra 1.1.4.3 è necessaria.

☞ Ulteriori esempi sono menzionati alla cifra 8.6.

1.1.4.3 Sussidi e simili erogati per la copertura del disavanzo d'esercizio

Se i sussidi, i contributi dei poteri pubblici e/o i doni sono erogati per la copertura di un disavanzo d'esercizio, va di principio ridotto il totale dell'imposta precedente (su costi e investimenti).

La quota di deduzione dell'imposta precedente va determinata in base alla proporzione dei sussidi, dei contributi dei poteri pubblici e/o dei doni rispetto agli introiti complessivi (IVA esclusa).

Esempio

Un laboratorio protetto riceve sussidi per la copertura del disavanzo d'esercizio:

<i>Cifra d'affari imponibile del laboratorio (IVA esclusa)</i>	<i>fr. 630'000</i>	<i>90,00%</i>
<i>Sussidio ricevuto per la copertura del disavanzo d'esercizio</i>	<i>fr. 70'000</i>	<i>10,00%</i>
<i>Introiti complessivi</i>	<i>fr. 700'000</i>	<i>100,00%</i>

Il laboratorio protetto deve ridurre del 10 % la restante imposta precedente attribuibile all'oggetto (imposta precedente deducibile dopo la riduzione in relazione all'oggetto stesso secondo la cifra 1.1.4.1), nonché l'imposta precedente sugli altri costi e sugli investimenti.

☞ Ulteriori esempi sono menzionati alle cifre 8.6 e 8.9.

1.1.4.4 Esecuzione in proprio di costruzioni per le quali sono erogati sussidi e simili

Il contribuente che esegue lavori su costruzioni esistenti o nuove deve corrispondere l'imposta sul consumo proprio (art. 9 LIVA) di principio indipendentemente dall'utilizzazione (interamente o parzialmente per uno scopo imponibile) della costruzione. All'occorrenza, l'imposta corrisposta sul consumo proprio può essere dedotta a titolo d'imposta precedente. Tale deduzione dell'imposta precedente deve comunque essere ridotta in seguito ai sussidi, contributi dei poteri pubblici e/o doni ricevuti.

☞ Ulteriori esempi sono menzionati alla cifra 8.6.

1.1.4.5 **Procedura riguardante i sussidi e simili per le collettività pubbliche e le imprese di trasporto pubblico e del settore turistico**

Le collettività pubbliche rispettivamente le imprese di trasporto pubblico e del settore turistico che ricevono sussidi, contributi dei poteri pubblici e/o doni, devono intraprendere in modo differenziato la riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

☞ Ulteriori informazioni sono pubblicate negli opuscoli "Collettività pubbliche" e "Imprese di trasporto pubblico e del settore turistico".

1.1.4.6 **Rimborsi, contributi e aiuti finanziari per forniture verso l'estero (art. 38 cpv. 8 LIVA)**

Nel caso di forniture verso l'estero esenti dall'IVA in virtù dell'articolo 19 capoverso 2 numero 1 LIVA, i rimborsi, i contributi e gli aiuti finanziari non costituiscono sussidi o contributi dei poteri pubblici e non comportano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente (art. 38 cpv. 8 LIVA).

Esempio

Un fabbricante di cioccolato riceve dalla Confederazione contributi per l'utilizzazione di latticini nella fabbricazione di prodotti esportati.

1.1.4.7 **Modifiche d'utilizzazione in seguito a sussidi o simili**

Per le modifiche d'utilizzazione in relazione a sussidi o altri contributi dei poteri pubblici vedi l'opuscolo "Modifiche d'utilizzazione".

1.1.5 **Panoramica della procedura di attribuzione dell'imposta precedente**

Se vengono realizzate sia operazioni imponibili sia operazioni che non soggiacciono all'IVA (in particolare operazioni escluse dall'IVA, attività che non sono considerate operazioni [cosiddette "non operazioni"], operazioni effettuate nell'ambito della sovranità pubblica oppure attività che non originano l'assoggettamento obbligatorio), l'imposta precedente va di principio ripartita sulle seguenti tre categorie (cosiddetto metodo dei tre vasi):

Vaso A

Imposta precedente sugli acquisti di prestazioni utilizzate unicamente per la realizzazione di operazioni imponibili e quindi **interamente** deducibile;

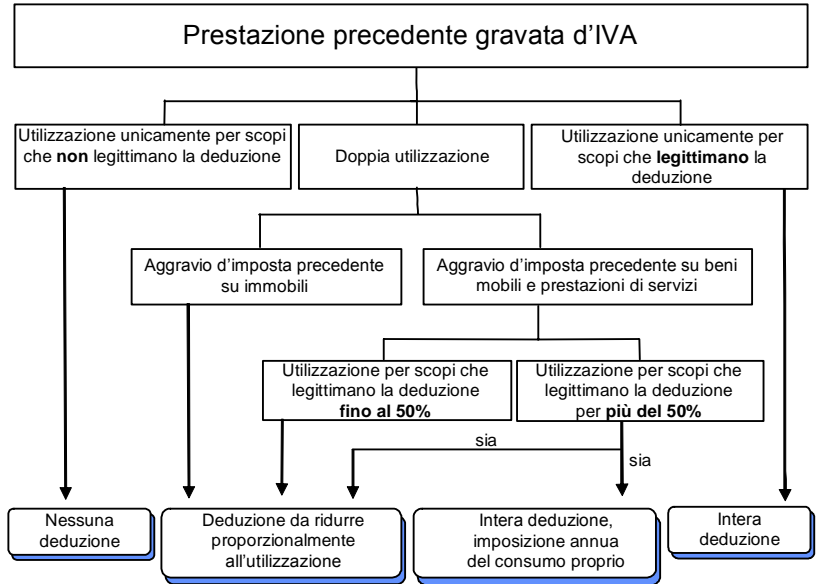
Vaso B

Imposta precedente sugli acquisti di prestazioni utilizzate unicamente per la realizzazione di operazioni che non soggiacciono all'IVA e quindi **non** deducibile;

Vaso C

Imposta precedente sugli acquisti di prestazioni utilizzate sia per operazioni imponibili sia per operazioni che non soggiacciono all'IVA (**doppia utilizzazione**) e quindi deducibile **soltanto in proporzione tra l'utilizzazione per operazioni imponibili e l'utilizzazione complessiva**.

Specchietto sinottico:

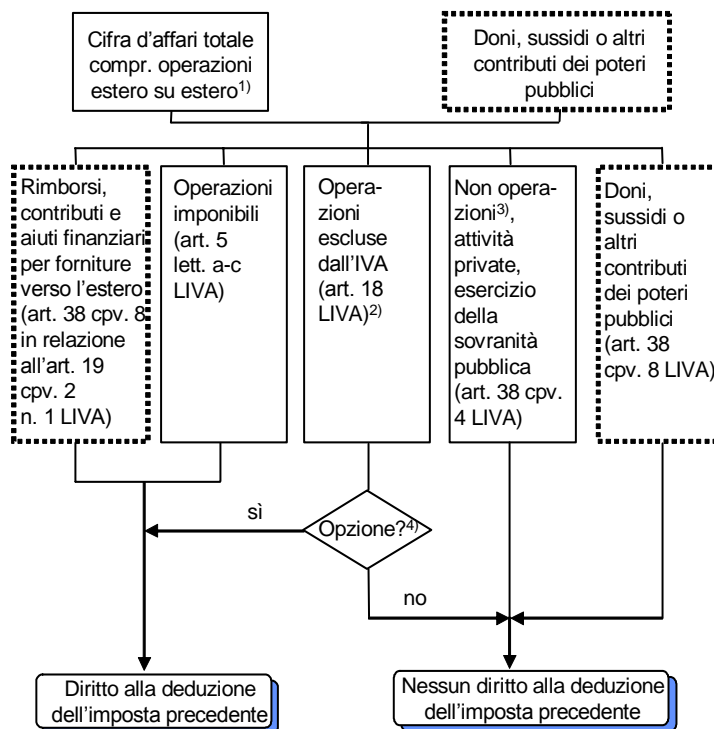


Vale,
31 dice

1.1.6

Panoramica dei generi di cifra d'affari dal punto di vista dell'IVA

La seguente panoramica illustra per quali operazioni o altri introiti vi è o no un diritto alla deduzione dell'imposta precedente:



¹⁾ In questa panoramica, le operazioni per le quali il luogo della fornitura o della prestazione di servizi si trova all'estero vanno attribuite alla categoria alla quale sarebbero attribuite se effettuate sul territorio svizzero.

²⁾ Vanno trattate allo stesso modo le operazioni per le quali l'impresa non è assoggettata in base all'articolo 25 capoverso 1 lettera b LIVA, (p. es. il giardiniere per le forniture di prodotti orticoli provenienti dalla propria azienda).

³⁾ Non sono considerati operazioni segnatamente:

- ricavi da dividendi;
- proventi per le prestazioni effettuate dagli uffici turistici e dalle società di sviluppo turistico su incarico delle collettività pubbliche a favore della comunità e indennizzate esclusivamente mediante il ricavato di tasse turistiche di diritto pubblico (art. 23 cpv. 1 LIVA);
- ricavi da attività lucrative dipendenti di consigli di amministrazione, di consigli di fondazione o di istituzioni che esercitano funzioni analoghe (art. 21 cpv. 1 LIVA);
- rimborsi e indennizzi ai datori di lavoro in virtù di speciali disposizioni legali.

⁴⁾ Alla cifra 1.2.2 è indicato in che misura le cosiddette "non operazioni" non comportano la riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

⁴⁾ Secondo l'articolo 26 LIVA è possibile optare per l'imposizione volontaria di determinate operazioni escluse dall'IVA. Per quanto riguarda la riduzione della deduzione dell'imposta precedente, queste operazioni per la cui imposizione si opta vanno trattate come operazioni imponibili. Non è ammessa l'opzione per le operazioni escluse dall'IVA considerate effettuate all'estero.

1.2 **Cifra d'affari determinante in caso di applicazione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente mediante una chiave di riparto in base alla cifra d'affari**

1.2.1 **Principio**

Quando per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente si applica interamente (☞ variante forfettaria 2 secondo le cifre 1.5.2.2 e 4) oppure parzialmente (☞ variante forfettaria 1 secondo le cifre 1.5.2.1 e 3) la chiave di riparto in base alla cifra d'affari, la cifra d'affari determinante per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente comprende, in linea di principio, i ricavi **complessivi** (IVA esclusa) conseguiti dal contribuente (☞ cifra 1.1.6).

☞ Le eccezioni a questo principio sono indicate alla cifra 1.2.2.

In base all'esperienza pratica finora avuta risulta che, per determinare la deduzione dell'imposta precedente, l'applicazione della sola chiave di riparto in base alla cifra d'affari (☞ variante forfettaria 2 secondo le cifre 1.5.2.2 e 4) è soltanto in rari casi appropriata.

Per contro, quando l'imposta precedente è ripartita con l'ausilio del metodo dei tre vasi (☞ variante forfettaria 1 secondo le cifre 1.5.2.1 e 3) e l'attribuzione dell'imposta precedente al vaso C avviene con la chiave di riparto in base alla cifra d'affari, questa soluzione genera in numerosi casi un risultato oggettivo.

1.2.2 **Eccezioni al principio**

Per il calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente gli esempi dei ricavi menzionati qui di seguito **non vanno considerati per la determinazione della chiave di riparto in base alla cifra d'affari**. Le imposte precedenti deducibili o non deducibili che gravano le rispettive spese vanno attribuite separatamente in modo diretto oppure mediante una chiave appropriata.

1.2.2.1 **Introiti dalla locazione di immobili**

Le spese in relazione agli introiti da locazioni (comprese le spese accessorie) escluse dall'IVA in base all'articolo 18 numero 21 LIVA e per la cui imposizione non si è optato non legittimano la deduzione dell'imposta precedente. Per contro, le stesse spese legittimano la deduzione dell'imposta precedente in caso di locazioni con opzione. La miglior soluzione è la determinazione dell'imposta precedente con l'ausilio del metodo dei tre vasi (☞ cifre 1.5.1 e 2).

Se l'amministrazione dei propri immobili è effettuata dal contribuente stesso e gli introiti della locazione sono escluse dall'IVA, la riduzione della deduzione dell'imposta precedente in relazione **all'infrastruttura amministrativa a doppia utilizzazione** può essere determinata in base al metodo semplificato (☞ cifra 1.3.3).

1.2.2.2 Emissione di obbligazioni, azioni ecc., costi in relazione a risanamenti, cessazioni d'attività e liquidazioni

I costi sostenuti in relazione a **costituzioni** di società, come ad esempio l'atto pubblico di decisione della costituenda assemblea generale, l'iscrizione nel registro di commercio e l'organizzazione (p. es. analisi di mercato, campagne pubblicitarie, ecc.) nell'ambito di operazioni imponibili, non danno di principio diritto alla deduzione dell'imposta precedente rispettivamente allo sgravio fiscale successivo, ad eccezione delle seguenti casistiche.

Secondo la prassi amministrativa se la costituzione e l'iscrizione nel registro dei contribuenti IVA avvengono contemporaneamente, i relativi costi contabilizzati legittimano la deduzione dell'imposta precedente, indipendentemente dal fatto che i costi siano o no attivati. Ne fanno parte i costi sostenuti prima della costituzione rispettivamente dell'iscrizione nel registro di commercio.

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 – uno sgravio fiscale successivo può eventualmente essere effettuato al momento dell'iscrizione stessa. Da notare che in questo caso uno sgravio fiscale successivo delle prestazioni di servizi è ammesso soltanto se esse risultano attivate a bilancio al momento dell'iscrizione nel registro dei contribuenti IVA.

Nell'ambito dell'attività aziendale imponibile danno pure diritto alla deduzione dell'imposta precedente i costi sostenuti per **l'aumento del capitale e/o il finanziamento da parte di terzi** (p. es. emissione di azioni e prestiti in obbligazioni, raccolta di prestiti). Danno quindi diritto alla deduzione dell'imposta precedente segnatamente i costi in relazione all'emissione delle cartevalori (consulenza, stampa dei prospetti d'emissione, stampa delle obbligazioni e azioni, ammissione alla quotazione, sostegno della quota ecc.).

Lo stesso vale per i costi sostenuti in relazione a **casì di risanamento** nonché per i **costi di cessazione d'attività e di liquidazione** (☞ promemoria "Contributi dei soci, contributi di terzi e contributi in caso di risanamento").²

Se in seguito all'emissione di azioni si verifica una **distribuzione di dividendi**, il relativo costo è attribuibile agli scopi aziendali. Nell'ambito delle operazioni imponibili l'imposta precedente sui costi relativi alla distribuzione di dividendi è deducibile. Lo stesso vale per l'imposta precedente gravante le spese dell'assemblea generale (eccezion fatta per il 50 % sulle spese per vitto e bevande), i costi per la tenuta del registro delle azioni, ecc.

² Modifica della prassi in vigore dal 1° gennaio 2005

Per contro, non danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente i costi in relazione alla concessione di crediti, agli interessi e alla negoziazione con cartevalori (☞ cifra 1.2.2.3).

1.2.2.3 **Concessione di crediti, ricavi da interessi e dalla negoziazione con cartevalori**

La concessione di crediti e la gestione di crediti da parte di chi li ha concessi nonché le operazioni, compresa la mediazione, relative a cartevalori ecc. sono escluse dall'IVA (art. 18 n. 19 lett. a, e LIVA). I costi attribuibili a queste attività **non danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente**.

Molti contribuenti realizzano tali ricavi, pur non essendo attivi nel settore del mercato monetario e dei capitali. Al fine di semplificare la determinazione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente a coloro che realizzano soltanto introiti insignificanti con i ricavi da interessi e dalla negoziazione con cartevalori, l'AFC ha stabilito i principi e le semplificazioni seguenti:

- L'imposta precedente **direttamente attribuibile** ai costi relativi all'acquisto o alla vendita di cartevalori (p. es. azioni, obbligazioni), prestiti ecc. non è deducibile (p. es. consulenza finanziaria, sottoscrizione, diritti di custodia, incasso degli interessi o dividendi).
 - Se l'amministrazione delle cartevalori, dei prestiti ecc. è effettuata dal contribuente stesso, l'imposta precedente non deducibile in relazione **all'infrastruttura amministrativa a doppia utilizzazione** va di principio determinata in modo appropriato.
- ☞ Il contribuente può applicare anche la semplificazione secondo la cifra 1.3.2.
- ☞ Informazioni riguardanti l'amministrazione, l'acquisto e la vendita di partecipazioni da parte di società holding sono contenute alla cifra 7.4.

1.2.2.4 **Ripartizione dell'utile da parte di società semplici**

Le società semplici secondo l'articolo 530 CO, che operano verso l'esterno effettuando prestazioni in qualità di ditta comune, sono contribuenti IVA indipendentemente dalla loro struttura giuridica, se sono adempiti i presupposti legali per l'assoggettamento riguardo a entità e composizione della cifra d'affari (p. es. consorzi nel settore dell'edilizia).

I singoli associati devono fatturare a prezzi di mercato (vale a dire a prezzi come per un terzo indipendente) e, all'occorrenza, imporre alla corrispondente aliquota d'imposta le loro prestazioni alla società semplice.

Le eventuali partecipazioni all'utile versate dalla società semplice agli associati non costituiscono per questi ultimi delle cifre d'affari imponibili e non comportano nemmeno una riduzione della deduzione dell'imposta precedente. Di conse-

guenza, la società semplice non può effettuare alcuna deduzione dell'imposta precedente per la ripartizione dell'utile (☞ nm. 942). Nel giustificativo riguardante la ripartizione dell'utile non vanno quindi fatti riferimenti all'IVA.

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

Esempio

Per l'esecuzione di un importante appalto le due imprese di costruzioni A e B (contribuenti IVA) formano una società semplice che diventa anch'essa contribuyente IVA. I due associati fatturano le prestazioni effettuate alla società semplice, la quale mette in conto l'opera completa al committente (vale a dire le prestazioni dei due associati nonché eventuali prestazioni di terzi). Al termine dei lavori viene allestito un resoconto finale. L'utile della società semplice viene ripartito tra i due associati. Queste partecipazioni all'utile non soggiacciono all'IVA e non comportano una riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

1.2.2.5 Fornitura di beni mobili usati

La fornitura di beni mobili usati è di principio imponibile. In caso di precedente doppia utilizzazione di tali beni, la successiva fornitura può comportare una modifica d'utilizzazione fiscalmente rilevante (sgravio fiscale successivo del valore attuale, se prima della fornitura la deduzione dell'imposta precedente era possibile soltanto parzialmente). L'imposta precedente sui rispettivi costi (p. es. inserzioni per la ricerca di acquirenti) è deducibile.

☞ Ulteriori informazioni sono contenute nell'opuscolo "Modifiche d'utilizzazione".

La fornitura è esclusa dall'IVA secondo l'articolo 18 numero 24 LIVA soltanto se

- i beni usati sono stati utilizzati unicamente per attività escluse dall'IVA, o
- né l'acquisto di questi beni, né la loro manutenzione hanno legittimato la deduzione dell'imposta precedente.

L'imposta precedente sui costi (p. es. inserzioni) attribuibili unicamente alle forniture escluse dall'IVA di beni usati non è deducibile.

1.2.2.6 Risarcimento del danno propriamente detto

Vi è prestazione di risarcimento del danno propriamente detto quando, per legge o per contratto, la persona civilmente responsabile è tenuta a risarcire il danno commesso da lei o da un'altra persona di cui è responsabile. La prestazione in

denaro è effettuata perché l'autore del danno deve rispondere e non perché ha ottenuto una fornitura o una prestazione di servizi da parte del danneggiato.

La forma del risarcimento non è rilevante. Il risarcimento del danno propriamente detto può avvenire sotto forma di denaro, prestazioni in natura o in ambedue le forme.

Le prestazioni di risarcimento del danno propriamente detto non costituiscono quindi controprestazioni giusta l'articolo 33 capoverso 2 LIVA e non vanno imposte da parte del destinatario.

Per il contribuente destinatario, le prestazioni di risarcimento del danno propriamente detto non hanno di principio effetto alcuno sulla deduzione dell'imposta precedente, vale a dire che egli ha diritto alla deduzione dell'imposta precedente sulle prestazioni destinate a scopi che la legittimavano.

Esempio

Un'impresa di trasporto, che realizza unicamente operazioni imponibili, subisce un danno totale a uno dei suoi autocarri. L'impresa acquista in seguito un autocarro nuovo; la prestazione di risarcimento del danno da parte dell'assicurazione non costituisce una controprestazione (imponibile). L'impresa di trasporto ha diritto alla deduzione dell'intera imposta precedente relativa a questo acquisto, poiché utilizza l'autocarro unicamente per realizzare operazioni imponibili.

Per contro, se la prestazione di risarcimento del danno è in relazione a un costo o un investimento utilizzato per realizzare un'operazione esclusa dall'IVA, l'imposta precedente gravante il costo o l'investimento non è deducibile.

Esempio

Un contribuente gestisce un garage con annessa autoscuola. Egli non ha optato per l'imposizione delle operazioni dell'autoscuola. Se subisce un danno totale alla vettura di scuola guida, non ha nessun diritto alla deduzione dell'imposta precedente sull'acquisto della vettura nuova, poiché realizza con questo veicolo unicamente operazioni escluse dall'IVA.

☞ Per ulteriori informazioni vedi nm. 403-406 nonché il promemoria "Pretese di risarcimento del danno".

1.2.2.7 Rimborsi o indennizzi ai datori di lavoro in virtù di speciali disposizioni legali

Non sono considerati cifre d'affari imponibili i rimborsi o gli indennizzi versati ai datori di lavoro in virtù di disposizioni legali speciali per gli oneri sorti nella loro posizione di datori di lavoro.

Ne fanno parte:

- i rimborsi o indennizzi della SUVA o di un istituto assicurativo di diritto privato per pagamenti di indennità giornalieri secondo la legge federale del 20 marzo 1981 sull'assicurazione contro gli infortuni (LAINF, RS 832.20);
- le provvigioni di riscossione versate ai datori di lavoro dall'autorità fiscale per l'incasso dell'imposta alla fonte;
- i versamenti dei contributi padronali AVS/AI/IPG/AD in conformità dell'ordinanza sulle indennità per perdita di guadagno (IPG).

Secondo la prassi amministrativa, questi importi non comportano la riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

1.2.3 Tenuta della contabilità, fatturazione

Il contribuente deve tenere 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 e delle imposte precedenti deducibili (art. 58 cpv. 1 LIVA).

Nel CE vanno quindi contabilizzate le cifre d'affari complessive (al lordo, vale a dire comprese eventuali compensazioni, come dagli esempi seguenti).

☞ Per la corretta determinazione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente in relazione alla cifra d'affari determinante vedi le cifre 1.2.3.1-1.2.3.4.

1.2.3.1 Diminuzioni di costi

La rifatturazione a terzi di prestazioni acquistate soggiace all'IVA anche se la stessa avviene senza alcun supplemento. La rifatturazione di tali costi va contabilizzata nei conti dei ricavi.

Esempio 1

I tre negozi TV "A", "B" e "C" decidono di far stampare in comune i prospetti pubblicitari e di ripartire in modo equo i relativi costi. Tutta l'operazione viene coordinata dal negozio TV "A", che si occupa anche del pagamento delle relative fatture. La rifatturazione dei costi senza alcun supplemento ai negozi TV "B" e "C" non dev'essere contabilizzata quale diminuzione di costi; essa soggiace all'IVA all'aliquota normale. Di principio il negozio TV "A" è di conseguenza anche legittimato alla deduzione totale dell'imposta precedente.

Esempio 2

Nella sala di ricevimento di una grande industria è situata una cabina telefonica a pagamento. I costi delle conversazioni sono fatturati dalla società delle telecomunicazioni alla società industriale che si occupa del pagamento. Quest'ultima

ha di principio diritto alla deduzione totale dell'imposta precedente; essa deve comunque contabilizzare quale cifra d'affari e imporre all'aliquota normale le entrate provenienti dalla cabina telefonica. La contabilizzazione quale diminuzione di costi non è ammessa.

1.2.3.2 Compensazione tra prestazione e prestazione in contropartita

La controprestazione del destinatario della prestazione non consiste necessariamente in un pagamento in denaro. Si considera controprestazione anche qualsiasi altra prestazione valutabile in denaro, come ad esempio la consegna di beni in pagamento o la compensazione di crediti. Se forniture o prestazioni di servizi sono compensate con altre prestazioni in contropartita (forniture/prestazioni di servizi), entrambi i contraenti devono contabilizzare e dichiarare l'intero valore della loro prestazione.

Per pervenire facilmente al trattamento fiscale corretto vanno allestiti documenti separati per la prestazione risp. per la prestazione in contropartita (p. es. fatturazione reciproca). Se le condizioni sono adempite (nm. 816 segg.), entrambi i contraenti possono dedurre l'imposta precedente gravante la prestazione in contropartita.

Esempio

Sulle maglie dei giocatori di un hockey-club figura la pubblicità per il fornitore dell'equipaggiamento. Secondo il contratto d'equipaggiamento, l'hockey-club ottiene per le sue prestazioni pubblicitarie materiale per un valore di 50 000 franchi. Malgrado il mancato movimento finanziario, l'hockey-club deve contabilizzare e imporre quale ricavo pubblicitario l'importo di 50 000 franchi; d'altra parte ha, all'occorrenza, diritto alla deduzione parziale (dopo l'eventuale riduzione della deduzione dell'imposta precedente) dell'imposta precedente sui costi del materiale (contabilizzato in base a una fattura secondo l'art. 37 LIVA come costi d'equipaggiamento).

Il fornitore dell'equipaggiamento deve contabilizzare e imporre il ricavo per la vendita di 50 000 franchi; d'altra parte, a condizione che sia in possesso di una fattura secondo l'articolo 37 LIVA, egli ha diritto alla deduzione dell'imposta precedente sulla prestazione pubblicitaria da parte dell'hockey-club.

1.2.3.3 Scambio di prestazioni tra società consociate ecc.

Le prestazioni effettuate tra persone prossime (p. es. società del medesimo gruppo) vanno sempre fatturate e, all'occorrenza, imposte all'IVA. Il diritto alla deduzione dell'imposta precedente presso il destinatario va determinato in funzione delle operazioni da lui realizzate.

Esempio 1

All'interno del gruppo "Beta" (non iscritto quale gruppo d'imposizione IVA) la società contribuente Beta Produzione SA effettua diverse prestazioni amministrative per la società contribuente Beta Holding SA. Trattasi di prestazioni di ser-

vizi effettuate a una persona prossima ai sensi dell'articolo 33 capoverso 2 LIVA che vanno fatturate dalla Beta Produzione SA alla Beta Holding SA e imposte all'IVA all'aliquota normale. La controprestazione imponibile corrisponde al valore che sarebbe stato convenuto fra terzi indipendenti. La Beta Holding SA è legittimata alla deduzione dell'imposta precedente nella misura in cui utilizza le prestazioni acquistate per realizzare operazioni imponibili.

Se il gruppo "Beta" fosse assoggettato come tale all'IVA (imposizione di gruppo) e le due società citate fossero membri del gruppo d'imposizione, le prestazioni amministrative sarebbero considerate operazioni interne non soggette all'IVA. La deduzione dell'imposta precedente da parte della Beta Produzioni SA andrebbe tuttavia ridotta nella misura in cui le prestazioni amministrative fossero utilizzate presso la Beta Holding SA per scopi che non legittimano la deduzione dell'imposta precedente.

☞ Per ulteriori informazioni vedi cifra 7.3.

Esempio 2

La Gamma SA effettua regolarmente lavori amministrativi (tenuta della contabilità, gestione degli immobili, ecc.) per il "Fondo di previdenza Gamma", giuridicamente autonomo, non contribuente. In base all'articolo 33 capoverso 2 LIVA si tratta di prestazioni a una persona prossima che vanno fatturate dalla Gamma SA al "Fondo di previdenza Gamma" e imposte all'IVA all'aliquota normale. La controprestazione imponibile corrisponde al valore che sarebbe stato convenuto tra terzi indipendenti. Il "Fondo di previdenza Gamma" non è assoggettato e non è quindi legittimato alla deduzione dell'imposta precedente.

1.2.3.4 Trattamento fiscale dei prestiti senza interessi o con interessi ridotti e dei prestiti con rinuncia al rimborso

Se a un contribuente è concesso un prestito senza interessi oppure con interessi ridotti (p. es. diritto di superficie senza canone) si tratta, a dipendenza di chi concede il prestito, di una compensazione fra costi per interessi e sussidi o doni; tale compensazione, che va contabilizzata, si verifica quando il debitore del prestito non effettua alcuna controprestazione. I sussidi risp. doni ricevuti in questo modo vanno considerati per la riduzione proporzionale della deduzione dell'imposta precedente (vedi cifra 1.1.4). L'entità degli interessi da rivalutare va determinata in base al tasso d'interesse valevole per le ipoteche di primo rango presso la banca con la quale il debitore del prestito ha regolarmente relazioni commerciali o presso la quale è eventualmente debitore ipotecario.

È parimenti considerato sussidio risp. dono dal punto di vista fiscale la rinuncia al rimborso del prestito senza controprestazione. La sola rinuncia al rimborso del prestito può aumentare sensibilmente, nel relativo anno, la quota di cifra d'affari che non dà diritto alla deduzione dell'imposta precedente rispetto alla cifra d'affari complessiva così da provocare l'imposizione del consumo proprio in seguito a una modifica d'utilizzazione (☞ opuscolo "Modifiche d'utilizzazione"); è tutta-

via possibile che l'anno successivo si possa di nuovo procedere a uno sgravio fiscale successivo.

In base alle spiegazioni della cifra 1.1.4 i sussidi e doni vanno giudicati in funzione del fatto che siano attribuibili a un determinato oggetto o che siano elargiti a copertura di un disavanzo.

Per i sussidi o doni attribuibili a un determinato oggetto l'AFC ammette, nel senso di una semplificazione (art. 58 cpv. 3 LIVA), la seguente procedura:

La riduzione della deduzione dell'imposta precedente va determinata calcolando l'IVA dovuta (all'aliquota normale) sull'importo corrispondente alla rinuncia (p. es. rinuncia al rimborso del prestito 100 000 franchi [107,6 %], di cui il 7,6 % = fr. 7063.20). L'importo così determinato va dichiarato, a titolo di riduzione della deduzione dell'imposta precedente, alla cifra 130 del rendiconto IVA.

☞ Per quanto concerne il trattamento fiscale di contributi da parte di soci e/o creditori a una società a scopo di risanamento si rimanda al promemoria "Contributi dei soci, contributi di terzi e contributi in caso di risanamento".

1.3 Semplificazioni per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente in casi particolari

1.3.1 Principio

Nella misura in cui l'**infrastruttura amministrativa**, impiegata principalmente per la realizzazione di operazioni imponibili, viene utilizzata per un'attività (accessoria) che non legittima una deduzione dell'imposta precedente (**doppia utilizzazione**), la riduzione della deduzione dell'imposta precedente sui relativi beni e prestazioni di servizi può essere effettuata secondo le seguenti semplificazioni.

Ciò vale pure quando le cifre d'affari d'affari realizzate con queste attività superano il 10% della cifra d'affari annua complessiva (IVA esclusa). L'applicazione di queste semplificazioni presuppone unicamente che non risultino evidenti vantaggi o svantaggi fiscali.³

La riduzione della deduzione dell'imposta precedente va dichiarata **una volta all'anno** alla cifra 130 del rendiconto IVA.



I costi attribuibili **direttamente** a operazioni che non soggiacciono all'IVA **non legittimano la deduzione dell'imposta precedente** (p. es. nessuna deduzione dell'imposta precedente sulle spese attribuibili direttamente all'incasso di dividendi).

1.3.2 Concessione di crediti, ricavi da interessi e dalla negoziazione con cartevalori

A titolo di determinazione approssimativa, la riduzione della deduzione dell'imposta precedente in relazione all'infrastruttura amministrativa a doppia utilizzazione può essere calcolata come segue:⁴

- 1ª tappa:** Determinazione del valore del patrimonio medio formato da cartevalori, prestiti ecc. amministrato in proprio (in base al bilancio all'inizio e alla fine dell'esercizio).
- 2ª tappa:** Calcolo del valore delle prestazioni di gestione patrimoniale effettuate per proprio conto, di principio il 3 ‰ del valore del patrimonio medio determinato nella 1ª tappa.
- 3ª tappa:** Determinazione della parte gravata d'imposta precedente delle prestazioni di gestione patrimoniale calcolate nella 2ª tappa, di principio pari al 15 % (secondo i valori d'esperienza dell'AFC).
- 4ª tappa:** Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente, applicando l'aliquota normale alla parte determinata nella 3ª tappa. La riduzione della deduzione dell'imposta precedente va dichiarata almeno una volta all'anno, al più tardi nel rendiconto IVA per l'ultimo periodo dell'esercizio.

A condizione che non risultino evidenti vantaggi o svantaggi fiscali, è ammessa la seguente possibilità di riduzione della deduzione dell'imposta precedente:

Riduzione della deduzione dell'imposta precedente in relazione alla doppia utilizzazione dell'infrastruttura amministrativa **in modo forfettario allo 0,02 % delle cifre d'affari escluse dall'IVA realizzate con ricavi da interessi e dalla negoziazione con cartevalori ecc.**

Esempio

Ricavi da interessi	fr. 50'000.00
Vendita di cartevalori	fr. 575'000.00
Totale cifra d'affari esclusa dall'IVA	fr. 625'000.00

Riduzione della deduzione dell'imposta precedente: 0,02 % di fr. 625 000

fr. 125.00

1.3.3 Amministrazione di propri immobili locati senza opzione

La riduzione della deduzione dell'imposta precedente in relazione alla doppia utilizzazione dell'infrastruttura amministrativa può essere calcolata **in modo for-**

⁴ Nuova variante di determinazione forfettaria.

fettario allo 0,07 % degli introiti da locazione lordi (comprese le spese accessorie) esclusi dall'IVA.

Esempio

Introiti da locazione lordi, esclusi dall'IVA

fr. 200'000.00

Riduzione della deduzione dell'imposta precedente: 0,07 % di fr. 200 000

fr. 140.00

1.3.4

Prestazioni di conferenziere

La riduzione della deduzione dell'imposta precedente in relazione alla doppia utilizzazione dell'infrastruttura amministrativa può essere calcolata **in modo forfettario all'1,0 % degli onorari lordi di conferenziere (comprese le spese accessorie) esclusi dall'IVA.**

Esempio

Onorari di conferenziere lordi, esclusi dall'IVA

fr. 20'000.00

Riduzione della deduzione dell'imposta precedente: 1,0 % di fr. 20 000

fr. 200.00



Questo calcolo semplificato non è applicabile all'insegnamento generale come ad esempio la formazione a software su computer, scuole di guida e di volo, scuole di paracadutista, corsi di cucina e di falegnameria.

Se non è il titolare della ditta individuale che utilizza l'infrastruttura aziendale per le attività escluse dall'IVA, bensì un dipendente della ditta individuale, società di persone o di capitale per la sua attività privata di conferenziere, si verifica uno scambio di prestazioni tra il dipendente e la ditta. Per questo scambio di prestazioni è dovuta l'IVA sulla controprestazione effettivamente pagata, al minimo però l'importo che risulta dal calcolo forfettario dell'1,0 %.

Esempio

La Bianchi SA fattura a un impiegato l'utilizzazione dell'infrastruttura aziendale per la sua attività privata di conferenziere (p. es. simposio fiscale), per un importo pari al 10 % dell'onorario lordo di conferenziere.

Totale onorari di conferenziere lordi, esclusi dall'IVA

fr. 12'000.00

10 % per l'utilizzazione dell'infrastruttura aziendale (IVA esclusa)

fr. 1'200.00

IVA dovuta sulla cifra d'affari: 7.6 % di fr. 1200

fr. 91.20

**IVA dovuta secondo il calcolo semplificato:
1,0 % di fr. 12 000**

fr. 120.00

Per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente è quindi determinante l'importo d'IVA di 120 franchi risultante dall'applicazione del calcolo forfettario dell'1,0 %.

1.3.5 Mandati in consigli d'amministrazione, consigli di fondazione e funzioni analoghe

Se l'onorario è versato al consigliere d'amministrazione o di fondazione, ma egli

- deve riversare, per esempio tramite ritenuta sul salario, parzialmente o totalmente l'importo al suo datore di lavoro, rispettivamente
- svolge l'attività in qualità di titolare della ditta individuale o
- come socio in una società di persone,

la controprestazione (onorario) o l'importo riversato al datore di lavoro non è imponibile per quest'ultimo, poiché non si tratta di un'operazione ai sensi dell'IVA; va per contro effettuata la corrispondente riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

La riduzione della deduzione dell'imposta precedente per la doppia utilizzazione della struttura amministrativa può essere effettuata applicando **forfettariamente l'1,0 %** degli **onorari lordi accordati ai consiglieri d'amministrazione (comprese le spese accessorie)** non imponibili.

Esempio

Onorari d'avvocato fr. 200'000.00

Onorari lordi accordati al consigliere d'amministrazione,
non imponibili fr. 15'000.00

**Riduzione della deduzione dell'imposta
precedente: 1,0 % di fr. 15 000**

fr. 150.00

Quando non è il titolare della ditta individuale o un socio della società di persone che utilizza l'infrastruttura aziendale per le attività private, bensì un dipendente della ditta individuale, società di persone o di capitale per la sua attività di consigliere d'amministrazione e l'onorario viene versato al collaboratore personalmente, si verifica uno scambio di prestazioni tra il dipendente e la ditta. Per questo scambio di prestazioni è dovuta l'IVA sulla controprestazione effettivamente pagata, al minimo però l'importo che risulta dal calcolo forfettario dell'1,0 %.

Esempio

Uno studio legale fattura a un suo collaboratore l'utilizzazione dell'infrastruttura aziendale per l'attività personale come membro d'un consiglio d'amministrazione per un importo pari al 5 % di questo suo onorario lordo.

<i>Totale onorari accordati al consigliere d'amministrazione</i>	<i>fr. 40'000.00</i>
<i>5 % per l'utilizzazione dell'infrastruttura (IVA esclusa)</i>	<i>fr. 2'000.00</i>
<i>IVA dovuta sulla cifra d'affari: 7,6 % di fr. 2000.00</i>	<i>fr. 152.00</i>

IVA dovuta secondo il calcolo semplificato:

1,0 % di fr. 40'000 **fr. 400.00**

Per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente è quindi determinante l'importo d'IVA di 400 franchi risultante dall'applicazione del calcolo forfettario dell'1,0 %.



Se l'onorario accordato ai consiglieri d'amministrazione, consiglieri di fondazione o titolari di funzioni simili non viene versato alla persona facente funzione, bensì all'azienda in cui la persona è impiegata, l'onorario costituisce una controprestazione per **una prestazione di servizi imponibile all'aliquota normale** se il destinatario della prestazione ha la sua sede sul territorio svizzero. L'onorario non è imponibile all'IVA se il destinatario della prestazione ha la sua sede all'estero. In ambedue i casi non si rende necessaria una riduzione della deduzione dell'imposta precedente forfettaria.

1.3.6 Buoni non riscossi

Le vendite di buoni regalo sono considerate operazioni nel settore del mercato monetario e dei capitali, escluse dall'IVA in conformità dell'articolo 18 numero 19 LIVA (mezzi di pagamento). L'AFC raccomanda di contabilizzare tali cifre d'affari non a CE bensì su un conto passivo.

Indipendentemente dal sistema di rendiconto, la controprestazione dev'essere imposta all'aliquota determinante al momento della riscossione dei buoni regalo (alla fornitura di un bene o all'esecuzione di una prestazione di servizi). Si considera controprestazione il controvalore del bene venduto o della prestazione di servizi effettuata (cf. nm. 396).

La riduzione della deduzione dell'imposta precedente per i buoni non riscossi può essere calcolata **forfettariamente con lo 0,02 %** dei ricavi straordinari esclusi dall'IVA realizzati coi buoni annullati.

1.4 Contabilizzazione dell'imposta precedente

La denominazione delle classi dei conti nel presente opuscolo è basata sul sistema dei conti PMI (Sterchi).

Il carattere transitorio dell'IVA nella contabilità necessita la registrazione dell'IVA, pagata o da pagare ai fornitori e prestatori di servizi, in conti separati "Imposte precedenti".

L'imposta precedente contabilizzata nei conti dell'imposta precedente, ma non deducibile nei rendiconti IVA a causa di una riduzione della deduzione dell'imposta precedente va trasferita su un conto dei costi. Questo trasferimento va effettuato al più tardi entro la fine dell'esercizio o dell'anno civile.

Per il rendiconto IVA, l'imposta precedente va ripartita tra

- imposta precedente su costi del materiale e prestazioni di servizi;
- imposta precedente su investimenti e altre spese d'esercizio.

Si considerano **investimenti** le prestazioni acquistate che sono attivate, vale a dire contabilizzate nella classe dei conti 1; le prestazioni acquistate e contabilizzate nelle classi dei conti 4, 5 o 6 sono per contro considerate **costi**.

Le seguenti spiegazioni presuppongono che l'imposta precedente della classe dei conti 4 (vale a dire l'imposta precedente su costi del materiale e prestazioni di servizi) sia contabilizzata nel **conto 1170** e l'imposta precedente delle classi dei conti 1, 5 e 6 sia contabilizzata nel **conto 1171** (vale a dire l'imposta precedente sugli investimenti e sugli altri conti d'esercizio).



Circostanze particolari – ad esempio l'applicazione di diverse chiavi di riparto per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente per singoli settori d'attività dell'impresa - necessitano la tenuta di conti dell'imposta precedente separati per settore d'attività.

☞ Per ulteriori informazioni vedi la cifra 1.5 e l'esempio alla cifra 8.10.

1.5 **Panoramica delle possibilità di deduzione dell'imposta precedente in seguito alla doppia utilizzazione; osservazioni generali preliminari sulle singole varianti**

La riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione in funzione dell'**effettiva** utilizzazione può essere molto dispendiosa e anche molto complessa per il contribuente, viste le molteplici e differenti situazioni immaginabili (☞ cifre 1.5.1 e 2).

Qui di seguito sono presentate, ovviamente non in modo esaustivo, varianti possibili per la determinazione **forfettaria** della riduzione della deduzione dell'imposta precedente, rispettivamente per la determinazione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente (☞ cifra 1.5.2 e cifre 3-6).



Il contribuente può scegliere la **variante** o la **combinazione di varianti** che comporta un risultato **oggettivo e corretto**, a condizione che non risultino **evidenti vantaggi o svantaggi fiscali**.

1.5.1 **Riduzione della deduzione dell'imposta precedente rispettivamente determinazione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente secondo il metodo effettivo**

I contribuenti che, nei casi di doppia utilizzazione, non effettuano la riduzione della deduzione dell'imposta precedente secondo una delle varianti descritte (☞ cifra 1.5.2) devono applicare il metodo effettivo, vale a dire determinare la riduzione **proporzionalmente all'effettiva utilizzazione**.

☞ Ulteriori informazioni alla cifra 2.

1.5.2 **Riduzione della deduzione dell'imposta precedente rispettivamente determinazione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente secondo le varianti forfetarie**

È possibile che un contribuente non voglia o non possa applicare le varianti forfetarie secondo le cifre 1.5.2.1 segg., in quanto non comporterebbero un risultato oggettivo, e/o la determinazione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente secondo lo scopo d'utilizzazione effettivo sarebbe eccessivamente dispendiosa vista la sua complessità.

Dato che l'IVA è un'imposta di autotassazione, è il contribuente stesso il responsabile dell'esecuzione della riduzione appropriata e corretta della deduzione dell'imposta precedente.

Qualora la riduzione della deduzione dell'imposta precedente avvenga secondo altre procedure, che non siano il metodo effettivo o le varianti forfetarie illustrate, sono indispensabili una documentazione dettagliata dei fatti che ne sono alla base nonché la realizzazione di esami di plausibilità; ciò si rende necessario, poiché i calcoli relativi alle riduzioni delle deduzioni dell'imposta precedente devono poter essere verificati, in particolare in occasione di controlli da parte dell'AFC o da parte degli organi di controllo del contribuente.

1.5.2.1 **Variante forfetaria 1: attribuzione parziale dell'imposta precedente⁵**

Con questa variante tutte le imposte precedenti vanno attribuite,

- nel limite del possibile direttamente, alla sfera imponibile e alla sfera non soggetta all'IVA;

⁵ Nuova variante di determinazione forfetaria.

- proporzionalmente alla composizione della cifra d'affari ossia con l'ausilio della chiave di riparto della cifra d'affari tra la sfera imponibile e quella non soggetta all'IVA, purché non si tratti di imposte precedenti direttamente attribuibili.

☞ Ulteriori informazioni alla cifra 3.

1.5.2.2 Variante forfettaria 2: chiave di riparto in base alla cifra d'affari

Con questa variante la riduzione della deduzione dell'imposta precedente viene effettuata per tutti i costi e investimenti in base alla **composizione della cifra d'affari complessiva determinante**.

☞ Ulteriori informazioni alla cifra 4.

1.5.2.3 Variante forfettaria 3: unità della prestazione

L'imposta precedente sui costi complessivi (materiale, prestazioni di servizi, altre spese d'esercizio) e sugli investimenti,

- attribuibili direttamente alle operazioni **imponibili**, può essere dedotta interamente;
- attribuibili direttamente alle operazioni che **non soggiacciono all'IVA**, non può di principio essere dedotta;
- **non direttamente** attribuibili alle operazioni imponibili o alle operazioni che non soggiacciono all'IVA, va contabilizzata separatamente. Questa imposta precedente può essere dedotta proporzionalmente alla cifra d'affari epurata, vale a dire alla cifra d'affari complessiva, dedotti i **costi** direttamente attribuibili.

☞ Ulteriori informazioni alla cifra 5.

1.5.2.4 Variante forfettaria 4: applicazione al contrario dell'aliquota saldo⁶

Nel caso in cui i metodi (a sé stanti o combinati) indicati precedentemente non comportano un risultato oggettivo, il contribuente che applica il metodo di rendiconto effettivo può determinare la riduzione della deduzione dell'imposta precedente rispettivamente il diritto alla deduzione dell'imposta precedente **tramite le aliquote saldo** (cosiddetta applicazione al contrario dell'aliquota saldo).

I contribuenti che desiderano applicare questa variante forfettaria sono invitati a prendere contatto con l'AFC al fine di poter ottenere l'autorizzazione a un forfait individuale.

☞ Ulteriori informazioni alla cifra 6.

⁶ Nuova variante di determinazione forfettaria.

1.6 Possibilità e durata d'applicazione delle procedure di riduzione della deduzione dell'imposta precedente

Un cambiamento del metodo tra le varianti forfettarie 1 a 3 è in linea di massima sempre possibile. La durata minima d'applicazione della variante forfettaria 4 è di tre anni civili rispettivamente tre esercizi interi. Nella maggior parte dei casi sarà opportuno il cambiamento a partire dall'inizio dell'esercizio nuovo. In tal caso va tenuto conto dell'eventuale modifica d'utilizzazione (sggravio fiscale successivo oppure imposizione del consumo proprio) a seguito del cambiamento della chiave di riparto della riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

☞ Ulteriori informazioni riguardanti la problematica delle modifiche d'utilizzazione sono contenute nell'opuscolo "Modifiche d'utilizzazione".

1.7 Determinazione dei rapporti d'utilizzazione confrontabili per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente

Indipendentemente dal metodo scelto dal contribuente per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione, occorre applicare le regole dell'arrotondamento o in percentuali intere, o con numeri decimali invariati. Va sempre mantenuto lo stesso metodo di arrotondamento e i relativi risultati vanno applicati in caso di eventuale modifica d'utilizzazione.

☞ Ulteriori informazioni nell'opuscolo "Modifiche d'utilizzazione".

2. Metodo effettivo

2.1 Principio

In caso di determinazione dell'imposta precedente con il metodo effettivo vanno osservati i seguenti principi:

L'imposta precedente sui costi complessivi (del materiale, delle prestazioni di servizi, degli altri costi d'esercizio) nonché sugli investimenti,

- attribuibili direttamente alle operazioni **imponibili**, può essere dedotta interamente (vaso A);
- attribuibili direttamente alle operazioni che **non soggiacciono** all'IVA, non può di principio essere dedotta (vaso B);
- utilizzati per la realizzazione **sia di operazioni imponibili, sia di operazioni che non soggiacciono all'IVA**, va ridotta in modo oggettivo, vale a dire mediante una chiave di riparto appropriata (vaso C).

2.2 Procedura

Nei casi di doppia utilizzazione, la deduzione dell'imposta precedente va ridotta proporzionalmente all'utilizzazione. Tutti i costi e gli investimenti vanno attribuiti, in funzione della loro utilizzazione, o alle attività imponibili o alle attività che non soggiacciono all'IVA. Nel limite del possibile, l'attribuzione va effettuata in

base a criteri economici oggettivi per ogni singolo bene e ogni singola prestazione di servizi.

- ☞ Informazioni in caso di ottenimento di sussidi, contributi dei poteri pubblici e/ o doni sono contenute nella cifra 1.1.4.

Se l'attribuzione diretta dei costi e degli investimenti non è possibile, essa va effettuata mediante chiavi di riparto. Nella prassi, la contabilità analitica è, se disponibile, lo strumento più appropriato per effettuare l'attribuzione in funzione dell'utilizzazione (principio di causalità).

In particolare nei settori dello sport e della cultura, ma anche per contribuenti attivi in altri settori, possono verificarsi situazioni particolari che rendono impossibile un'attribuzione dei costi e degli investimenti in funzione dell'utilizzazione.

- ☞ Informazioni riguardanti la procedura applicabile in tal caso invece del metodo effettivo sono contenute nella cifra 5.

2.3 **Attribuzione diretta**

Tutti i costi e gli investimenti direttamente attribuibili esclusivamente a un'operazione imponibile o a un'operazione che non soggiace all'IVA vanno attribuiti alle corrispondenti operazioni.

Esempio

Un contribuente che gestisce un negozio specializzato in computer e che imparte corsi d'informatica aperti al pubblico deve attribuire all'operazione imponibile i costi relativi all'acquisto di computer destinati alla rivendita. Per contro, i costi sostenuti per l'acquisto di computer utilizzati o consegnati nell'ambito dei corsi d'informatica vanno interamente attribuiti alle operazioni relative all'insegnamento escluse dall'IVA.

2.4 **Attribuzione mediante una chiave di riparto**

In molti casi un'attribuzione diretta risulta impossibile, sia per il carattere del costo (p. es. acqua ed energia elettrica per l'intera impresa), sia per la mancanza di registrazioni (p. es. consumo di materiali ausiliari).

Quando non può essere effettuata direttamente, l'attribuzione dei costi e degli investimenti deve avvenire mediante una chiave di riparto da determinare secondo criteri aziendali oggettivi. Quali esempi di criteri si possono citare:

- superficie (m²);
- volumetria (m³);
- tempo di lavoro del personale, tempo d'esercizio degli impianti;
- ammontare degli stipendi;
- numero dei dipendenti;
- chilometri percorsi;
- ore d'esercizio dei macchinari;

- consumo di materiale;
- cifre d'affari;
- utili lordi.

Esempio 1

La scuola privata X realizza nell'ambito della sua attività sia operazioni d'insegnamento escluse dall'IVA sia operazioni imponibili (edizione e fornitura dei propri mezzi didattici). I prezzi dei corsi non includono i propri mezzi didattici; questi ultimi vengono sempre fatturati separatamente. L'impianto EED viene utilizzato da ambedue i settori (insegnamento ed edizione). Nella contabilità analitica, il tempo d'esercizio dell'impianto EED viene addebitato ad ambedue i settori. L'IVA gravante i costi per la manutenzione e l'esercizio dell'impianto EED può essere ripartita tra operazioni imponibili ed escluse dall'IVA in base al tempo d'utilizzo effettivo registrato per i due settori.

Invece della ripartizione dei costi e degli investimenti non direttamente attribuibili mediante una delle chiavi sopracitate, ci si può basare, per la determinazione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente, sul valore teorico della prestazione di servizi effettuata per proprio conto e quindi non soggetta all'IVA. Per valore teorico s'intende il valore che sarebbe messo in conto a un terzo indipendente per la stessa prestazione come quella effettuata per proprio conto.

Esempio 2

Un gestore di patrimonio effettua anche, per conto proprio e con capitali propri, importanti operazioni con cartevalori. Per l'uso dei mezzi d'esercizio e gli altri costi relativi alla gestione del proprio patrimonio il gestore non può effettuare alcuna deduzione dell'imposta precedente.

La riduzione della deduzione dell'imposta precedente sui costi e mezzi d'esercizio relativi sia alla gestione del proprio patrimonio, sia alla gestione dei patrimoni di terzi può essere determinata in base alla proporzione fra la cifra d'affari imponibile proveniente dalla gestione patrimoniale per terzi e il valore teorico della gestione del proprio patrimonio.

- ☞ Vedi inoltre l'esempio alla cifra 8.2 (un'amministrazione immobiliare che gestisce sia immobili di terzi, sia propri immobili).
- ☞ Informazioni riguardanti l'attribuzione dei costi mediante una chiave di riparto nel settore immobiliare sono contenute nella cifra 2.6.2 e nell'opuscolo "Amministrazione, locazione e vendita di immobili".

2.5 Esempio "Metodo effettivo"

2.5.1 Descrizione dell'azienda

La Informatica SA realizza sia operazioni imponibili (commercio di hardware e software così come riparazioni in genere), sia operazioni escluse dall'IVA (prestazioni di formazione nel settore dell'informatica, senza opzione).

CE della Informatica SA per l'esercizio 2007 (tutti gli importi s'intendono al netto dell'IVA):

<i>Costi</i>	<i>fr.</i>	<i>Ricavi</i>	<i>fr.</i>
Hardware e software	600'000	Hardware e software	800'000
Materiale per riparazioni	100'000	Riparazioni	400'000
Materiale didattico	60'000	Prestazioni di formazione	300'000
Salari e stipendi	400'000	Interessi attivi	20'000
Costi dell'energia	50'000		
Altri costi d'esercizio	200'000		
Costi finanziari	40'000		
Ammortamenti	60'000		
Risultato	10'000		
Totale	<u>1'520'000</u>	Totale	<u>1'520'000</u>

Costi gravati d'imposta precedente

Per ragioni semplificative si ammette che tutti i costi sono gravati d'IVA al 7,6 %, eccezione fatta per i seguenti importi:

- Salari e stipendi fr. 340'000
- Costi finanziari fr. 40'000
- Ammortamenti fr. 60'000

Investimenti attivati (ampliamento del locale vendita)

Investimenti gravati d'imposta precedente del 7,6 % (non compresi nel summenzionato CE): 75 000 franchi, IVA 7,6 % esclusa

2.5.2 Precisioni riguardo ai singoli costi

Per quanto riguarda l'attribuzione dei costi gravati dell'imposta precedente, la documentazione della contribuente evidenzia quanto segue:

Materiale didattico

Il costo dell'hardware e del software utilizzati per la formazione è compreso nel costo per il materiale didattico.

Materiale per riparazioni

Tutto il materiale per riparazioni è utilizzato per le attività aziendali imponibili.

Salari e stipendi

Questa posizione comprende il costo di 60 000 franchi riguardante il personale di vendita temporaneo messo a disposizione da parte di terzi.

Costi dell'energia

Il 30 % di questi costi riguarda l'attività esclusa dall'IVA.

Altri costi d'esercizio

La proporzione dell'utilizzo corrisponde a quella delle cifre d'affari determinanti.

valevole fino al
31 dicembre 2009

2.5.3 Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente

Testo	Vaso A	Vaso B	Vaso C	Imposta precedente deducibile
Imposta precedente sui costi attribuibili direttamente alle operazioni imponibili:				
Hardware e software 7,6 % di fr. 600 000 =	45'600			45'600
Materiale per riparazioni 7,6 % di fr. 100 000 =	7'600			7'600
Personale di vendita temporaneo 7,6 % di fr. 60 000 =	4'560			4'560
Investimento locale vendita (attivato) 7,6 % di fr. 75 000 =	5'700			5'700
Imposta precedente sui costi attribuibili direttamente alle operazioni escluse dall'IVA:				
Materiale didattico 7,6 % di fr. 60 000 =		4'560		0
Imposta precedente non direttamente attribuibile, da ripartire mediante una chiave di riparto appropriata:				
Costi dell'energia 7,6 % di fr. 50 000 = di cui deducibile:			3'800	
7,6 % di fr. 35 000 (70 % di fr. 50 000) =			<u>- 2'660</u>	2'660
Altri costi d'esercizio 7,6 % di fr. 200 000 = di cui deducibile			15'200	
7,6 % di fr. 160 000 (80 %* di fr. 200 000) =			<u>- 12'160</u>	<u>12'160</u>
Totale imposta precedente deducibile:				<u><u>78'280</u></u>
*) Proporzionamento delle cifre d'affari determinanti:				
Cifre d'affari imponibili				
- ricavi hardware e software	800'000			
- ricavi riparazioni	<u>400'000</u>	1'200'000	80%	
Cifra d'affari esclusa dall'IVA				
- ricavi formazione		<u>300'000</u>	<u>20%</u>	
Totale intermedio		1'500'000	100%	
Interessi attivi		<u>20'000</u> ⁷		
Totale		<u>1'520'000</u>		

⁷ Per ulteriori informazioni riguardo alla riduzione della deduzione dell'imposta precedente in relazione ai ricavi da interessi vedi le cifre 1.2.2.3 e 1.3.2.

2.6 Riduzione della deduzione dell'imposta precedente sugli investimenti

2.6.1 Principio

In caso di applicazione del metodo effettivo, il contribuente è legittimato a far valere la deduzione dell'intera imposta precedente sugli investimenti che sono utilizzati **unicamente per scopi aziendali imponibili**. Una riduzione della deduzione dell'imposta precedente in seguito all'ottenimento di sussidi, contributi dei poteri pubblici e/o doni rimane comunque riservata (☞ cifra 1.1.4).

L'imposta precedente sugli investimenti che sono utilizzati **unicamente per scopi esclusi dall'IVA** non è deducibile.

Nei casi di **doppia utilizzazione** degli investimenti, la deduzione dell'imposta precedente va ridotta proporzionalmente all'utilizzazione. A questo scopo il contribuente ha di principio due varianti a disposizione:

a) Riduzione diretta della deduzione dell'imposta precedente

L'imposta precedente deducibile è ridotta in funzione dell'utilizzazione già al momento dell'acquisto della prestazione. È quindi dedotta soltanto l'imposta precedente attribuibile all'utilizzazione che dà diritto alla deduzione. Negli anni successivi si dovrà tenere in considerazione un'eventuale modifica dell'utilizzazione (☞ opuscolo "Modifiche d'utilizzazione").

b) Deduzione intera dell'imposta precedente e susseguente imposizione del consumo proprio

Se beni o parti di essi vengono utilizzati in modo preponderante (ossia per più del 50 %) per scopi che danno diritto alla deduzione, l'imposta precedente può essere dedotta interamente. L'utilizzazione per altri scopi deve essere imposta una volta l'anno a titolo di consumo proprio.

L'importo determinante per il calcolo dell'imposta sul consumo proprio è il valore della locazione (calcolato al prezzo di mercato) che sarebbe fatturato a un terzo indipendente, compresi quindi i supplementi per ammortamenti, interessi e utile.

☞ In merito al calcolo vedi opuscolo "Consumo proprio".

In caso di un'eventuale modifica d'utilizzazione, l'imposta sul consumo proprio è dovuta sul valore attuale determinante. L'imposta sul consumo proprio, corrisposta sul valore di locazione in seguito a un'utilizzazione per altri scopi, è irrilevante nell'ambito di una modifica d'utilizzazione.

☞ Ulteriori informazioni sono contenute nell'opuscolo "Modifiche d'utilizzazione".

Il contribuente ha la facoltà di scegliere una delle varianti per ogni singolo bene mobile a doppia utilizzazione, destinato in modo preponderante per scopi che legittimano la deduzione dell'imposta precedente.

- ☞ Ulteriori informazioni riguardo alla doppia utilizzazione di beni immobili sono contenute nella cifra 2.6.2.
- ☞ In alternativa al metodo effettivo, si possono applicare anche le varianti forfettarie secondo la cifra 1.5.2.

2.6.2 Immobili

La maggior parte delle operazioni realizzate con gli immobili è esclusa dall'IVA in base all'articolo 18 numeri 20 e 21 LIVA; queste operazioni non legittimano quindi la deduzione dell'imposta precedente.

È tuttavia possibile optare per la loro imposizione, a condizione che i locatari/comproprietari di proprietà per piani/acquirenti siano contribuenti e usino l'oggetto, interamente o parzialmente, per un'attività imponibile. L'opzione, che legittima la deduzione dell'imposta precedente, può essere scelta per ogni parte di un immobile.

L'opzione necessita una richiesta scritta all'AFC. Da notare che una richiesta tramite il modulo ufficiale n. 760 va inoltrata per ogni oggetto (immobile intero o parte di esso).



Per la determinazione dell'imposta precedente deducibile nei casi di doppia utilizzazione di immobili si deve procedere secondo la lettera a della cifra 2.6.1 (riduzione diretta). Per gli immobili, l'applicazione della variante secondo la lettera b della citata cifra è ammessa unicamente per le spese accessorie.

- ☞ Ulteriori informazioni sono contenute nell'opuscolo "Amministrazione, locazione e vendita di immobili".
- ☞ Informazioni riguardanti l'amministrazione di propri immobili locati senza opzione sono contenute nella cifra 1.3.3 e negli esempi alle cifre 8.1 e 8.2.

3. Variante forfettaria 1: attribuzione parziale dell'imposta precedente⁸

3.1 Principio

In caso di determinazione dell'imposta precedente con la variante forfettaria 1 vanno osservati i seguenti principi:

L'imposta precedente sui costi complessivi (materiale, prestazioni di servizi, altri costi d'esercizio) e sugli investimenti,

- attribuibili direttamente alle operazioni **imponibili**, può essere dedotta interamente (vaso A);
- attribuibili direttamente alle operazioni che **non soggiacciono** all'IVA, non può di principio essere dedotta (vaso B);
- utilizzati per la realizzazione **sia di operazioni imponibili, sia di operazioni che non soggiacciono all'IVA**, va ridotta proporzionalmente alla composizione della cifra d'affari complessiva, vale a dire mediante la chiave di riparto in base alla cifra d'affari (vaso C).

3.2 Procedura

Imposta precedente direttamente attribuibile

L'imposta precedente sui costi del materiale e delle prestazioni di servizi, sugli investimenti e sugli altri costi d'esercizio, attribuibili direttamente alle operazioni imponibili e alle attività (della sfera imponibile) fiscalmente non considerate operazioni (p. es. risarcimento del danno propriamente detto)⁹, può essere dedotta interamente. Una riduzione della deduzione dell'imposta precedente in seguito all'ottenimento di sussidi e doni rimane comunque riservata (☞ cifra 1.1.4).

Per contro, l'imposta precedente sui costi del materiale e delle prestazioni di servizi, sugli investimenti e sugli altri costi d'esercizio, attribuibili direttamente alle **operazioni che non soggiacciono all'IVA e a determinate attività fiscalmente non considerate operazioni** (p. es. ricavi da dividendi), non può essere dedotta.

Imposta precedente non direttamente attribuibile

L'imposta precedente non direttamente attribuibile può essere dedotta soltanto proporzionalmente alla composizione della cifra d'affari complessiva, vale a dire mediante la **chiave di riparto in base alla cifra d'affari**.

⁸ Nuova variante di determinazione forfettaria.

⁹ **Esempio**

X gestisce un'autorimessa e un'autoscuola. In seguito a intemperie, gli autoveicoli esposti e l'autovettura adibita all'autoscuola subiscono un danno totale. L'assicurazione paga il danno (per X si tratta di una "non operazione"). L'IVA gravante i costi per la sostituzione degli autoveicoli destinati alla vendita può essere dedotta a titolo d'imposta precedente; per contro l'IVA gravante il costo per la sostituzione del veicolo adibito all'autoscuola non è deducibile.

Contabilizzazione

È opportuno contabilizzare separatamente secondo il cosiddetto metodo dei tre vasi le singole categorie di imposta precedente, ossia:

- **vaso A**
l'imposta precedente attribuibile direttamente alle operazioni imponibili e quindi interamente deducibile;
- **vaso B**
l'imposta precedente attribuibile direttamente alle operazioni che non soggiacciono all'IVA o alle attività fiscalmente non considerate operazioni e quindi non deducibile;
- **vaso C**
l'imposta precedente non direttamente attribuibile e quindi parzialmente deducibile mediante la chiave di riparto in base alla cifra d'affari.

3.3

3.3.1

Esempio "Attribuzione parziale dell'imposta precedente"

Descrizione dell'esempio

Per illustrare la variante forfettaria 1 viene fatto riferimento – come per il metodo effettivo – all'esempio dell'Informatica SA.

☞ *La descrizione dell'azienda e del CE nonché le precisazioni riguardo ai singoli costi secondo le cifre 2.5.1 e 2.5.2 valgono per analogia.*

Valevole
31 dicembre

3.3.2 Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente

Testo	Vaso A	Vaso B	Vaso C	Imposta precedente deducibile
Imposta precedente sui costi attribuibili direttamente alle operazioni imponibili:				
Hardware e software 7,6 % di fr. 600 000 =	45'600			45'600
Materiale per riparazioni 7,6 % di fr. 100 000 =	7'600			7'600
Personale di vendita temporaneo 7,6 % di fr. 60 000 =	4'560			4'560
Investimento locale vendita (attivato) 7,6 % di fr. 75 000 =	5'700			5'700
Imposta precedente sui costi attribuibili direttamente alle operazioni escluse dall'IVA:				
Materiale didattico 7,6 % di fr. 60 000 =		4'560		0
Imposta precedente non direttamente attribuibile, da ripartire mediante una chiave di riparto appropriata:				
Costi dell'energia 7,6 % di fr. 50 000 = di cui deducibile:			3'800	
7,6 % di fr. 40 000 (80 %* di fr. 50 000) =			<u>- 3'040</u>	3'040
Altri costi d'esercizio 7,6 % di fr. 200 000 = di cui deducibile			15'200	
7,6 % di fr. 160 000 (80 %* di fr. 200 000) =			<u>- 12'160</u>	<u>12'160</u>
Totale imposta precedente deducibile:				<u>78'660</u>
*) Proporzione delle cifre d'affari determinanti:				
Cifre d'affari imponibili				
- ricavi hardware e software	800'000			
- ricavi riparazioni	<u>400'000</u>	1'200'000	80%	
Cifra d'affari esclusa dall'IVA				
- ricavi formazione		<u>300'000</u>	20%	
Totale intermedio		1'500'000	100%	
Interessi attivi		<u>20'000</u> ¹⁰		
Totale		<u>1'520'000</u>		

10 Per ulteriori informazioni riguardo alla riduzione della deduzione dell'imposta precedente in relazione ai ricavi da interessi vedi le cifre 1.2.2.3 e 1.3.2.

4. Variante forfettaria 2: chiave di riparto in base alla cifra d'affari

4.1 Principio

In caso di determinazione dell'imposta precedente con la variante forfettaria 2 vanno osservati i seguenti principi:

- l'imposta precedente sui costi complessivi (materiale, prestazioni di servizi, altri costi d'esercizio) e sugli investimenti va contabilizzata nei conti "Imposta precedente" e
- l'importo da dedurre va ridotto in base alla composizione della cifra d'affari complessiva determinante (cosiddetta chiave di riparto secondo la cifra d'affari).

4.2 Procedura

Con questa variante la riduzione della deduzione dell'imposta precedente sui costi complessivi e sugli investimenti va effettuata in base alla composizione della cifra d'affari complessiva determinante.

Esempio

La ditta individuale Pio Ghisletta, contribuente IVA, effettua prestazioni di traduzione imponibili e gestisce una scuola di lingue esclusa dall'IVA.

Della ditta individuale Pio Ghisletta sono noti i seguenti dati per l'anno 2007:

Cifra d'affari:

– operazioni imponibili (traduzioni)	fr. 270'000	60%
– operazioni escluse dall'IVA (scuola di lingue)	fr. 180'000	40%
Totale cifra d'affari	<u>fr. 450'000</u>	<u>100%</u>

Imposta precedente secondo le fatture dei fornitori:

materiale per la scuola di lingue e le traduzioni	fr. 684	
costi dell'energia	fr. 1'140	
spese generali	<u>fr. 2'280</u>	
totale imposta precedente sui costi	<u>fr. 4'104</u>	
Totale imposta precedente		fr. 4'104
Riduzione della deduzione dell'imposta precedente secondo la chiave in base alla cifra d'affari, pari al 40 % di fr. 4104		
		fr. - 1'642
Totale imposta precedente deducibile per Pio Ghisletta		<u>fr. 2'462</u>

In molti casi l'applicazione di questa variante non comporta un risultato oggettivo. Ciò è il caso se i costi gravati d'imposta precedente non sono in alcun modo proporzionali alle cifre d'affari realizzate. In presenza di una tale situazione il contribuente non può applicare la presente variante.



L'applicazione della variante forfettaria 2 "chiave di riparto secondo la cifra d'affari" è opportuna e comporta una ripartizione appropriata dell'imposta precedente unicamente quando i costi gravati d'imposta precedente sono pressappoco proporzionali alle cifre d'affari realizzate.

4.3 Esempio "chiave di riparto secondo la cifra d'affari"

4.3.1 Descrizione dell'esempio

Per illustrare la variante forfettaria 2 viene fatto riferimento – come per il metodo effettivo e la variante forfettaria 1 – all'esempio dell'Informatica SA.

☞ La descrizione dell'azienda e del CE nonché le precisazioni riguardo ai singoli costi secondo le cifre 2.5.1 e 2.5.2 valgono per analogia.

4.3.2 Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente

Costi gravati d'imposta precedente:

a) Secondo CE:	
Costi complessivi secondo CE	fr. 1'510'000
Di cui costi non gravati d'IVA:	
- salari e stipendi	fr. - 340'000
- costi finanziari	fr. - 40'000
- ammortamenti	fr. - 60'000

b) Investimenti attivati:	
Ampliamento locale vendita	fr. 75'000
Totale	<u>fr. 1'145'000</u>

Totale imposta precedente:	
7,6 % di (100 %) fr. 1 145 000 =	fr. 87'020

**Deducibile secondo la chiave di riparto
in base alla cifra d'affari:**

80 %* di fr. 87 020 =	<u>fr. 69'616</u>
-----------------------	-------------------

***) chiave di riparto in base alla cifra d'affari
(proporzione delle cifre d'affari determinanti):**

Quota della cifra d'affari imponibile

- ricavi hardware e software	800'000		
- ricavi riparazioni	<u>400'000</u>	1'200'000	80%

Quota della cifra d'affari esclusa dall'IVA

- ricavi prestazioni di formazione		<u>300'000</u>	<u>20%</u>
Totale intermedio	1'500'000	100%	

Interessi attivi

Totale		<u>20'000</u> ¹¹	
		<u>1'520'000</u>	

Osservazioni:

L'esempio dell'Informatica SA evidenzia che una riduzione della deduzione dell'imposta precedente determinata mediante questa variante **non comporta un risultato oggettivo**. L'aggravio d'imposta precedente sui costi attribuibili direttamente al commercio è sensibilmente superiore a quello sui costi attribuibili alle prestazioni di formazione escluse dall'IVA. I costi gravati d'imposta precedente non sono quindi assolutamente proporzionali alle cifre d'affari realizzate che servono di base per il riparto.

5. Variante forfettaria 3: Unità della prestazione
5.1 Principio

In caso di determinazione dell'imposta precedente con la variante forfettaria 3 vanno osservati i seguenti principi:

L'imposta precedente sui costi complessivi (materiale, prestazioni di servizi, altri costi d'esercizio) e sugli investimenti,

- attribuibili direttamente alle operazioni **imponibili**, può essere dedotta interamente (vaso A);
- attribuibili direttamente alle operazioni che **non soggiacciono all'IVA**, non può di principio essere dedotta (vaso B);
- **non direttamente** attribuibili alle operazioni imponibili o alle operazioni che non soggiacciono all'IVA, va registrata separatamente (p. es. sul conto "Imposta precedente 1171"). Questa imposta precedente può essere dedotta proporzionalmente alla cifra d'affari epurata, vale a dire alla cifra d'affari complessiva, dedotti i **costi** direttamente attribuibili (vaso C).

¹¹ Per ulteriori informazioni riguardo alla riduzione della deduzione dell'imposta precedente in relazione ai ricavi da interessi vedi le cifre 1.2.2.3 e 1.3.2.

5.2 Campo d'applicazione

A dipendenza delle circostanze presso il contribuente, le prestazioni acquistate - o parte di esse - non possono essere attribuite a una singola attività in base a criteri economici oggettivi.

In particolare nei settori dello sport e della cultura, la variante 3 "unità della prestazione" può comportare una determinazione appropriata della riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

5.3 Procedura

Tutti gli acquisti attribuibili (costi e investimenti) - indipendentemente dal fatto che siano o no gravati dell'imposta precedente - devono venir attribuiti alle attività imponibili e a quelle che non soggiacciono all'IVA; l'eventuale imposta precedente gravante gli acquisti legittimanti la deduzione può essere fatta valere.

Per determinare l'imposta precedente deducibile su costi e investimenti non attribuibili occorre fissare una chiave di riparto annua. Per la determinazione della stessa va presa come base (100 %) la cifra d'affari complessiva, dedotti i **costi** già attribuiti direttamente o mediante una chiave di riparto stabilita con criteri aziendali oggettivi.

Per la determinazione della composizione della cifra d'affari i sussidi, contributi dei poteri pubblici e/o doni eventualmente ottenuti vanno attribuiti alle operazioni che non soggiacciono all'IVA e che comportano quindi una riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

5.4 Esempio "unità della prestazione"

5.4.1 Denominazioni utilizzate

Nell'esempio sono utilizzate le seguenti denominazioni dei conti:

Conti dei costi

<i>Imponibili</i>	<i>7,6 %</i>	<i>Costi gravati del 7,6 %, attribuibili all'attività imponibile;</i>
<i>Altri</i>	<i>7,6 %</i>	<i>Altri costi d'esercizio gravati del 7,6 % (quindi non direttamente attribuibili);</i>
<i>Altri</i>	<i>0 %</i>	<i>Altri costi d'esercizio (non direttamente attribuibili) non legittimanti la deduzione dell'imposta precedente; l'eventuale risultato d'esercizio è contenuto in questo importo.</i>

Conti dei ricavi

<i>Ricavi</i>	<i>7,6 %</i>	<i>Ricavi imponibili al 7,6 %;</i>
<i>Entrate</i>	<i>0 %</i>	<i>Operazioni escluse dall'IVA secondo l'articolo 18 numero 15 LIVA;</i>
<i>Contributi</i>	<i>0 %</i>	<i>Operazioni escluse dall'IVA secondo l'articolo 18 numero 13 LIVA.</i>

A titolo di semplificazione, tutti gli importi (in franchi) s'intendono IVA esclusa e l'aggravio dell'imposta precedente è del 7,6%.

5.4.2 Descrizione dell'esempio

Un'associazione di calcio persegue il suo normale scopo statutario. Per coprire i costi che ne derivano, sono realizzate sia operazioni escluse dall'IVA (contributi dei membri e biglietti d'entrata), sia operazioni imponibili (prestazioni della ristorazione, pubblicità). Senza i ricavi realizzati con operazioni imponibili, l'associazione non potrebbe finanziare la gestione (partite e allenamenti); viceversa, i ricavi della ristorazione e della pubblicità sono realizzabili soltanto grazie al perseguimento dello scopo statutario (p. es. partite di campionato).

Il CE dell'associazione di calcio e la composizione della cifra d'affari si presentano come segue:

CE prima dell'attribuzione dei costi				in %		
Altri	0%	140'000	Entrate	0%	30'000	10,71%
Altri	7,6%	60'000	Contributi	0%	50'000	17,86%
Imponibili	7,6%	80'000	Ricavi	7,6%	200'000	71,43%
Totale costi		280'000	Totale ricavi		280'000	100,00%

Negli altri costi d'esercizio gravati d'imposta sono compresi gli acquisti di materiale per l'adempimento dello scopo statutario (p. es. palloni per allenamenti e partite di campionato, maglie). Non è tuttavia possibile attribuire p. es. l'utilizzo dei palloni alle attività imponibili risp. escluse dall'IVA, poiché non si può determinare in quale proporzione i palloni sono utilizzati per conseguire operazioni imponibili risp. escluse dall'IVA.

I costi di 80'000 franchi attribuibili alle operazioni imponibili comprendono gli acquisti per realizzare le prestazioni della ristorazione.

5.4.3 Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente e dell'IVA dovuta

Dopo l'attribuzione dei costi direttamente attribuibili e dopo la corrispondente epurazione della cifra d'affari necessaria in caso di applicazione della variante "unità della prestazione", il CE, allestito appositamente allo scopo di determinare la composizione percentuale della cifra d'affari nonché di calcolare l'imposta precedente deducibile, si presenta come segue:

CE dopo l'attribuzione dei costi				in %		
Altri	0%	140'000	Entrate	0%	30'000	15,00%
Altri	7,6%	60'000	Contributi	0%	50'000	25,00%
Imponibili	7,6%	0	Ricavi	7,6% *)	120'000	60,00%
Totale costi		200'000	Totale ricavi		200'000	100,00%

*) "Ricavi 7,6 %" di 200 000 franchi, dedotti i costi attribuibili direttamente "Imponibili 7,6 %" di 80 000 franchi.

Costi imponibili al 7,6 % direttamente attribuibili secondo CE	fr. 80'000
+ 60 % di fr. 60 000 (altri costi d'esercizio imponibili al 7,6 % secondo CE)	fr. 36'000
Costi legittimanti la deduzione dell'imposta precedente:	fr. 116'000
di cui 7,6 % IVA	fr. 8'816

IVA dovuta dall'associazione di calcio:

	Ricavi	IVA
Ricavi imponibili al 7,6 %	fr. 200'000	fr. 15'200
Deduzione dell'imposta precedente secondo il calcolo precedente		fr. 8'816
Totale IVA da versare		fr. 6'384

6. 6.1

Variante forfettaria 4: applicazione al contrario dell'aliquota saldo¹²

Principio

Nel caso in cui i metodi (a sé stanti o combinati) indicati precedentemente non comportano un risultato oggettivo, il contribuente che applica il metodo di rendiconto effettivo può determinare la riduzione della deduzione dell'imposta precedente rispettivamente il diritto alla deduzione dell'imposta precedente **tramite le aliquote saldo** (cosiddetta applicazione al contrario dell'aliquota saldo).

Indipendentemente dall'entità della cifra d'affari e del debito fiscale netto, i contribuenti che conteggiano l'IVA secondo il metodo effettivo (contrariamente ai contribuenti che conteggiano con il metodo dell'aliquota saldo) possono determinare

- **la riduzione della deduzione dell'imposta precedente**
in relazione a un'operazione esclusa dall'IVA (☞ cifra 6.2.1) rispettivamente
- **il diritto alla deduzione dell'imposta precedente**
in relazione a un'operazione imponibile all'IVA (☞ cifra 6.2.2)

tramite le aliquote saldo.

Per questa determinazione forfettaria va di principio considerata l'attività con la quale è realizzata la **quota minore della cifra d'affari** complessiva; ciò permette di diminuire il rischio di errori.

¹² Nuova variante di determinazione forfettaria

I contribuenti che desiderano applicare questa variante forfettaria sono invitati a prendere **contatto con l'AFC** al fine di poter ottenere l'autorizzazione a un forfait individuale.

La **durata minima** d'applicazione di questa determinazione forfettaria è di **tre anni civili rispettivamente esercizi interi**. In caso di applicazione al contrario dell'aliquota saldo si rinuncia di principio a considerare le conseguenze fiscali nei casi di modifiche d'utilizzazione.

6.2 Funzionamento, esempi pratici

6.2.1 Determinazione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente in relazione a un'operazione esclusa dall'IVA

Funzionamento

Innanzitutto va calcolata, con **l'aliquota normale**, l'IVA (teorica) dovuta sulla cifra d'affari esclusa dall'IVA. In seguito va calcolata l'IVA che sarebbe dovuta in caso di applicazione dell'aliquota saldo. La differenza corrisponde alla riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

Contabilizzazione dell'imposta precedente

L'applicazione di questa variante richiede la contabilizzazione dell'intera imposta precedente (in relazione a operazioni sia imponibili sia escluse dall'IVA). Questo totale dell'imposta precedente serve da base per la determinazione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente, tenendo conto della citata riduzione della deduzione.

Esempio 1

La ditta individuale G. Bernasconi, che conteggia l'IVA con il metodo effettivo, gestisce uno studio fiduciario e organizza regolarmente corsi per fiduciari in formazione. I ricavi realizzati con questi corsi ammontano a circa 50 000 franchi annui. G. Bernasconi non ha optato per l'imposizione volontaria dell'attività di formazione. I costi gravati d'imposta precedente attribuibili alle due attività non sono assolutamente proporzionali ai ricavi realizzati; una riduzione della deduzione dell'imposta precedente mediante la variante forfettaria 2 "chiave di riparto in base alla cifra d'affari" non è quindi appropriata.

In base alla documentazione inoltrata, l'AFC autorizza, a titolo di applicazione al contrario dell'aliquota saldo, un tasso forfettario del 5,2 % per la determinazione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente dovuta alle prestazioni di formazione.

La ditta individuale G. Bernasconi contabilizza ora l'intera imposta precedente (in relazione a operazioni sia imponibili sia escluse dall'IVA) e procede alla riduzione della deduzione dell'imposta precedente come segue:

Riduzione della deduzione dell'imposta precedente in seguito alla cifra d'affari di 52 000 franchi realizzata durante l'anno 2007 con l'attività di formazione:

IVA dovuta (teorica) calcolata con l'aliquota normale sulla cifra d'affari:

7,6 % (aliquota normale) di (107,6 %) fr. 52 000 = fr. 3'673

IVA dovuta in caso di applicazione del metodo dell'aliquota saldo (IVA dovuta sulla cifra d'affari dedotta l'imposta precedente):

5,2 % (aliquota saldo) di (100,0 %) fr. 52 000 = fr. 2'704

Differenza: importo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente per l'anno 2007

fr. 969

Esempio 2

Il contribuente B, che conteggia l'IVA con il metodo effettivo, gestisce un'autorimessa con annesso commercio di veicoli. Inoltre, realizza una cifra d'affari annua di circa 100 000 franchi con l'attività di autoscuola, esclusa dall'IVA. Per i veicoli usati per quest'ultima attività risulta una doppia utilizzazione. Le lezioni di teoria hanno luogo in locali utilizzati anche per il commercio di veicoli. L'intera imposta precedente (autorimessa, commercio veicoli, autoscuola) è contabilizzata nel conto "Imposta precedente deducibile".

Occorre quindi effettuare una riduzione della deduzione dell'imposta precedente in relazione all'autoscuola esclusa dall'IVA.

Nel presente caso, può essere appropriato procedere, a titolo di determinazione approssimativa, alla riduzione della deduzione dell'imposta precedente in base all'aliquota saldo valida per un'attività analoga all'autoscuola.

L'aggravio d'imposta precedente dell'attività di autoscuola corrisponde all'incirca a quello di un'impresa di taxi; per il settore dell'autoscuola trova quindi applicazione l'aliquota saldo del 5,2 %. In base al seguente calcolo, la cifra d'affari di 100 000 franchi realizzata durante l'anno 2007 con l'autoscuola comporta quindi una riduzione della deduzione dell'imposta precedente pari a 1863 franchi:

IVA dovuta (teorica) sulla cifra d'affari, calcolata con l'aliquota normale:

7,6 % (aliquota normale) di (107,6 %) fr. 100 000 = fr. 7'063

IVA dovuta in caso di applicazione del metodo dell'aliquota saldo (IVA dovuta sulla cifra d'affari dedotta l'imposta precedente):

5,2 % (aliquota saldo) di (100,0 %) fr. 100 000 = fr. 5'200

Differenza: importo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente per l'anno 2007

fr. 1'863

6.2.2 Determinazione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente in relazione a un'operazione imponibile

Funzionamento

Anzitutto va calcolata, con l'aliquota legale, l'IVA dovuta sulla rispettiva cifra d'affari. In seguito va calcolata l'IVA che sarebbe dovuta in caso di applicazione dell'aliquota saldo. La differenza corrisponde all'importo deducibile a titolo d'imposta precedente.

Contabilizzazione dell'imposta precedente

L'applicazione di questa variante non necessita la contabilizzazione dell'imposta precedente, poiché la deduzione è determinata unicamente mediante l'aliquota saldo.

Esempio

Il contribuente C, che conteggia l'IVA con il metodo effettivo, realizza nell'anno 2007 le seguenti cifre d'affari (compresa l'eventuale IVA dovuta):

<i>gestione dell'azienda agricola</i>	<i>fr. 1'125'000</i>
<i>lavori a cottimo (con macchinari)</i>	<i>fr. 125'000</i>
<i>cifra d'affari complessiva</i>	<i><u>fr. 1'250'000</u></i>

La cifra d'affari di 125 000 franchi realizzata con i lavori a cottimo si compone come segue:

<i>lavori di sterramento</i>	<i>fr. 90'000</i>
<i>lavori di raccolta per terzi</i>	<i>fr. 35'000</i>

I lavori di raccolta sono effettuati con i propri macchinari.

Gli agricoltori che forniscono prodotti agricoli della propria azienda non sono assoggettati all'IVA (art. 25 cpv. 1 lett. b LIVA) e, di conseguenza, non sono legittimati alla deduzione dell'imposta precedente sui costi relativi a questo settore; i lavori a cottimo vanno per contro trattati fiscalmente come segue:

- lavori di sterramento:
imponibili all'aliquota normale, con diritto alla deduzione dell'imposta precedente;*
- lavori di raccolta per terzi:
imponibili all'aliquota ridotta, con diritto alla deduzione dell'imposta precedente.*

Nel presente caso risulta particolarmente problematica la determinazione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente relativa ai beni con doppia utilizzazione, quali ad esempio l'immobile e le infrastrutture (macchinari per i lavori di sterramento e i lavori di raccolta ecc.).

Una possibilità consiste nella determinazione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente tramite le seguenti aliquote saldo valide per i lavori a cottimo effettuate da C:

- 4,6 % per le cifre d'affari realizzate con i lavori di sterramento;
- 0,6 % per le cifre d'affari realizzate con i lavori di raccolta.

Pertanto, il diritto alla deduzione dell'imposta precedente per l'anno 2007 può essere determinato applicando come segue le aliquote saldo al contrario:

- *Lavori di movimento di terra:*
 IVA dovuta sulla cifra d'affari in caso di conteggio con il metodo effettivo:
 7,6 % (aliquota normale) di (107,6 %) fr. 90 000 = fr. 6'357
 IVA dovuta in caso di applicazione del metodo dell'aliquota saldo (IVA dovuta sulla cifra d'affari dedotta l'imposta precedente):
 4,6 % (aliquota saldo) di (100,0 %) fr. 90 000 = fr. 4'140
 Differenza: diritto alla deduzione dell'imposta precedente per l'anno 2007 fr. 2'217

- *Lavori di raccolta per terzi:*
 IVA dovuta sulla cifra d'affari in caso di conteggio con il metodo effettivo:
 2,4 % (aliquota ridotta) di (102,4 %) fr. 35 000 = fr. 820
 IVA dovuta in caso di applicazione del metodo dell'aliquota saldo (IVA dovuta sulla cifra d'affari dedotta l'imposta precedente):
 0,6 % (aliquota saldo) di (100,0 %) fr. 35 000 = fr. 210
 Differenza: diritto alla deduzione dell'imposta precedente per l'anno 2007 fr. 610

Per l'anno 2007, il contribuente C può far valere un totale d'imposta precedente di 2827 franchi (fr. 2217 + fr. 610).

Osservazioni:

Fintanto che il contribuente C è legato al metodo di conteggio effettivo, la determinazione approssimativa dell'imposta precedente può ancora essere appropriata. Tuttavia, in considerazione della composizione della cifra d'affari realizzata sarebbe opportuno aderire appena possibile al metodo dell'aliquota saldo.

6.3 Variante forfettaria "applicazione al contrario dell'aliquota saldo" utilizzata per la verifica dell'attendibilità di altri metodi

La citata variante per determinare la riduzione della deduzione dell'imposta precedente rispettivamente il diritto alla deduzione dell'imposta precedente tramite le aliquote saldo può pure servire per verificare l'attendibilità dei metodi tradizionali (p. es. della variante forfettaria 2) e quale base di decisione per prendere provvedimenti adeguati.

Esempio**a) Fattispecie**

La Infoforma Sagl a Bellinzona (contribuente IVA dal 1.1.2004, metodo di rendiconto effettivo) è attiva nei settori della formazione e della consulenza; negli ultimi anni ha realizzato le seguenti cifre d'affari:

anno	cifra d'affari complessiva		cifra d'affari imponibile (IVA escl.)		cifra d'affari esclusa dall'IVA	
	fr.	%	fr.	%	fr.	%
2004	1'500'000	100	300'000	20	1'200'000	80
2005	1'600'000	100	400'000	25	1'200'000	75
2006	1'800'000	100	700'000	39	1'100'000	61
2007	2'200'000	100	300'000	14	1'900'000	86

I costi per l'uso di locali e gli altri costi sono attribuibili all'incirca nella stessa proporzione a scopi imponibili e a scopi esclusi dall'IVA.

La contribuente non ha optato per l'imposizione dell'attività di formazione e ha determinato come segue la riduzione della deduzione dell'imposta precedente, applicando la variante forfettaria 2 (riduzione della deduzione dell'imposta precedente in base alla cifra d'affari complessiva):

anno	prestazioni gravate d'imposta precedente fr.	imposta precedente fr.	riduzione		deduzione dell'imposta precedente fr.
			in %	fr.	
2004	480'000	33'903	80	27'122	6'781
2005	220'000	15'539	75	11'654	3'885
2006	270'000	19'071	61	11'633	7'438
2007	280'000	19'777	86	17'008	2'769
Totale deduzione dell'imposta precedente					20'873

b) Verifica della variante applicata (variante forfettaria 2) mediante l'applicazione al contrario dell'aliquota saldo

L'applicazione al contrario dell'aliquota saldo costituisce uno strumento molto adatto per la verifica dell'attendibilità della variante di riduzione scelta dalla Infoforma Sagl.

In base alla seguente tabella, in caso di applicazione dell'aliquota saldo del 6,0 % sulla cifra d'affari realizzata con la consulenza, il diritto d'imposta precedente sarebbe stato pari a 19 448 franchi (totale per gli anni 2004-2007):

anno	cifre d'affari imponibili (IVA 7,6% compresa) fr.	IVA dovuta 7,6% fr.	aliquota saldo 6,0% fr.	imposta precedente fatta valere fr.
2004	322'800	22'800	19'368	3'432
2005	430'400	30'400	25'824	4'576
2006	753'200	53'200	45'192	8'008
2007	322'800	22'800	19'368	3'432
Totale imposta precedente fatta valere				19'448

c) **Conclusion**

Confrontando l'imposta precedente risultante dall'applicazione al contrario dell'aliquota saldo con l'importo ottenuto con l'applicazione della variante forfettaria 2, si verifica la seguente divergenza:

Imposta precedente in caso di applicazione

– della variante forfettaria 2 (☞ lett. a):	fr. 20'873	100%
– al contrario dell'aliquota saldo (☞ lett. b):	fr. 19'448	93%
Divergenza:	fr. 1'425	7%

La variante scelta dalla contribuente per la determinazione approssimativa della riduzione della deduzione dell'imposta precedente rispettivamente del diritto alla deduzione dell'imposta precedente può quindi essere giudicata appropriata.

7. Problematiche specifiche

7.1 Banche

Per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente nei casi di doppia utilizzazione, le banche contribuenti IVA hanno la possibilità di applicare la specifica regolamentazione forfettaria della deduzione dell'imposta precedente per le banche.

☞ Ulteriori informazioni sono contenute nell'opuscolo "Regolamentazione forfettaria della deduzione dell'imposta precedente per le banche".

7.2 Collettività pubbliche

La contabilità delle collettività pubbliche (p. es. Confederazione, Cantoni, Comuni) è di principio strutturata diversamente dalla contabilità degli altri contribuenti. Ne consegue che per questo settore la riduzione della deduzione dell'imposta precedente, pure basata sulle medesime regole generali, va effettuata tramite calcoli particolari.

☞ Per ulteriori informazioni vedi l'opuscolo "Collettività pubbliche".

7.3 Imposizione di gruppo

In base all'articolo 22 LIVA le persone giuridiche, le società di persone e le persone fisiche che hanno la loro sede o uno stabilimento di impresa sul territorio svizzero e sono strettamente vincolate tra di loro sono, su richiesta, trattate insieme come un singolo contribuente (imposizione di gruppo).

☞ Per ulteriori informazioni vedi il promemoria "Imposizione di gruppo".

Gli effetti dell'imposizione di gruppo sono limitati alle operazioni all'interno del gruppo.

Ogni membro del gruppo allestisce il suo proprio rendiconto IVA (interno); il capogruppo riassume le cifre d'affari e le imposte precedenti e allestisce un unico rendiconto IVA che va inoltrato all'AFC.

Visto quanto precede, ogni membro del gruppo deve determinare, in base alle sue operazioni realizzate, la sua riduzione o quota di deduzione dell'imposta precedente.

Le operazioni all'interno del gruppo non sono soggette all'IVA ma vanno comunque considerate per la determinazione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente in base all'utilizzo di queste operazioni interne da parte del destinatario membro del gruppo.

Esempio

Il membro A del gruppo, non obbligato a effettuare una riduzione della deduzione dell'imposta precedente, poiché realizza unicamente operazioni imponibili, acquista un PC al prezzo di 10 760 franchi (IVA 7,6 % inclusa); questo PC è destinato al membro B del gruppo, che a sua volta, in base alle sue operazioni realizzate, deve ridurre la deduzione dell'imposta precedente del 40 %.

La deduzione dell'imposta precedente del membro A del gruppo va calcolata come segue:

Imposta precedente gravante l'acquisto del PC:

7,6 % IVA di fr. 10 760 (107,6 %)	fr. 760.00
<i>Riduzione della deduzione dell'imposta precedente del 40 % secondo la quota di deduzione del membro B del gruppo:</i>	
40 % di fr. 760	<u>fr. - 304.00</u>
<i>Imposta precedente deducibile:</i>	<u>fr. 456.00</u>

☞ Un esempio dettagliato è illustrato alla cifra 8.3.

7.4 Società holding¹³

Qui di seguito sono trattate le problematiche che sorgono in particolare per le società holding nell'ambito

- della deduzione dell'imposta precedente;
- della detenzione rispettivamente dell'acquisto e della vendita di partecipazioni;
- della realizzazione di dividendi, nonché
- dell'appropriata fatturazione delle prestazioni tra le società affiliate e la società holding.

7.4.1 Deduzione dell'imposta precedente

Le società holding che detengono unicamente partecipazioni e che non realizzano operazioni imponibili non diventano contribuenti IVA e non possono quindi dedurre alcuna imposta precedente.

Si è in presenza di un'attività aziendale se la società holding esegue prestazioni a favore di società del gruppo o altri terzi. Una società holding diventa di principio contribuente IVA, quando realizza operazioni imponibili, quali ad esempio prestazioni di servizi dirigenziali ("management fees") oppure cessioni di brevetti. Ciò solleva il problema della determinazione dell'imposta precedente deducibile.

L'articolo 38 capoversi 2 e 3 LIVA elenca in modo esaustivo gli scopi che legittimano la deduzione dell'imposta precedente. Il capoverso 4 del citato articolo enumera in maniera non esaustiva quelle fattispecie che non danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente, come ad esempio operazioni escluse dall'IVA e attività che non sono considerate operazioni (cosiddette "non operazioni").

Una società holding che ad esempio vende una partecipazione in una società realizza un'operazione esclusa dall'IVA secondo l'articolo 18 numero 19 lettera e LIVA. Ai sensi della LIVA, il conseguimento di ricavi da dividendi è un'attività che non è considerata operazione.

¹³ Precisazione della prassi (per ragioni di leggibilità l'intera cifra è stata eccezionalmente ombreggiata in grigio)

Di conseguenza, in generale l'imposta precedente sui costi attribuibili interamente alle operazioni escluse dall'IVA o alle attività che non sono considerate operazioni non è mai deducibile; ciò vale ad esempio per

- consulenze (due diligence) in relazione all'acquisto o alla vendita di quote di partecipazione in società, oppure per
- la gestione del patrimonio della società holding.

La necessaria riduzione della deduzione dell'imposta precedente in relazione alla **doppia utilizzazione** dei relativi beni e delle relative prestazioni di servizi può essere effettuata applicando in generale lo **0,02 %** delle operazioni escluse dall'IVA rispettivamente delle attività che non sono considerate operazioni. Ciò presuppone che non risultino evidenti vantaggi o svantaggi fiscali. I costi direttamente attribuibili non legittimano tuttavia la deduzione dell'imposta precedente.¹⁴

7.4.2 Prestazioni tra società affiliate e società holding

Sovente le mere società holding non dispongono di personale proprio e le prestazioni che formano cifra d'affari di una società holding sono effettuate in parte da società esterne al gruppo o, in molti casi, dal personale di una società affiliata (p. es. società con funzioni dirigenziali, società produttiva).

Trattasi dei seguenti tipi di prestazioni:

- prestazioni in relazione alla direzione strategica del gruppo, quali ad esempio:
 - la direzione centrale del gruppo, in particolare l'elaborazione di basi decisionali (vale a dire il controlling) per il consiglio d'amministrazione;
 - l'elaborazione del controllo e della sorveglianza delle società affiliate per il consiglio d'amministrazione;
 - la gestione delle liquidità, vale a dire in particolare la pianificazione finanziaria per il consiglio d'amministrazione;
 - l'elaborazione del piano degli investimenti per il consiglio d'amministrazione;
- l'allestimento del conto di gruppo;
- la tenuta della contabilità della società holding.

Queste prestazioni effettuate da una società del gruppo a un'altra società del gruppo sono considerate prestazioni a persone prossime. Secondo l'articolo 33 capoverso 2 LIVA la controprestazione da contabilizzare e da dichiarare in caso di

¹⁴ Modifica della prassi in vigore dal 1° luglio 2005

prestazioni a persone prossime corrisponde al valore che sarebbe convenuto fra terzi indipendenti, vale a dire il prezzo di mercato.

Esempio 1

Una società holding non dispone di personale proprio. La direzione del gruppo (direzione strategica, azionariato, assistenza e sostegno alle società affiliate, gestione di partecipazioni e/o del patrimonio della società holding ecc.) è effettuata da una società affiliata. I relativi costi (personale, spese d'esercizio) sono quindi sostenuti dalla società affiliata e non dalla società holding.

Esempio 2

Una società holding consegue ricavi imponibili con prestazioni di servizi dirigenziali ("management fees") risp. con la cessione di licenze. Le prestazioni sono effettuate da una società affiliata, poiché la società holding non dispone di personale proprio. Pertanto, sia le prestazioni di servizi dirigenziali, sia la creazione del know-how sono effettuate dalla società affiliata.

7.4.3 Procedura per la determinazione approssimativa del valore di determinate prestazioni tra società affiliate e società holding

7.4.3.1 Determinazione del valore delle prestazioni in relazione alla direzione del gruppo (p. es. direzione strategica, azionariato, assistenza e sostegno alle società affiliate, gestione delle partecipazioni)

Riguardo a queste prestazioni delle società affiliate alla società holding mancano spesso annotazioni dettagliate.

Ai sensi dell'articolo 58 capoverso 3 LIVA e a condizione che

- la società holding non disponga di personale proprio oppure
- le prestazioni non siano effettuate dal personale proprio;
- non risultino evidenti vantaggi o svantaggi fiscali;

queste prestazioni fiscalmente rilevanti possono essere determinate approssimativamente come segue:

3 %¹⁵ del patrimonio medio della società holding (totale attivi)

dedotto il valore delle prestazioni amministrative eseguite da società esterne al gruppo a)

= valore delle prestazioni di servizi effettuate dalla società affiliata **b)**

- a)** Vanno considerate unicamente le prestazioni ricorrenti e ordinarie relative alla direzione del gruppo e sostenute dalla società holding, eseguite da società esterne al gruppo.

¹⁵ In casi motivati la base di calcolo può essere adattata (p. es. nei casi di società a conduzione familiare si applica frequentemente un forfait del 2 %, poiché, di regola, i relativi costi sono sensibilmente inferiori rispetto alle società aperte al pubblico)

In particolare nei seguenti casi, l'eliminazione delle prestazioni amministrative eseguite da società esterne al gruppo

è ammessa (poiché sono considerate nel calcolo forfettario con il 3 ‰):

- tenuta ordinaria della contabilità;
- allestimento del conto di gruppo;
- tenuta del registro delle azioni;
- gestione delle partecipazioni;
- l'elaborazione di basi decisionali per il consiglio d'amministrazione;
- prestazioni di servizi organizzative in relazione all'assemblea generale;

non è ammessa (poiché non sono considerate nel calcolo forfettario con il 3 ‰):

- revisione dei conti della società holding;
- chiarimenti relativi all'acquisto e alla vendita di partecipazioni;
- locazione della sala e dell'infrastruttura, compreso vitto e bevande, in occasione dell'assemblea generale;
- diritti di custodia e spese di gestione in relazione al portafoglio titoli;
- gestione delle liquidità per le società del gruppo;¹⁶
- onorari accordati ai consiglieri d'amministrazione.

b) Valore che la società affiliata deve imporre all'aliquota normale. La società holding non è legittimata alla deduzione dell'imposta precedente, poiché le prestazioni sono utilizzate per scopi che non soggiacciono all'IVA.

Il calcolo con il 3 ‰ considera unicamente le prestazioni ricorrenti e ordinarie relative alla direzione del gruppo. Le prestazioni straordinarie, quali per esempio la due diligence¹⁷ relativa all'acquisto o alla vendita di una partecipazione, non sono coperte e vanno quindi ulteriormente considerate.

7.4.3.2 Determinazione del valore delle prestazioni in relazione alle prestazioni di servizi dirigenziali rispettivamente alle licenze (amministrazione in generale nonché creazione del know-how)

Queste prestazioni effettuate tra persone prossime (p. es. tra società del gruppo), vanno fatturate e, all'occorrenza, imposte all'IVA. In caso di prestazioni a persone prossime, la controprestazione corrisponde al valore che sarebbe convenuto fra terzi indipendenti, vale a dire il prezzo di mercato.

¹⁶ Il forfait del 3 ‰ include di principio i costi che la società holding deve sostenere e che non può addebitare alle società affiliate. La gestione delle liquidità per le società del gruppo costituisce una prestazione di servizi imponibile che non è inclusa nel forfait del 3 ‰. La società holding può addebitare tali costi alle società del gruppo.

¹⁷ Vaglio dettagliato di possibili candidati all'acquisizione come base decisionale in vista della transazione.

Se il confronto con terzi non è possibile, perché non sono eseguite prestazioni analoghe anche a terzi, il contribuente deve comprovare il relativo valore (prezzo come per terzi indipendenti, vale a dire costi del materiale e del personale, supplemento per le spese generali e l'utile) con una documentazione appropriata (p. es. calcolazioni, contabilità analitica).¹⁸

7.5 Traffico aereo

Per quanto concerne le problematiche della doppia utilizzazione relativa agli acquisti esenti dall'IVA secondo l'articolo 19 capoverso 2 numero 7 LIVA e alle importazioni esenti dall'IVA (immissione in libera pratica doganale) secondo l'articolo 74 numero 11 LIVA nell'ambito del traffico aereo si rimanda all'opuscolo "Traffico aereo".

7.6 Procedura di notifica

A determinate condizioni, l'obbligo fiscale viene soddisfatto, in luogo del versamento dell'IVA, mediante la notifica dell'operazione imponibile.

Se un contribuente utilizza il patrimonio ripreso o una parte di esso per scopi che non legittimano la deduzione dell'imposta precedente, si è in presenza di doppia utilizzazione.

Se il contribuente non è in grado di documentare che l'utilizzazione presso il cedente non legittimava nella stessa misura o in misura superiore la deduzione dell'imposta precedente, è dovuta l'imposta sul consumo proprio. Per contro, se l'utilizzazione per uno scopo imponibile aumenta, è possibile lo sgravio fiscale successivo.

☞ Ulteriori informazioni sono contenute nel promemoria "Trasferimento di patrimonio mediante procedura di notifica" e nell'opuscolo "Modifiche d'utilizzazione".

7.7 Imposizione delle operazioni escluse dall'IVA invece della riduzione della deduzione dell'imposta precedente (procedura semplificata)¹⁹

I contribuenti che destinano i beni e le prestazioni di servizi alla doppia utilizzazione, ossia per realizzare operazioni imponibili (p. es. prestazioni di consulenza), anche con l'opzione secondo l'articolo 26 LIVA, e operazioni escluse dall'IVA (p. es. prestazioni di formazione) devono ridurre la deduzione dell'imposta precedente proporzionalmente all'utilizzazione.

A titolo semplificativo, i contribuenti possono, invece di ridurre la deduzione dell'imposta precedente, **imporre le cifre d'affari che sarebbero di per sé escluse dall'IVA secondo l'articolo 18 LIVA**. In tal caso la cifra d'affari va in ogni modo imposta **all'aliquota normale** – anche se le singole prestazioni sarebbero

¹⁸ Modifica della prassi in vigore dal 1° luglio 2005

¹⁹ Modifica della prassi in vigore dal 1° luglio 2005

imponibili all'aliquota ridotta in caso di opzione autorizzata – siccome non si è optato per l'imposizione delle operazioni in questione. Nel settore immobiliare questa semplificazione non è applicabile alle parti di immobili

- per le quali è possibile optare ai sensi dell'articolo 26 capoverso 1 lettera b LIVA;
- utilizzate per scopi abitativi (eccetto l'appartamento del portinaio).

Per il calcolo dell'IVA le cifre d'affari sono considerate **inclusive** dell'IVA (aliquota normale).

In fattura non **sono ammessi riferimenti espliciti all'IVA**. Se nondimeno la fattura contiene riferimenti all'IVA, non è legittimata l'applicazione della procedura semplificata. In tal caso, il prestatore è tenuto a pagare l'IVA all'AFC e **non ha diritto a dedurre l'imposta precedente**.

La presente semplificazione può essere applicata per analogia anche ai sussidi e agli altri contributi dei poteri pubblici nonché ai doni.

L'applicazione di questa semplificazione non è condizionata a un'autorizzazione scritta dell'AFC e la durata di applicazione è di almeno un anno civile rispettivamente un esercizio.

All'inizio e alla fine dell'applicazione della semplificazione può verificarsi una **correzione dell'imposta** nel significato di uno sgravio fiscale successivo rispettivamente di un'imposizione del consumo proprio. Per quanto riguarda il valore attuale delle **spese di migliorioria** è possibile che risulti un accredito d'imposta all'inizio dell'applicazione della semplificazione; per contro, alla fine dell'applicazione, è possibile che risulti un addebito d'imposta.

☞ Sono applicabili per analogia le regole descritte nell'opuscolo "Modifiche d'utilizzazione".

8. Esempi pratici

Considerata la molteplicità delle situazioni di doppia utilizzazione constatate nella prassi, è indispensabile, in base alle circostanze effettive presso i singoli contribuenti, trovare e applicare soluzioni individuali alle problematiche circa la riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

Per giungere a un risultato **oggettivo**, i casi pratici richiedono spesso chiavi di riparto per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente supplementari e individuali, risp. riduzioni stabilite in applicazione di diverse chiavi di riparto. La logica della chiave di riparto applicata va comprovata.

Gli esempi illustrati qui di seguito si riallacciano ai problemi pratici e specifici constatati dall'AFC e si **basano sulle conoscenze approfondite delle rispettive**

situazioni. Questi esempi non possono quindi essere ripresi da altri contribuenti senza un'analisi delle fattispecie effettive. Tuttavia, intendono facilitare al contribuente la ricerca di una variante per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente in seguito a doppia utilizzazione, se le varianti proposte alla cifra 1.5 non comportano un risultato oggettivo.

I seguenti esempi sono piuttosto voluminosi, poiché, scostandosi dai "metodi standard" e tenendo conto delle situazioni individuali, i relativi calcoli sono inevitabilmente più complessi.

8.1 **Locazione di immobili**

8.1.1 **Fattispecie**

La società immobiliare Centro Acquisti SA è proprietaria di un complesso immobiliare composto di negozi, uffici e appartamenti. I negozi e gli uffici sono locati a società contribuenti; la Centro Acquisti SA ha optato per l'imposizione degli introiti realizzati con la locazione dei negozi e degli uffici. Gli introiti realizzati con la locazione degli appartamenti sono esclusi dall'IVA. L'amministrazione immobiliare è svolta da una società esterna che fattura le sue prestazioni in base a una percentuale sugli introiti da locazione.

La contabilità per l'anno 2007 evidenzia le seguenti cifre (in franchi):

Ricavi (IVA esclusa) e composizione della cifra d'affari:

Locazioni per la cui imposizione si è optato:		
negozi	3'000'000	
uffici	<u>1'500'000</u>	
Totale locazioni con opzione	4'500'000	81,82%
Locazioni escluse dall'IVA:		
appartamenti	<u>1'000'000</u>	<u>18,18%</u>
Cifra d'affari complessiva	<u>5'500'000</u>	<u>100,00%</u>

Costi (IVA esclusa) e rispettiva imposta precedente:

	Costo	Imposta precedente
Manutenzioni e riparazioni	1'000'000	76'000
Onorari per l'amministrazione	<u>200'000</u>	<u>15'200</u>
Totale costi gravati d'IVA	<u>1'200'000</u>	<u>91'200</u>

8.1.2 **Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente e dell'IVA dovuta**

Per determinare la riduzione della deduzione dell'imposta precedente relativa all'immobile a doppia utilizzazione va stabilita una chiave di riparto. Per il presente esempio sono applicate due chiavi: una in base alla cubatura (a causa delle dif-

ferenti altezze delle singole parti dell'immobile) e l'altra in base alla composizione della cifra d'affari (onorari per l'amministrazione).

Cubatura:

Parti dell'immobile locatate con opzione:

negozi	10'000 m ³	
uffici	<u>8'000 m³</u>	
	18'000 m ³	75,00%

Parti dell'immobile locatate senza possibilità di opzione:

appartamenti	<u>6'000 m³</u>	25,00%
Totale	<u>24'000 m³</u>	100,00%

Il conteggio IVA per l'anno 2007 si presenta come segue:

IVA dovuta sulla cifra d'affari:

7,6 % degli introiti da locazione di 4 500 000 per negozi e uffici	342'000
---	---------

Imposta precedente:

- Totale sui costi di manutenzione e riparazioni	76'000		
Riduzione della deduzione dell'imposta precedente del 25 % (quota dell'immobile utilizzata per scopi esclusi dall'IVA rispetto all'immobile intero)	<u>- 19'000</u>	57'000	
- Totale imposta precedente sull'onorario per l'amministrazione	15'200		
Riduzione della deduzione dell'imposta precedente del 18,18 % (in base alla composizione della cifra d'affari, poiché l'onorario per l'amministrazione è calcolato in base a una percentuale degli introiti di locazione)	<u>- 2'763</u>	<u>12'437</u>	<u>- 69'437</u>
Totale IVA da versare			<u>272'563</u>

8.2 Amministrazione immobiliare

8.2.1 Fattispecie

La Belimmo SA si occupa dell'amministrazione immobiliare per terzi e possiede e amministra anche propri immobili. L'onorario per l'amministrazione immobiliare richiesto a terzi ammonta al 5 % degli introiti da locazione. La società realizza anche altre operazioni imponibili (p. es. provvigioni di mediazione). Essa non può optare per l'imposizione degli introiti da locazione per i propri immobili, in quanto gli stessi comprendono esclusivamente appartamenti locati a persone private.

Dalla contabilità per l'anno 2007 si rilevano le seguenti cifre d'affari (in franchi, IVA esclusa) e i seguenti importi d'imposta precedente (in franchi):

Introiti dalla locazione dei propri immobili	3'000'000		50,00%
Onorari per l'amministrazione immobiliare (territorio svizzero)	2'000'000	33,33%	
Altri ricavi imponibili (territorio svizzero)	<u>1'000'000</u>	<u>16,67%</u>	<u>50,00%</u>
Cifra d'affari complessiva	<u>6'000'000</u>		<u>100,00%</u>

Imposta precedente sulle manutenzioni e riparazioni, attribuibili ai propri immobili	110'000		
Imposta precedente non attribuibile, riguardante principalmente l'attività amministrativa in genere	<u>40'000</u>		
Totale imposta precedente riguardante tutte le attività	<u>150'000</u>		

8.2.2 Calcolo della riduzione dell'imposta precedente e dell'IVA dovuta

8.2.2.1 Procedura non appropriata

Se la riduzione della deduzione dell'imposta precedente fosse determinata secondo la variante forfettaria 2 "chiave di riparto in base alla cifra d'affari", risulterebbe quanto segue:

	Ricavi	IVA
Oonorari per l'amministrazione immobiliare (territorio svizzero), imponibili al 7,6 %	2'000'000	152'000
Altri ricavi imponibili al 7,6 % (territorio svizzero)	1'000'000	<u>76'000</u>
Totale IVA dovuta sulla cifra d'affari	228'000	
Totale imposta precedente	150'000	
Riduzione della deduzione dell'imposta precedente del 50 % in base alla quota della cifra d'affari esclusa dall'IVA rispetto alla cifra d'affari complessiva (cfr. cifra 8.2.1)	<u>- 75'000</u>	<u>- 75'000</u>
Totale IVA da versare		<u>153'000</u>

Osservazioni:

La variante forfettaria 2 "chiave di riparto in base alla cifra d'affari" non è applicabile, in quanto non comporta un risultato oggettivo, bensì un evidente vantaggio fiscale per la Belimmo SA, poiché i costi gravati d'imposta precedente relativi alla locazione immobiliare esclusa dall'IVA (fornitura) superano considerevolmente i costi relativi all'amministrazione immobiliare imponibile (prestazione di servizi).

8.2.2.2 Procedura appropriata

a) Base

Un calcolo appropriato della necessaria riduzione della deduzione dell'imposta precedente è possibile con la ripartizione dell'imposta precedente secondo criteri aziendali oggettivi (☞ cifra 8.2.1).

Una riduzione basata unicamente sulla variante forfettaria 2 "chiave di riparto in base alla cifra d'affari" (☞ cifra 8.2.2.1) comporterebbe un risultato sproporzionato rispetto all'effettiva utilizzazione dei costi reali. Le cifre d'affari vanno quindi riportate su una base comune, permettendo così un confronto.

Nel presente esempio sorge la problematica relativa ai ricavi da locazione dei propri immobili che non possono essere direttamente confrontati con gli onorari realizzati con l'amministrazione immobiliare per terzi. Tuttavia, la base comune può essere stabilita considerando, invece dei ricavi da locazione, gli onorari per l'amministrazione immobiliare che la Belimmo SA metterebbe in conto per l'amministrazione dei propri immobili se la stessa fosse effettuata a terzi.

Questo onorario per l'amministrazione ammonta nel presente esempio al 5 % dei ricavi da locazione. Ammontando il totale dei ricavi da locazione a 3 000 000 franchi, l'onorario per l'amministrazione è di 150 000 franchi.

b) Determinazione della chiave per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente

Le cifre epurate e determinanti per il calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente sono le seguenti:

Ricavi da locazione dei propri immobili:

calcolazione dell'onorario per l'amministrazione degli immobili come per terzi (escluso dall'IVA)	150'000	4,76%
---	---------	-------

Onorari per l'amministrazione degli immobili da terzi (territorio svizzero)	2'000'000	
---	-----------	--

Altri ricavi imponibili (territorio svizzero)	<u>1'000'000</u>	<u>3'000'000</u>	<u>95,24%</u>
		<u>3'150'000</u>	<u>100,00%</u>

c) Calcolo dell'IVA da versare

L'imposta precedente sui costi di manutenzione e riparazione attribuibili direttamente ai propri immobili non è ovviamente deducibile, poiché concerne unicamente un'attività esclusa dall'IVA.

L'imposta precedente non attribuibile concernente perlopiù l'attività amministrativa generale va ridotta, secondo la suesposta chiave, del 4,76 %.

Il rendiconto IVA della Belimmo SA per l'anno 2007 si presenta quindi come segue:

	Ricavi	IVA
Onorari per l'amministrazione degli immobili da terzi (territorio svizzero) imponibili al 7,6%	2'000'000	152'000
Altri ricavi imponibili al 7,6 % (territorio svizzero)	1'000'000	<u>76'000</u>
Totale IVA sulla cifra d'affari		228'000
Imposta precedente non attribuibile	40'000	
Riduzione del 4,76 % secondo la chiave di riparto (☞ lett. b)	- 1'904	<u>- 38'096</u>
Totale IVA da versare		<u>189'904</u>

Con l'applicazione della semplificazione per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente (☞ cifra 1.3.3) risulterebbe il seguente calcolo:

Totale ricavi lordi da locazione, esclusi dall'IVA	3'000'000
Riduzione della deduzione dell'imposta precedente: 0,07 % di 3 000 000 franchi	2'100

Nel presente esempio, ambedue i metodi per la riduzione approssimativa della deduzione dell'imposta precedente applicati sono appropriati.

Osservazioni:

Le precedenti spiegazioni dimostrano chiaramente l'importanza della ripartizione dell'imposta precedente secondo criteri aziendali oggettivi.



Quanto più precisa è la ripartizione dell'imposta precedente sui vari conti corrispondenti, tanto più preciso sarà il calcolo dell'imposta precedente deducibile.

8.3

8.3.1

Imposizione di gruppo

Fattispecie

La Paro SA e le due società affiliate (Paro Management SA e Inter-Paro SA), detenute al 100 % dalla società madre, formano un gruppo d'imposizione IVA. Tutti i tre membri del gruppo realizzano sia operazioni imponibili (unicamente sul territorio svizzero e imponibili all'aliquota normale), sia operazioni escluse dall'IVA con altre società non facenti parte del gruppo d'imposizione. I membri del gruppo effettuano anche prestazioni di servizi tra di loro (operazioni interne). Tutti i tre membri del gruppo determinano la riduzione della deduzione dell'imposta precedente applicando la variante forfettaria 2 "chiave di riparto in base alla cifra d'affari". Le prestazioni che una società del gruppo ottiene dagli altri membri del gruppo sono utilizzate dalla società destinataria sia per operazioni interne al

gruppo, sia per operazioni con terzi. Non si verificano acquisti di prestazioni presso terzi rifatturate immediatamente a un altro membro del gruppo.

8.3.2 **Cifre d'affari (in franchi, IVA esclusa) e relative proporzioni delle singole società del gruppo per l'anno 2007**

a) Paro SA

Proporzione tra le cifre d'affari imponibili e le cifre d'affari escluse dall'IVA conseguite con terzi:

cifre d'affari imponibili	1'200'000	60,00%
cifre d'affari escluse dall'IVA	<u>800'000</u>	<u>40,00%</u>
Totale cifre d'affari con terzi	<u>2'000'000</u>	<u>100,00%</u>

La Paro SA non realizza cifre d'affari all'interno del gruppo.

b) Paro Management SA

Proporzione tra le cifre d'affari imponibili e le cifre d'affari escluse dall'IVA conseguite con terzi:

cifre d'affari imponibili	360'000	40,00%
cifre d'affari escluse dall'IVA	<u>540'000</u>	<u>60,00%</u>
Totale cifre d'affari con terzi	<u>900'000</u>	<u>100,00%</u>

Proporzione tra le cifre d'affari con terzi risp. le singole cifre d'affari interne e la cifra d'affari complessiva:

cifre d'affari con terzi	900'000	50,00%
cifra d'affari interna con Paro SA	<u>900'000</u>	<u>50,00%</u>
Cifra d'affari complessiva	<u>1'800'000</u>	<u>100,00%</u>

c) Inter-Paro SA

Proporzione tra le cifre d'affari imponibili e le cifre d'affari escluse dall'IVA conseguite con terzi:

cifre d'affari imponibili	480'000	33,33%
cifre d'affari escluse dall'IVA	<u>960'000</u>	<u>66,67%</u>
Totale cifre d'affari con terzi	<u>1'440'000</u>	<u>100,00%</u>

Proporzione tra le cifre d'affari con terzi risp. le singole cifre d'affari interne e la cifra d'affari complessiva:

cifre d'affari con terzi	1'440'000	60,00%
cifre d'affari interne con Paro SA	480'000	20,00%
Paro Management SA	<u>480'000</u>	<u>20,00%</u>
Cifra d'affari complessiva	<u>2'400'000</u>	<u>100,00%</u>

Le cifre qui indicate per ogni membro del gruppo costituiscono la base per la determinazione della quota di deduzione dell'imposta precedente per ogni membro.

8.3.3 **Determinazione della quota di deduzione rispettivamente del diritto alla deduzione dell'imposta precedente per ogni membro del gruppo e per il gruppo stesso**

8.3.3.1 **Principi**

Le informazioni disponibili non permettono un'attribuzione diretta alle singole operazioni dell'imposta precedente gravante i costi. Prima di poter stabilire l'IVA netta dovuta da tutto il gruppo (☞ cifra 8.3.4), va determinata, in base al calcolo della quota di deduzione, l'imposta precedente deducibile per ogni singolo membro del gruppo.

La quota di deduzione dell'imposta precedente per ogni singolo membro del gruppo va determinata come segue:

- 1ª tappa: Quota di deduzione in base alle cifre d'affari con terzi**
Quota di deduzione in base alla proporzione tra la cifra d'affari imponibile con terzi e la cifra d'affari totale con terzi, tenuto conto della quota di cifra d'affari totale con terzi rispetto alla cifra d'affari complessiva x%
- 2ª tappa: Quota di deduzione in base alle cifre d'affari interne**
Quota di deduzione complessiva della società del gruppo destinataria delle prestazioni, tenuto conto della quota di cifra d'affari interna rispetto alla cifra d'affari complessiva della società del gruppo prestatrice y%
- 3ª tappa: Determinazione della quota di deduzione complessiva**
Somma delle tappe 1 e 2 z%

Il singolo membro del gruppo ha diritto alla deduzione dell'imposta precedente in misura della quota di deduzione secondo la 3ª tappa.

☞ Per quanto concerne eventuali problematiche nella determinazione della quota di deduzione in base alle operazioni interne (2ª tappa) vedi cifra 8.3.5.

8.3.3.2 **Calcolo delle quote di deduzione d'imposta precedente e dell'imposta precedente per ogni singolo membro del gruppo**

Imposta precedente dei singoli membri del gruppo (in franchi):

Paro SA	9 300
Paro Management SA	19 800
Inter-Paro SA	36 000

a) Paro SA

La Paro SA realizza unicamente cifre d'affari con terzi. In base alle cifre d'affari imponibili è legittimata alla deduzione dell'imposta precedente del 60 % sui suoi costi.

Quota di deduzione complessiva: 60 %

Imposta precedente deducibile: 60 % di 9 300 =

5'580

b) Paro Management SA

L'imposta precedente deducibile va calcolata come segue:

– Quota di deduzione complessiva:

1ª tappa:**Quota di deduzione in base alle cifre d'affari con terzi**

Quota di deduzione in base alla proporzione tra la cifra d'affari imponibile con terzi e la cifra d'affari totale con terzi (40 %), tenuto conto della quota di cifra d'affari totale con terzi rispetto alla cifra d'affari complessiva (50 %):

40 % di 50 % = 20,00%

2ª tappa:**Quota di deduzione in base alle cifre d'affari interne**

Quota di deduzione complessiva della società del gruppo destinataria delle prestazioni (60 %), tenuto conto della quota di cifra d'affari interna rispetto alla cifra d'affari complessiva della società del gruppo prestatrice (50 %):

Cifre d'affari interne realizzate con la Paro SA:

60 % di 50 % = 30,00%

3ª tappa:**Quota di deduzione complessiva****50,00%**

– Imposta precedente deducibile:

50 % di 19 800

9'900

c) Inter-Paro SA

L'imposta precedente deducibile va calcolata come segue:

– Quota di deduzione complessiva:

1ª tappa:**Quota di deduzione in base alle cifre d'affari con terzi**

Quota di deduzione in base alla proporzione tra la cifra d'affari imponibile con terzi e la cifra d'affari totale con

terzi (33,33 %), tenuto conto della quota di cifra d'affari totale con terzi rispetto alla cifra d'affari complessiva (60 %):
 33,33 % di 60 % = 20,00%

2ª tappa:

Quota di deduzione in base alle cifre d'affari interne

Quota di deduzione complessiva della società del gruppo destinataria delle prestazioni (☞ 3ª tappa secondo la cifra 8.3.3.1), considerata la quota di cifra d'affari interna rispetto alla cifra d'affari complessiva della società del gruppo prestatrice:

Cifre d'affari interne realizzate con la Paro SA:
 60 % di 20 % = 12,00%
 Cifre d'affari interne realizzate con la Paro Management SA: 50 % di 20 % = 10,00%

3ª tappa:

Quota di deduzione complessiva 42,00%

– Imposta precedente deducibile:
 42 % di 36 000 15'120

d) Deduzione totale dell'imposta precedente per il gruppo: 30'600

8.3.4 Rendiconto IVA del gruppo per l'anno 2007

Il rendiconto IVA del gruppo per l'anno 2007 si presenta come segue:

	Cifra d'affari	IVA
Cifra d'affari con terzi della Paro SA, imponibile al 7,6 %	1'200'000	91'200
Cifra d'affari con terzi della Paro Management SA, imponibile al 7,6 %	360'000	27'360
Cifra d'affari con terzi della Inter-Paro SA, imponibile al 7,6 %	480'000	<u>36'480</u>
Totale IVA		155'040
Imposta precedente deducibile (☞ cifra 8.3.3.2):		
Paro SA	5'580	
Paro Management SA	9'900	
Inter-Paro SA	<u>15'120</u>	
Totale imposta precedente deducibile	30'600	- 30'600
Totale IVA da versare		<u>124'440</u>

8.3.5 Determinazione approssimativa

A dipendenza delle circostanze nei singoli gruppi IVA, possono sorgere problemi circa la determinazione della quota complessiva di deduzione dell'imposta prece-

dente - procedura descritta alla cifra 8.3.3.1, 2ª tappa - per la società del gruppo destinataria delle prestazioni.

Ciò è per esempio il caso, quando la società del gruppo destinataria delle prestazioni effettua a sua volta prestazioni per la società prestatrice del gruppo. In questi casi e nel senso di una determinazione approssimativa (art. 58 cpv. 3 LIVA) è ammessa l'applicazione della quota di deduzione dell'imposta precedente in base alle operazioni con terzi (☞ 1ª tappa secondo la cifra 8.3.3.1) invece della quota complessiva di deduzione della società del gruppo destinataria delle prestazioni.

Ciò vale a condizione che questa determinazione approssimativa

- comporti un risultato oggettivo, senza evidenti vantaggi o svantaggi per il contribuente e
- sia applicata da tutte le società del gruppo.

Un gruppo d'imposizione IVA che decide di applicare questa determinazione approssimativa deve procedere in questo modo per almeno un anno contabile o civile; un cambiamento della procedura è ammesso soltanto alla fine dell'anno contabile o civile.

8.4 **Società holding mista (lo scopo della società consiste sia nella produzione, sia nella tenuta di partecipazioni)**

8.4.1 **Fattispecie**

La Alfa SA, una cosiddetta società holding mista, è proprietaria di diverse società affiliate domiciliate all'estero. Sul territorio svizzero produce prevalentemente beni destinati al mercato interno. Tramite la concessione di licenze e di contratti per l'assistenza tecnica, la Alfa SA mette a disposizione delle società affiliate estere il know-how di fabbricazione. Le società affiliate sono pure assistite nell'ambito della direzione aziendale.

Informazioni sulla Alfa SA in merito alle cifre d'affari (in franchi, IVA esclusa), all'imposta precedente e al patrimonio aziendale (in franchi) per l'anno 2007:

Ricavi da licenze (società affiliate estere)	3'000'000	
Ricavi da "management fees" (società affiliate estere)	7'000'000	
Ricavi da forniture di beni	<u>390'000'000</u>	
Totale cifre d'affari imponibili	400'000'000	80%
Ricavi da dividendi (società affiliate estere)	44'000'000	
Vendita di partecipazioni all'estero (prezzo di vendita)	45'000'000	
Ricavi da interessi e dividendi (esterni al gruppo)	4'000'000	
Ricavi da interessi (società affiliate estere)	<u>7'000'000</u>	
Totale cifre d'affari escluse dall'IVA e ricavi per attività che non sono considerate operazioni	<u>100'000'000</u>	<u>20%</u>
Cifra d'affari complessiva	<u>500'000'000</u>	<u>100%</u>

Imposta precedente sui costi complessivi (materiale, prestazioni di servizi, altre spese d'esercizio) e sugli investimenti,

- | | |
|---|-----------|
| – attribuibili direttamente alle operazioni imponibili | 1'200'000 |
| – utilizzati sia per operazioni imponibili, sia per operazioni che non soggiacciono all'IVA | 1'800'000 |

Patrimonio (p. es. mezzi liquidi, investimenti vincolati, prestiti, partecipazioni) della Alfa SA relativo alle operazioni che non soggiacciono all'IVA:

01.01.2007	400'000'000
31.12.2007	300'000'000

8.4.2 Riduzione della deduzione dell'imposta precedente

In caso di applicazione della variante forfettaria 1 "attribuzione parziale dell'imposta precedente" non sarebbe deducibile l'importo di 360 000 franchi (pari al 20 % di 1 800 000 franchi) d'imposta precedente non direttamente attribuibile. Questo risultato non sarebbe oggettivo, poiché la deduzione dell'imposta precedente complessiva gravante gli investimenti e gli altri costi d'esercizio utilizzati per il settore (imponibile all'IVA) della produzione sarebbe pure ridotta del 20 %.

Per questo motivo, l'AFC permette alle società holding miste la seguente determinazione approssimativa della riduzione della deduzione dell'imposta precedente:

- L'imposta precedente attribuibile direttamente alle operazioni escluse dall'IVA non è di principio deducibile.
- La riduzione della deduzione dell'imposta precedente sui beni e sulle prestazioni di servizi a doppia utilizzazione può essere determinata in modo approssimativo (art. 58 cpv. 3 LIVA) come segue:

- | | |
|-----------------------------|--|
| 1^a tappa: | Determinazione del patrimonio medio (in base ai bilanci iniziale e finale dell'esercizio) investito per la tenuta delle partecipazioni, la concessione di crediti, ecc. |
| 2^a tappa: | Calcolo del valore delle prestazioni di gestione patrimoniale effettuate per proprio conto, di principio con il 3 ‰ del valore del patrimonio medio determinato nella 1 ^a tappa. |
| 3^a tappa: | Determinazione della parte gravata d'imposta precedente, di principio con il 15 % (secondo l'esperienza dell'AFC) delle prestazioni di gestione patrimoniale calcolate nella 2 ^a tappa. |

4ª tappa: Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente, applicando l'aliquota normale alla parte determinata nella 3ª tappa. La riduzione della deduzione dell'imposta precedente va dichiarata almeno una volta all'anno, al più tardi nel rendiconto IVA per l'ultimo periodo dell'esercizio.

Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente per la Alfa SA:

1ª tappa:

patrimonio determinante 01.01.2007	400'000'000
patrimonio determinante 31.12.2007	<u>300'000'000</u>
totale	700'000'000

patrimonio medio determinante (700 000 000 : 2) = **350'000'000**

2ª tappa:

valore della gestione patrimoniale effettuata per proprio conto:
3 % di 350 000 000 = **1'050'000**

3ª tappa:

parte del valore gravata d'imposta precedente:
15 % di 1 050 000 = **157'500**

4ª tappa:

riduzione della deduzione dell'imposta precedente:
7,6 % di 157 500 = **11'970**

L'importo di 11 970 franchi va dichiarato a titolo di riduzione della deduzione dell'imposta precedente nella cifra 130 del periodico rendiconto IVA.

☞ A condizione che non risultino evidenti vantaggi o svantaggi fiscali, è ammessa un'ulteriore determinazione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente conformemente alla cifra 7.4.1.

8.5 Deduzione dell'imposta precedente per una società holding che gestisce in proprio il patrimonio della società e che effettua in proprio le prestazioni manageriali

8.5.1 Fattispecie

La Zeta-Holding SA, con sede sul territorio svizzero, occupa una ventina di dipendenti e detiene partecipazioni in alcune società affiliate domiciliate all'estero. Il personale della Zeta-Holding SA si occupa della gestione del patrimonio della società holding, procura i mezzi finanziari per tutto il gruppo e assiste la direzione delle società affiliate estere. Quale controprestazione per le prestazioni di servizi effettuate, la Zeta-Holding SA addebita alle società affiliate dei cosiddetti "management fees".

Informazioni sulla Zeta-Holding SA in merito alla cifra d'affari (in franchi, IVA esclusa) e all'imposta precedente (in franchi) per l'anno 2007:

"Management fees"	2'000'000	2%
Ricavi da dividendi e interessi	<u>98'000'000</u>	<u>98%</u>
Totale cifra d'affari	<u>100'000'000</u>	<u>100%</u>

Totale imposta precedente sulle spese	70'000
---------------------------------------	--------

8.5.2 Calcolo della deduzione dell'imposta precedente

In caso di applicazione della variante forfettaria 2 "chiave di riparto in base alla cifra d'affari" la Zeta-Holding SA potrebbe dedurre quale imposta precedente soltanto l'importo di 1400 franchi (2 % di 70 000 franchi). Dato che questo risultato non è oggettivo, l'AFC ammette, nel senso di una determinazione approssimativa, la seguente soluzione:

Prestazioni di servizi imponibili (nessuna IVA dovuta poiché effettuate all'estero)	2'000'000
---	-----------

Determinazione approssimativa della parte gravata d'imposta precedente (valore d'esperienza AFC):

15 % di 2 000 000 =	300'000
---------------------	---------

Diritto alla deduzione dell'imposta precedente. 7,6 % di 300.000 (= 100 %)	22'800
---	--------

Per l'anno 2007 la Zeta-Holding SA ha quindi diritto a dedurre l'imposta precedente di complessivi 22 800 franchi.

8.6 Scuola d'arti e mestieri

8.6.1 Fattispecie

Nell'anno 2007 una scuola d'arti e mestieri procede all'ampliamento del laboratorio per apprendisti falegnami esistente. La scuola d'arti e mestieri ottiene sussidi federali e cantonali sia per l'ampliamento sia per l'esercizio. Le opere da falegname in relazione all'ampliamento del laboratorio sono eseguite in proprio. Al termine dei lavori di ampliamento, una parte dell'immobile ampliato viene locata a un laboratorio per apprendisti in elettronica non contribuente (inizio della locazione: 1° gennaio 2008).

Dati della contabilità per l'anno 2007 relativi all'ampliamento e alla gestione del laboratorio (senza indicazione contraria, le cifre sono intese in franchi):

Informazioni in merito all'ampliamento 2007

Totale spese di costruzione (IVA compresa)	4'278'000	100,00%
Sussidi federali e cantonali attribuibili all'ampliamento	2'500'000	58,44%
Superficie globale dell'ampliamento (in m ²)	2'000	100,00%
Superficie locata al laboratorio per apprendisti in elettronica (in m ²)	500	25,00%

Il totale dei costi di costruzione include un importo di 500 000 franchi (IVA esclusa, prezzo come per un terzo indipendente) per le opere da falegname eseguite in proprio; questo importo è stato imposto a titolo di consumo proprio. I citati sussidi ottenuti riguardano tutto l'ampliamento, vale a dire anche la parte destinata alla locazione.

L'imposta precedente sui lavori eseguiti da terzi (senza il materiale utilizzato per le opere da falegname eseguite in proprio) ammonta a 240 000 franchi.

Informazioni in merito alla gestione 2007**Ricavi:**

Ricavi imponibili (IVA esclusa) realizzati con opere da falegname (compresi i lavori eseguiti in proprio per l'ampliamento)	990'000
Sussidi federali e cantonali, vincolati agli stipendi (non gravati d'imposta precedente) degli insegnanti (sussidi non soggetti all'IVA)	400'000
Sussidio per la copertura del disavanzo d'esercizio (sussidio non soggetto all'IVA)	110'000
Sussidio vincolato all'acquisto di una piallatrice del valore (IVA inclusa) di 107 600 franchi (sussidio non soggetto all'IVA)	90'000

Imposta precedente:

Sul materiale per l'esecuzione delle opere da falegname	23'000
Sull'acquisto della piallatrice	7'600
Altra imposta precedente non direttamente attribuibile	15'000

8.6.2 Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente e dell'IVA da versare

8.6.2.1 Ampliamento del laboratorio 2007

L'imposta precedente deducibile per l'ampliamento del laboratorio va determinata procedendo a una riduzione **plurifase** della deduzione dell'imposta precedente, in quanto, oltre all'ottenimento di sussidi per i lavori di ampliamento, una parte dell'immobile ampliato è utilizzato per un'attività esclusa dall'IVA (locazione a un laboratorio per apprendisti in elettronica, non contribuente).

In una **prima tappa** la deduzione dell'imposta precedente va ridotta in proporzione alla parte sussidiata che quindi non dà diritto alla deduzione.

Imposta precedente gravante i lavori eseguiti da terzi	240'000
Imposta precedente sui lavori eseguiti in proprio (valore dei lavori propri al prezzo come per un terzo indipendente):	
7,6 % di 500 000	<u>38'000</u>
Totale imposta precedente prima della riduzione	278'000
Riduzione in seguito ai sussidi ottenuti: 58,44 % (☞ cifra 8.6.1)	- 162'463
Imposta precedente restante	<u>115'537</u>

In una **seconda tappa** la deduzione dell'imposta precedente va ridotta in proporzione alla parte dell'immobile destinata alla locazione al laboratorio per apprendisti in elettronica non contribuente IVA (utilizzazione per un'attività esclusa dall'IVA):

Riduzione della deduzione dell'imposta precedente per la parte dell'immobile destinata alla locazione:	
25 % (☞ cifra 8.6.1)	- 28'884
Imposta precedente restante relativa all'ampliamento del laboratorio (☞ cifra 8.6.2.2)	<u>86'653</u>

8.6.2.2 Esercizio 2007

Nella determinazione della riduzione della deduzione dell'imposta precedente per l'esercizio 2007 va considerato che i sussidi federali e cantonali non soggiacciono all'IVA.

Siccome per l'acquisto della piallatrice la scuola d'arti e mestieri ottiene un **sussidio attribuibile all'oggetto stesso**, la deduzione dell'imposta precedente va ridotta conformemente:

Prezzo d'acquisto della piallatrice (IVA inclusa)	107'600	100,00%
Sussidio per questa macchina (non soggetto all'IVA)	90'000	83,64%

Un'ulteriore riduzione della deduzione dell'imposta precedente sugli investimenti e altri costi d'esercizio (p. es. anche dell'imposta precedente restante sull'am-

pliamento del laboratorio) si rende necessaria in seguito ai **sussidi ottenuti per la copertura del disavanzo d'esercizio**:

Cifra d'affari imponibile (IVA esclusa):

Valore delle opere da falegname per l'ampliamento del laboratorio, eseguite in proprio e imposte a

titolo di consumo proprio	500'000	
Opere da falegname eseguite per terzi	<u>490'000</u>	
Totale opere da falegname	990'000	90,00%

Introiti non soggetti all'IVA:

Sussidi per la copertura del disavanzo d'esercizio	<u>110'000</u>	10,00%
Totale	<u>1'100'000</u>	<u>100,00%</u>

Per i sussidi vincolati agli stipendi (non gravati d'imposta precedente) degli insegnanti non è necessaria una riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

L'imposta precedente gravante l'acquisto del materiale utilizzato per l'esecuzione, a prezzi di mercato (prezzi concorrenziali), di opere da falegname imponibili può essere dedotta interamente.

8.6.2.3 Rendiconto IVA per l'anno 2007

IVA dovuta sulla cifra d'affari (IVA esclusa):

Opere da falegname per 990 000 franchi, imponibili al 7,6 % (compresi i lavori propri per l'ampliamento del laboratorio) 75'240

Imposta precedente:

- imposta precedente (epurata) sull'ampliamento del laboratorio (☞ cifra 8.6.2.1) 86'653
- imposta precedente sull'acquisto della piattatrice: 7,6 % di 107 600 (107,6 %) 7'600
- riduzione della deduzione in seguito al sussidio ottenuto: 83,64 % (☞ cifra 8.6.2.2): -6'357 1'243
- imposta precedente sul materiale per l'esecuzione delle opere da falegname (lavori terzi e lavori propri) 23'000
- altra imposta precedente, non direttamente attribuibile 15'000

- ulteriore riduzione del 10 % della deduzione dell'imposta precedente sugli investimenti e sugli altri costi non direttamente attribuibili in seguito alla copertura del disavanzo d'esercizio (☞ cifra 8.6.2.2):

imposta precedente restante sull'ampliamento del laboratorio	86'653	
imposta precedente restante sulla piallatrice	1'243	
altra imposta precedente, non direttamente attribuibile	<u>15'000</u>	
	102'896	
Riduzione della deduzione del 10 %	10'290	- 10'290
Totale imposta precedente deducibile		115'606 - 115'606
Eccedenza d'imposta precedente per l'anno 2007		<u>40'366</u>

8.6.2.4 Osservazioni in merito alla procedura a partire dall'anno 2008

L'imposta precedente direttamente attribuibile alle manutenzioni e riparazioni della parte locata dell'immobile non può essere dedotta. L'imposta precedente relativa alle spese accessorie nonché alle manutenzioni e riparazioni non direttamente attribuibili (p. es. sistemazioni del tetto e della facciata) va ridotta del 25 % in base alla proporzione della superficie (☞ cifra 8.6.1).

La riduzione della deduzione dell'imposta precedente, dovuta alla doppia utilizzazione dell'infrastruttura amministrativa utilizzata per l'amministrazione dei propri immobili (senza opzione), può essere calcolata in modo forfettario allo 0,07 % degli introiti da locazione lordi (comprese le spese accessorie) esclusi dall'IVA (☞ cifra 1.3.3).

Se, negli anni successivi, le percentuali di copertura dei disavanzi d'esercizio rispetto ai ricavi complessivi dovessero variare, potrebbe verificarsi una modifica d'utilizzazione parziale fiscalmente rilevante.

☞ Ulteriori informazioni sono contenute nell'opuscolo "Modifiche d'utilizzazione"

8.7

8.7.1

Casa di cura

Fattispecie

Il "Kurhaus Sorriso" è una casa di cura con annesso un albergo e una residenza. La casa di cura ospita unicamente persone che dispongono di una prescrizione medica. In mancanza di una prescrizione medica, gli ospiti sono considerati clienti dell'albergo.

Inoltre, si effettuano prestazioni agli abitanti della residenza. Questi ultimi pagano l'affitto per l'appartamento e un importo separato per i pasti che consumano nel "Kurhaus". Il prezzo del vitto dei clienti dell'albergo in caso di pensione completa e degli abitanti della residenza è calcolato in base ai costi effettivi maggio-

rati di un supplemento. Agli ospiti della casa di cura sono serviti i medesimi pasti, ragion per cui i costi dei pasti sono gli stessi per tutti. I pasti degli ospiti della casa di cura sono tuttavia compresi nella retta.

Dati della contabilità per l'anno 2007 (tutte le cifre in franchi):

Cifre d'affari (IVA esclusa):

Cifre d'affari escluse dall'IVA:

Controprestazioni dagli ospiti con prescrizione medica e ricavi da locazioni dagli abitanti della residenza (con domicilio eletto nel "Kurhaus")	1'800'000	72%
--	-----------	-----

Cifre d'affari imponibili:

Clienti dell'albergo, pernottamento e prima colazione	250'000		
Pasti per gli abitanti della residenza e dei clienti dell'albergo, altre cifre d'affari imponibili	450'000	700'000	28%
Totale cifra d'affari		<u>2'500'000</u>	<u>100%</u>

Importi relativi al vitto degli ospiti della casa di cura, dei clienti dell'albergo e degli abitanti della residenza, compresi nella cifra d'affari sopraindicata:

Ospiti della casa di cura (escluso dall'IVA)	600'000	60%
Clienti dell'albergo, abitanti della residenza (imponibile)	<u>400'000</u>	<u>40%</u>
Totale	<u>1'000'000</u>	<u>100%</u>

Imposta precedente:

— sui costi per il vitto (cucina e bevande)	12'000
— sui costi per i medicinali per gli ospiti della casa di cura	5'000
— sugli altri costi non direttamente attribuibili	<u>20'000</u>
Totale	<u>37'000</u>

8.7.2 Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente e dell'IVA da versare

8.7.2.1 Imposta precedente deducibile

Nel citato esempio va determinata la riduzione della deduzione dell'imposta precedente per i seguenti due settori:

- Vitto degli ospiti della casa di cura (escluso dall'IVA), dei clienti dell'albergo e degli abitanti della residenza (imponibile).

Per questa casistica è appropriata l'applicazione della chiave di riparto in base alla cifra d'affari della ristorazione. La deduzione dell'imposta precedente va ridotta del 60 % (☞ cifra 8.7.1);

- b) Altri costi (immobile, amministrazione ecc.) riguardanti sia il settore della cura escluso dall'IVA (cura medica e pensione degli ospiti della casa di cura), sia il settore alberghiero imponibile (pernottamento e vitto dei clienti dell'albergo).

Siccome per ambedue i settori (cura rispettivamente alberghiero) si tratta di prestazioni dello stesso genere, questa riduzione può essere calcolata secondo la chiave di riparto in base alla cifra d'affari complessiva, ossia nella misura del 72 % (☞ cifra 8.7.1).

Calcolo dell'imposta precedente deducibile:

– imposta precedente sul vitto (cucina e bevande)	12'000	
riduzione del 60 % (☞ lett. a)	- 7'200	4'800
– altra imposta precedente (non attribuibile)	20'000	
riduzione del 72 % (☞ lett. b)	- 14'400	5'600
Totale imposta precedente deducibile		<u>10'400</u>

L'imposta precedente gravante i medicinali per gli ospiti della casa di cura non è deducibile perché è attribuibile direttamente alle cure mediche escluse dall'IVA.

8.7.2.2 IVA da versare

Il rendiconto IVA per l'anno 2007 si presenta quindi come segue:

	Cifra d'affari	IVA
Cifre d'affari realizzate con prestazioni alberghiere, imponibili al 3,6 %	250'000	9'000
Pasti per gli abitanti della residenza, pensione completa dei clienti dell'albergo e altre prestazioni imponibili al 7,6 %	450'000	<u>34'200</u>
Totale IVA dovuta sulla cifra d'affari		43'200
Totale imposta precedente deducibile (☞ cifra 8.7.2.1)		- 10'400
Totale IVA da versare		<u><u>32'800</u></u>



Quanto più precisa è la ripartizione dell'imposta precedente sui vari conti corrispondenti, tanto più preciso sarà il calcolo dell'imposta precedente deducibile.

8.8

8.8.1

Associazione Fattispecie

L'associazione professionale dei commercianti al minuto esegue per i suoi membri prestazioni imponibili di consulenza nell'ambito della vendita. Una parte significativa di queste prestazioni non è effettuata dall'associazione stessa, bensì da consulenti esterni, appositamente incaricati. La segreteria, situata in locali

presi in locazione, è gestita soltanto parzialmente in proprio; una parte dei lavori amministrativi è affidata a uno studio fiduciario. Oltre agli onorari per le consulenze, l'associazione incassa i contributi dai propri membri (esclusi dall'IVA).

Inoltre, l'associazione è proprietaria di immobili che dà completamente in locazione (senza opzione) amministrandoli in proprio. L'associazione consegue pure ricavi da interessi e dalla negoziazione con cartevalori.

Cifre d'affari (in franchi, IVA esclusa) per l'anno 2007:

Prestazioni di consulenza imponibili	7'200'000	60,0%
Contributi dei membri esclusi dall'IVA	<u>4'800'000</u>	<u>40,0%</u>
Cifra d'affari realizzata con le attività principali	12'000'000	100,0%
Cifra d'affari realizzata con le attività principali	12'000'000	89,5%
Introiti dalla locazione degli immobili	600'000	4,5%
Ricavi da interessi e dalla negoziazione con cartevalori	<u>800'000</u>	<u>6,0%</u>
Totale cifra d'affari	<u>13'400'000</u>	<u>100,0%</u>

Costi (in franchi) direttamente attribuibili alle attività principali:

Costi riguardanti le prestazioni di consulenza imponibili (IVA esclusa):	6'600'000
Costi riguardanti i contributi dei membri esclusi dall'IVA (IVA inclusa):	300'000

L'imposta precedente (in franchi) per l'esercizio 2007 è stata attribuita, nel limite del possibile, direttamente a una delle attività e, di conseguenza, contabilizzata come segue:

Direttamente attribuibili:

– imposta precedente sui costi per le prestazioni di consulenza imponibili	480'000
– imposta precedente sulla manutenzione degli immobili	10'000
– imposta precedente relativa al conseguimento di ricavi da interessi e dalla negoziazione con cartevalori (diritti di custodia ecc.)	2'000
– imposta precedente sulle prestazioni dello studio fiduciario riguardanti la fatturazione e l'incasso dei contributi dei membri	12'000

Non direttamente attribuibile:

– imposta precedente sugli altri costi e investimenti	130'000
---	---------

8.8.2 Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente e dell'IVA da versare

8.8.2.1 Procedura non appropriata

L'associazione intende ridurre la sua deduzione dell'imposta precedente applicando la variante forfettaria 1 e rinuncia inoltre alle semplificazioni per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente in seguito alle operazioni che non legittimano la deduzione dell'imposta precedente (☞ cifre 1.3.2 e 1.3.3).

Dalle cifre indicate risulta la seguente chiave di riparto per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente non direttamente attribuibile:

Prestazioni di consulenza imponibili	7'200'000	53,73%
Operazioni escluse dall'IVA:		
– contributi dei membri	4'800'000	
– introiti dalla locazione degli immobili	600'000	
– ricavi da interessi e dalla negoziazione con cartevalori	<u>800'000</u>	<u>46,27%</u>
Totale cifra d'affari	<u>13'400'000</u>	<u>100,00%</u>

L'imposta precedente direttamente attribuibile alle prestazioni di consulenza imponibili è interamente deducibile. Per contro, non è deducibile l'imposta precedente attribuibile alle operazioni escluse dall'IVA risp. ai corrispondenti ricavi (contributi dei membri, locazioni, ricavi da interessi e dalla negoziazione con cartevalori).

Il rendiconto IVA per l'anno 2007 si presenta quindi come segue:

	cifra d'affari	IVA
Cifra d'affari con le prestazioni di consulenza, imponibile al 7,6 %	7'200'000	547'200
Imposta precedente:		
– sui costi per le prestazioni di consulenza imponibili (direttamente attribuibili)	480'000	
– sugli altri costi e investimenti non direttamente attribuibili:	130'000	
Riduzione della deduzione: 46,27 %	<u>- 60'151</u>	<u>69'849</u>
Totale imposta precedente deducibile	549'849	- 549'849
Eccedenza d'imposta precedente		<u><u>2'649</u></u>

Con questo calcolo risulta un evidente vantaggio fiscale per l'associazione. Sommando ai costi per le prestazioni di consulenza imponibili (6 600 000 franchi) gli altri costi e investimenti per un importo di 919 066 franchi (risultante dalla capitalizzazione della parte d'imposta precedente dedotta gravante gli altri costi e investimenti [69 849 franchi]), si ottiene un costo (IVA esclusa) di 7 519 066

franchi, che va confrontato con la cifra d'affari (IVA esclusa) di 7 200 000 franchi. Pertanto, la procedura scelta non è appropriata e non può essere applicata.

8.8.2.2 Procedura appropriata

La determinazione dell'imposta precedente deducibile deve essere appropriata. Una procedura appropriata si presenta come segue:

L'imposta precedente direttamente attribuibile alle prestazioni di consulenza imponibili è interamente deducibile. Per contro, l'imposta precedente attribuibile alle operazioni escluse dall'IVA risp. ai corrispondenti ricavi (locazioni, ricavi da interessi e dalla negoziazione con cartevalori nonché contributi dei membri) non è deducibile.

Per l'imposta precedente non direttamente attribuibile è necessaria una riduzione della deduzione dell'imposta precedente.

a) Riduzione della deduzione dell'imposta precedente in seguito alle operazioni escluse dall'IVA nel settore della locazione degli immobili e della negoziazione con cartevalori

La deduzione dell'imposta precedente relativa agli introiti provenienti dalla locazione di immobili e ai ricavi della negoziazione con cartevalori deve essere ridotta. In ambedue i casi la riduzione può essere calcolata applicando la semplificazione (☞ cifra 1.3.2 e 1.3.3).

b) Riduzione della deduzione dell'imposta precedente in seguito alle operazioni escluse dall'IVA nel settore dei contributi dei membri

La deduzione dell'imposta precedente deve essere ridotta applicando una chiave di riparto appropriata. Tutti i costi attribuibili – indipendentemente dal fatto che siano o no gravati d'imposta precedente – devono essere dedotti alla cifra d'affari determinante:

Cifra d'affari imponibile	7'200'000		
dedotti i costi direttamente attribuibili	<u>6'600'000</u>	600'000	11,76%
Cifra d'affari esclusa dall'IVA	4'800'000		
dedotti i costi direttamente attribuibili	<u>300'000</u>	<u>4'500'000</u>	<u>88,24%</u>
Totale cifra d'affari epurata		<u>5'100'000</u>	<u>100,00%</u>

In questo esempio le semplificazioni per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente possono essere applicate parallelamente a un'appropriata chiave di riparto (determinata separatamente) per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente in seguito alle operazioni escluse dall'IVA realizzate nell'ambito dell'attività principale. Da notare che dall'imposta precedente non attribuibile, che va ridotta in applicazione dell'appropriata chiave (determinata separatamente), può essere dedotto l'importo corrispondente alla riduzione della deduzione dell'imposta precedente calcolata in base alle semplificazioni.

Il rendiconto IVA per l'anno 2007 si presenta quindi come segue:

	cifra d'affari	IVA
Cifra d'affari da prestazioni di consulenza, imponibile al 7,6 %	7'200'000	547'200

Imposta precedente:

– sui costi da prestazioni di consulenza imponibili (direttamente attribuibili)		480'000	
– sugli altri costi e investimenti non direttamente attribuibili	130'000		
• Riduzione della deduzione in base alle semplificazioni:			
– Locazione degli immobili: riduzione calcolata con lo 0,07 % degli introiti da locazione di 600 000 franchi		- 420	
– Ricavi da interessi e dalla negoziazione con cartevalori: riduzione secondo la cifra 1.3.2		- 500	
• Riduzione della deduzione dell'imposta precedente restante, non direttamente attribuibile: 130'000		- 420	
		<u>- 500</u>	
imposta precedente restante, non direttamente attribuibile 129'080			
Riduzione della deduzione secondo la chiave: 88,24 %			<u>- 113'900</u>
Deduzione dell'imposta precedente sugli altri costi e investimenti non direttamente attribuibili:	15'180	<u>15'180</u>	
– Totale imposta precedente deducibile		495'180	<u>- 495'180</u>
IVA da versare			<u><u>52'020</u></u>

8.9 Costruzione e gestione di un centro sportivo comprendente una pista di ghiaccio coperta

8.9.1 Fattispecie

8.9.1.1 Costruzione del centro sportivo nell'anno 2006

Una cooperativa ha fatto costruire nell'anno 2006 un centro sportivo con annesso un ristorante. Dall'inizio dei lavori di costruzione, la cooperativa ha optato per l'assoggettamento in virtù dell'articolo 27 capoverso 2 LIVA. Il centro sportivo è gestito dalla cooperativa stessa e il ristorante è locato a terzi (senza opzione per l'imposizione dell'affitto). Durante l'inverno la pista di ghiaccio coperta è locata a società sportive (hockey club, società di pattinaggio ecc.) e utilizzata per il pattinaggio libero. Durante l'estate la pista coperta è utilizzata per il pattinaggio inline (società di pattinaggio, pattinaggio libero). La cooperativa gestisce inoltre un piccolo spaccio/chiosco. Tutti i lavori di manutenzione della costruzione (pulizia, riparazioni ecc.) sono effettuati da terzi.

Dati relativi al finanziamento e alla costruzione del centro sportivo (salvo indicazione contraria in franchi; costi della costruzione e finanziamento IVA esclusa):

Totale dei costi della costruzione	6'100'000
Totale dell'imposta precedente gravante i costi della costruzione	400'000
Finanziamento:	
Capitale della cooperativa	5'000'000
Mutuo senza interessi concesso dal potere pubblico (Comune)	500'000
Sussidi cantonali e federali (non soggetti all'IVA)	800'000
Doni	<u>200'000</u>
Totale	<u>6'500'000</u>
Superficie complessiva della costruzione	40'000 m ³
Parte riguardante il ristorante	2'000 m ³

8.9.1.2 Primo esercizio 2007

Dati contabili del primo esercizio 2007 (in franchi):

Cifre d'affari (IVA esclusa):

Cifra d'affari imponibile al 7,6 % proveniente dalle entrate per il pattinaggio libero (su ghiaccio e inline)	200'000
Ricavi dello spaccio/chiosco, imponibili al 7,6 %	50'000
Ricavi dello spaccio/chiosco, imponibili al 2,4 %	50'000
Cifra d'affari esclusa dall'IVA realizzata con la locazione della pista a diverse società (hockey, pattinaggio [su ghiaccio e inline])	665'000
Locazione (senza opzione) del ristorante, esclusa dall'IVA	<u>10'000</u>
Totale cifra d'affari	<u>975'000</u>

Costi (IVA esclusa):

Acquisti per lo spaccio/chiosco	70'000
---------------------------------	--------

Imposta precedente:

Imposta precedente direttamente attribuibile allo spaccio/chiosco	3'500
Altra imposta precedente, non direttamente attribuibile (manutenzione, energia elettrica, acqua, costi amministrativi)	25'000

8.9.2 Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente e dell'IVA da versare**8.9.2.1 Costruzione del centro sportivo nell'anno 2006**

In una **prima tappa**, la deduzione dell'imposta precedente gravante la costruzione del centro sportivo deve essere ridotta in seguito all'ottenimento di sussidi e doni. La deduzione dell'imposta precedente va ridotta nella misura dei sussidi e doni presumibili o già versati.

Totale costi della costruzione (IVA inclusa)	6'500'000	100,00%
Sussidi e doni ottenuti	1'000'000	15,38%

In una **seconda tappa**, occorre procedere alla riduzione riguardo alla parte del ristorante, poiché non si è optato per l'imposizione della locazione.

Superficie complessiva della costruzione	40'000 m ³	100,00%
Parte riguardante il ristorante	2'000 m ³	5,00%

Calcolo in base all'esempio:

Totale dell'imposta precedente gravante i costi della costruzione	400'000
Riduzione della deduzione dell'imposta precedente in seguito a sussidi e doni: 15,38 %	<u>- 61'520</u>
Rimanenza	338'480
Riduzione della deduzione dell'imposta precedente riguardo alla parte del ristorante: 5 %	<u>- 16'924</u>
Imposta precedente restante	<u>321'556</u>

Dato che con la gestione del centro sportivo si realizzano sia operazioni imponibili (biglietti d'entrata, spaccio/chiosco), sia operazioni escluse dall'IVA (locazione della pista a società sportive), in una **terza tappa** la deduzione dell'imposta precedente va ridotta ulteriormente in base alla futura utilizzazione del centro. Questa ulteriore riduzione può basarsi provvisoriamente sulla cifra d'affari complessiva preventivata, esclusa la cifra d'affari proveniente dalla locazione del ristorante.

Il **preventivo** allestito dalla cooperativa per il primo anno d'esercizio 2007 si presenta come segue (in franchi, IVA esclusa):

Cifre d'affari imponibili:

Entrate per il pattinaggio libero

(su ghiaccio e inline)

150'000

Ricavi spaccio/chiosco

80'000

230'000

31,50%

Cifre d'affari escluse dall'IVA:

Locazione alle società sportive di hockey

e di pattinaggio

500'000

68,50%

Totale

730'000

100,00%

L'imposta precedente restante va quindi ulteriormente ridotta in base alla chiave di riparto secondo le cifre d'affari preventivate.

Imposta precedente restante

321'556

Riduzione della deduzione: 68,50 %

- 220'266

Totale imposta precedente deducibile 2006

101'290

8.9.2.2 **Esercizio 2007**

Nella determinazione dell'imposta precedente deducibile nell'anno 2007 occorre considerare che il Comune (potere pubblico) ha concesso alla cooperativa un prestito senza interessi. La rinuncia agli interessi rappresenta in questi casi un sussidio o un dono che va considerato per la determinazione della chiave per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente (☞ cifra 1.2.3.5). Il tasso d'interessi per le ipoteche di primo rango determinante nel presente caso è del 5 %.

Procedura per il calcolo dell'imposta precedente deducibile:

Cifre d'affari imponibili:

– entrate per il pattinaggio libero

(su ghiaccio e inline)

200'000

– ricavi dello spaccio/chiosco

100'000

dedotti gli acquisti per lo

spaccio/chiosco

- 70'000

30'000

230'000

24,73%

Cifre d'affari escluse dall'IVA:

– locazione della pista alle diverse società

sportive di hockey e pattinaggio

665'000

– locazione del ristorante (senza opzione)

10'000

– interessi determinanti per il mutuo senza

interessi concesso dal Comune:

5 % di 500 000

25'000

700'000

75,27%

Totale cifra d'affari

930'000

100,00%

L'imposta precedente deducibile per l'esercizio 2007 va determinata come segue:

Imposta precedente non direttamente attribuibile	25'000
Riduzione della deduzione: 75,27 %	<u>- 18'817</u>
Imposta precedente deducibile	6'183
Imposta precedente direttamente attribuibile allo spaccio/chiosco	<u>3'500</u>
Totale imposta precedente deducibile per l'esercizio 2007	<u><u>9'683</u></u>

Da notare che l'imposta precedente deve essere contabilizzata sui diversi conti dell'imposta precedente. L'imposta precedente interamente deducibile (relativa allo spaccio/al chiosco) va contabilizzata su un conto separato; lo stesso vale per l'imposta non direttamente attribuibile.

Essendo ora note le cifre effettive relative all'esercizio, va inoltre rettificata la riduzione della deduzione dell'imposta precedente relativa alla costruzione, effettuata provvisoriamente nell'anno 2006 in base al preventivo del 2007. La deduzione dell'imposta precedente relativa alla costruzione del centro sportivo è già stata ridotta per la parte concernente il ristorante, ragion per cui la cifra d'affari proveniente dalla locazione del ristorante va neutralizzata.

Cifre d'affari imponibili:

- entrate per il pattinaggio libero (su ghiaccio e inline)	200'000			
- ricavi dello spaccio/chiosco	100'000			
dedotti gli acquisti per lo spaccio/chiosco	<u>- 70'000</u>	<u>30'000</u>	<u>230'000</u>	25,00%

Cifre d'affari escluse dall'IVA:

- locazione della pista alle diverse società sportive di hockey e di pattinaggio	665'000			
- interessi determinanti per il mutuo senza interessi concesso dal Comune: 5 % di 500 000		<u>25'000</u>	<u>690'000</u>	<u>75,00%</u>
Totale cifra d'affari			<u>920'000</u>	<u>100,00%</u>

In base alla cifra 8.9.2.1, l'imposta precedente restante, prima della riduzione con la chiave secondo il preventivo, ammonta a 321 556 franchi. Quest'imposta precedente restante deve essere ora ridotta applicando la chiave di riparto effettiva:

Imposta precedente restante (☞ cifra 8.9.2.1)	321'556
Riduzione della deduzione: 75,00 %	<u>- 241'167</u>
Imposta precedente relativa alla costruzione, effettivamente deducibile	80'389
 Imposta precedente dedotta nell'anno 2006	 <u>101'290</u>
 Imposta precedente dedotta in eccedenza nell'anno 2006, da rettificare nell'esercizio 2007	 <u>20'901</u>

L'importo di 20 901 franchi va dichiarato a titolo di riduzione dell'imposta precedente alla cifra 130 del periodico rendiconto IVA.

8.9.2.3 Rendiconto IVA per l'anno 2007

Il rendiconto IVA per l'anno 2007 si presenta quindi come segue:

	cifra d'affari	IVA
Entrate per il pattinaggio libero (su ghiaccio e inline), imponibili al 7,6 %	200'000	15'200
Ricavi dello spaccio/chiosco, imponibili al 7,6 %	50'000	3'800
Ricavi dello spaccio/chiosco, imponibili al 2,4 %	50'000	<u>1'200</u>
Totale IVA dovuta sulla cifra d'affari		20'200

Imposta precedente:

Imposta precedente per l'esercizio (☞ cifra 8.9.2.2)	- 9'683
Rettifica dell'imposta precedente sui costi della costruzione dedotta in eccedenza nell'anno 2006 (☞ cifra 8.9.2.2)	<u>+ 20'901</u>
Totale IVA da versare	<u>31'418</u>

Le spese accessorie relative agli immobili vanno trattate normalmente secondo il principio menzionato nell'opuscolo "Amministrazione, locazione e vendita di immobili". Nel presente esempio una tale ripartizione non è attuabile, in quanto le parti dell'immobile con doppia utilizzazione sono destinate, a breve termine, sia a operazioni imponibili (entrate per il pattinaggio libero [su ghiaccio e inline]), sia a operazioni escluse dall'IVA (locazione a società di hockey e pattinaggio). Pertanto, nel presente esempio è applicabile unicamente una chiave di riparto in base alla cifra d'affari.

☞ Informazioni riguardanti la determinazione semplificata della riduzione della deduzione dell'imposta precedente in seguito alla locazione di immobili, par-

ti di essi e impianti sportivi sono contenute negli opuscoli "Sport" e "Amministrazione, locazione e vendita di immobili".

8.10 Fondazione con diversi centri di profitti (profit center)

8.10.1 Fattispecie

La fondazione "Country" è proprietaria di una vasta superficie di terreni. Una parte dei terreni è utilizzata per la gestione di un'azienda agricola sussidiata dalla Confederazione e dal Cantone. Una parte importante dei terreni è tuttavia occupata da immobili abitativi amministrati dal reparto immobiliare della fondazione stessa. Il reparto immobiliare si occupa pure della gestione della centrale termoelettrica di proprietà della fondazione; l'energia prodotta nella centrale è immessa nella rete di distribuzione della locale azienda di approvvigionamento elettrico e venduta a quest'ultima. La fondazione è infine attiva quale editrice di vari libri, in parte sussidiati.

La contabilità della fondazione è strutturata in tre centri di profitti e in un "setto-re generale"; unicamente i costi non attribuibili a uno dei singoli centri di profitti sono addebitati a quest'ultimo settore, dove vengono anche contabilizzati. La contabilità per l'anno 2007 evidenzia per i tre centri di profitti le seguenti cifre (in franchi, ricavi IVA esclusa):

Centro di profitti "Azienda agricola"

Per motivi di semplificazione, la fondazione ha optato per l'imposizione delle controprestazioni realizzate con le forniture dei prodotti provenienti dalla propria azienda, poiché, oltre a questi prodotti, fornisce anche prodotti acquistati da terzi per un valore superiore a 100 000 franchi.

Cifre d'affari "Azienda agricola"	1'500'000
Sussidi federali e cantonali	300'000
Imposta precedente	25'000

Centro di profitti "Immobili"

Cifra d'affari realizzata con la locazione di appartamenti (unicamente a non contribuenti, fra i quali l'economista dell'azienda agricola)

15'000'000

Imposta precedente sulle riparazioni e manutenzioni degli immobili abitativi

300'000

Cifra d'affari della centrale termoelettrica (forniture di energia elettrica)

500'000

Imposta precedente relativa alla centrale termoelettrica (p. es. sull'acquisto di energia per la produzione di energia e sulla manutenzione)

20'000

Centro di profitti "Editoria"

Cifra d'affari realizzata con la fornitura di libri	200'000
Sussidi per l'edizione di libri	100'000

Imposta precedente sui costi dell'editoria	4'500
--	-------

"Settore generale"

Imposta precedente non direttamente attribuibile ai singoli centri di profitti	10'000
--	--------

8.10.2 Calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente deducibile e dell'IVA dovuta per i singoli centri di profitti e il "settore generale"**8.10.2.1 Centri di profitti**

Una riduzione della deduzione dell'imposta precedente appropriata che tenga conto delle circostanze del luogo effettivo di utilizzo va fatta basandosi sulla situazione presente presso i singoli centri di profitti. L'imposta precedente va quindi allibrata separatamente per ogni centro di profitti. In considerazione di circostanze tanto complesse, in contabilità vanno tenuti uno o più conti d'imposta precedente per ogni centro di profitti. Altrimenti, una ripartizione nei singoli centri di profitti non è fattibile.

Dopo aver adottato le misure necessarie, la fondazione è in grado di determinare per ogni singolo centro di profitti la riduzione della deduzione dell'imposta precedente risp. l'imposta precedente deducibile e l'IVA dovuta, come segue:

a) Centro di profitti "Azienda agricola"

L'azienda agricola realizza operazioni imponibili con forniture di bestiame, carne, verdure, grano e frutta. Queste operazioni vanno imposte all'aliquota ridotta. Poiché l'azienda agricola ottiene sussidi federali e cantonali (non soggetti all'IVA), la deduzione dell'imposta precedente relativa all'azienda agricola va ridotta in base alla proporzione esistente tra i sussidi ottenuti e la cifra d'affari complessiva.

Chiave di riparto per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente:

Cifra d'affari imponibile "Azienda agricola" (con opzione)	1'500'000	83,33%
Sussidi (non soggetti all'IVA)	<u>300'000</u>	<u>16,67%</u>
Totale	<u>1'800'000</u>	<u>100,00%</u>

Rendiconto IVA "Azienda agricola":

	cifra d'affari	IVA
Cifra d'affari imponibile al 2,4 %	1'500'000	36'000
Imposta precedente "Azienda agricola"	25'000	
Riduzione della deduzione: 16,67 %	<u>- 4'167</u>	<u>- 20'833</u>
IVA da versare "Azienda agricola"		<u>15'167</u>

b) Centro di profitti "Immobili"

Le cifre d'affari realizzate con la locazione di appartamenti a non contribuenti sono escluse dall'IVA, ragion per cui l'imposta precedente gravante le riparazioni e manutenzioni degli immobili abitativi non è deducibile.

La gestione della centrale termoelettrica costituisce un'attività imponibile e l'imposta precedente attribuibile a questo settore è quindi interamente deducibile.

Rendiconto IVA "Immobili":

	cifra d'affari	IVA
Cifra d'affari realizzata con la fornitura di energia elettrica, imponibile al 7,6 %	500'000	38'000
Imposta precedente relativa alla gestione della centrale		<u>- 20'000</u>
IVA da versare "Immobili"		<u>18'000</u>

c) Centro di profitti "Editoria"

Il settore "Editoria" realizza operazioni imponibili con la fornitura di libri. La fondazione ottiene inoltre sussidi cantonali (non soggetti all'IVA) per l'edizione di libri didattici. L'imposta precedente gravante i costi dell'editoria deve quindi essere ridotta in base alla proporzione esistente tra i sussidi ottenuti e la cifra d'affari complessiva.

Chiave di riparto per la riduzione della deduzione dell'imposta precedente:

Cifra d'affari imponibile "Editoria"	200'000	66,67%
Sussidi (non soggetti all'IVA)	<u>100'000</u>	<u>33,33%</u>
Totale	<u>300'000</u>	<u>100,00%</u>

Rendiconto IVA "Editoria":

	cifra d'affari	IVA
Cifra d'affari imponibile al 2,4 %	200'000	4'800
Imposta precedente "Editoria"	4'500	
Riduzione della deduzione: 33,33 %	<u>- 1'500</u>	<u>- 3'000</u>
IVA da versare "Editoria"		<u>1'800</u>

8.10.2.2 "Settore generale"

Per il calcolo della riduzione della deduzione dell'imposta precedente va determinata una chiave di riparto in base alle cifre d'affari. Vi è tuttavia il problema che la cifra d'affari realizzata con la locazione degli appartamenti non può essere presa come base del relativo calcolo, poiché non ne risulterebbe una proporzione appropriata rispetto alle altre cifre d'affari. Pertanto, i ricavi di locazione vanno trasformati negli onorari per l'amministrazione immobiliare che verrebbero messi in conto a un terzo indipendente per la gestione di questi appartamenti. Nel presente esempio, l'onorario per l'amministrazione ammonta, secondo l'usanza, al 5 % dei ricavi da locazione.

Cifra d'affari esclusa dall'IVA risultante dalla trasformazione, nonché introiti non soggetti all'IVA:

– sussidi per l'azienda agricola	300'000		
– cifra d'affari dalla locazione di appartamenti: 5 % di 15 000 000	750'000		
– sussidi per l'edizione di libri	<u>100'000</u>	1'150'000	34,33%

Cifre d'affari imponibili:

– azienda agricola, imponibile	1'500'000		
– fornitura energia elettrica	500'000		
– fornitura libri	<u>200'000</u>	2'200'000	65,67%
Totale cifra d'affari		<u>3'350'000</u>	100,00%

Imposta precedente "Settore generale"	10'000		
Riduzione della deduzione: 34,33 %	<u>- 3'433</u>		6'567

8.10.2.3 Rendiconto IVA della fondazione

Il rendiconto IVA per l'anno 2007 si presenta quindi come segue:

	cifra d'affari	IVA
Cifre d'affari imponibili:		
– azienda agricola, imponibile al 2,4 %	1'500'000	36'000
– fornitura energia elettrica, imponibile al 7,6 %	500'000	38'000
– editoria, imponibile al 2,4 %	200'000	<u>4'800</u>
Totale IVA dovuta sulla cifra d'affari		78'800

Imposta precedente:

– azienda agricola (☞ cifra 8.10.2.1 lett. a)	20'833	
– immobili (☞ cifra 8.10.2.1 lett. b)	20'000	
– editoria (☞ cifra 8.10.2.1 lett. c)	3'000	
– settore generale (☞ cifra 8.10.2.2)	<u>6'567</u>	
Totale imposta precedente	50'400	- 50'400
Totale IVA da versare		<u>28'400</u>

8.11 Associazione con contributi dei membri, formazione, forniture di letteratura specializzata

8.11.1 Fattispecie

L'associazione "Profi" è un'organizzazione professionale strutturata in diversi centri di profitti. Le spese del segretariato dell'associazione devono essere finanziate con le seguenti entrate:

Genere di ricavo:	Centro di profitti:
– contributi dei membri	A
– rivista dell'associazione: abbonamenti e inserzioni (i membri ricevono la rivista a titolo gratuito)	A
– corsi di formazione	B
– forniture di letteratura specializzata	C

Ai centri di profitti B e C sono addebitati tutti i costi diretti, ad esempio al centro di profitti B i costi per i corsi di formazione come gli onorari per i relatori, i costi per la stampa del materiale didattico, le spese per il vitto dei relatori e partecipanti.

Le spese generali (p. es. costi generali per l'amministrazione) del segretariato dell'associazione nonché tutti gli stipendi sono addebitati al centro di profitti A.

8.11.2 Dati della contabilità per l'anno 2007

La contabilità per l'anno 2007 dell'associazione "Profi" evidenzia le seguenti cifre (in 1000 franchi, ricavi e costi IVA esclusa):

La differenza tra i ricavi e i costi diretti rappresenta il margine di contribuzione per ogni singolo centro di profitti.

Centro di profitti	Genere di ricavo	Ricavo	Costi terzi	Margine di contribuzione
A	Contributi dei membri	1'100		
A	Abbonamenti alla rivista dell'associazione	100		
A	Inserzioni nella rivista dell'associazione	300		
A	Costi (costi per la rivista; stipendi e spese generali del segretariato)		<u>1'700</u>	
	Totale intermedio	1'500	1'700	- 200
B	Formazione (tasse di partecipazione)	500	350	150
B	Formazione (ricavi per vitto e bevande)	100	80	20
C	Forniture di letteratura specializzata	<u>800</u>	<u>650</u>	<u>150</u>
Totale		<u>2'900</u>	<u>2'780</u>	<u>120</u>

Osservazioni riguardo ai singoli ricavi:**Contributi dei membri**

I contributi dei membri sono di principio esclusi dall'IVA (art. 18 n. 13 LIVA).

Abbonamenti alla rivista dell'associazione

I ricavi per gli abbonamenti alla rivista pubblicata più volte l'anno sono imponibili all'aliquota ridotta.

Inserzioni nella rivista dell'associazione

I ricavi per le inserzioni nella rivista sono imponibili all'aliquota normale.

Tasse di partecipazione ai corsi di formazione

La formazione è di principio esclusa dall'IVA (art. 18 n. 11 LIVA).

Ricavi per vitto e bevande in relazione alla formazione

Le prestazioni della ristorazione in relazione alla formazione, fatturate separatamente, sono imponibili all'aliquota normale.

Letteratura specializzata

I ricavi realizzati con la fornitura di libri e opuscoli sono imponibili all'aliquota ridotta, a condizione che siano adempite determinate condizioni (☞ opuscolo "Stampati").

La contabilità evidenzia le seguenti **imposte precedenti** (in 1000 franchi):

Formazione (vitto e bevande)	6.0
Letteratura specializzata	7.5
Rivista e segretariato dell'associazione	27.0

8.11.3 Chiave di riparto in base alla cifra d'affari

Dal calcolo della chiave di riparto sulla base della cifra d'affari (quote delle cifre d'affari imponibili risp. escluse dall'IVA rispetto alla cifra d'affari complessiva) risulta la seguente proporzione:

Genere di cifra d'affari	Imponibile	Escluso dall'IVA	Cifra d'affari complessiva
Contributi dei membri		1'100	1'100
Rivista dell'associazione:			
– abbonamenti	100		100
– inserzioni	300		300
Formazione:			
– tasse di partecipazione		500	500
– vitto e bevande	100		100
Letteratura specializzata	800		800
Totale	<u>1'300</u>	<u>1'600</u>	<u>2'900</u>
Totale in percento	<u>44,83%</u>	<u>55,17%</u>	<u>100,00%</u>

8.11.4 Osservazioni in merito alla deduzione dell'imposta precedente per i centri di profitti B e C, nonché determinazione della quota di deduzione dell'imposta precedente per il centro di profitti A

Centro di profitti B "Formazione"

Per le prestazioni di formazione escluse dall'IVA non è ammessa la deduzione dell'imposta precedente. Le prestazioni della ristorazione imponibili, fatturate separatamente, in relazione alla formazione legittimano per contro la deduzione totale dell'imposta precedente. Occorre rilevare che i costi per il vitto e le bevande consumati dai relatori e da eventuali ospiti che partecipano gratuitamente al corso non danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

Centro di profitti C "Letteratura specializzata"

Per le forniture imponibili di letteratura specializzata è ammessa la deduzione totale dell'imposta precedente. Occorre precisare che per le elargizioni a titolo gratuito per un valore superiore a 300 franchi per destinatario e per anno è dovuta l'imposta sul consumo proprio.

Centro di profitti A "Amministrazione generale, assistenza ai membri, rivista dell'associazione"

Le forniture della rivista dell'associazione e le inserzioni rappresentano per l'associazione un'importante fonte di mezzi finanziari. I membri dell'associazione ricevono la rivista senza ulteriore controprestazione. La rivista è quindi finanziata come segue:

- ricavi per abbonamenti e inserzioni (imponibili);
- una parte dei contributi dei membri (esclusi dall'IVA).

D'altro canto, l'attività dell'associazione (compresa la rivista) è finanziata anche tramite i margini di contribuzione realizzati dagli altri centri di profitti. Siccome i costi diretti degli altri centri di profitti legittimano, a condizione che siano destinati alla realizzazione di operazioni imponibili, la deduzione totale dell'imposta precedente, nella determinazione della quota di deduzione dell'imposta precedente relativa ai costi con doppia utilizzazione del centro di profitti A vanno inseriti unicamente i **margini di contribuzione** degli altri centri di profitti. In altre parole, le parti dei costi gravati d'imposta precedente del centro di profitti A vanno attribuite agli altri centri di profitti soltanto nella misura dei margini di contribuzione (☞ cifra 8.11.2).

In base a questa fattispecie e secondo i seguenti calcoli, la quota di deduzione dell'imposta precedente per il centro di profitti A ammonta al 31,32 %:

Ricavi per abbonamenti	100	
Ricavi per inserzioni	300	
Margine di contribuzione "Formazione" (vitto e bevande)	20	
Margine di contribuzione "Letteratura specializzata"	<u>150</u>	
Totale quote determinanti imponibili	570	31,32%
Contributi dei membri	1'100	
Margine di contribuzione "Formazione" (tasse di partecipazione)	<u>150</u>	
Totale quote determinanti escluse dall'IVA	1'250	68,68%
Totale quote determinanti per il calcolo della quota di deduzione dell'imposta precedente per il centro di profitti A	<u>1'820</u>	<u>100,00%</u>

Non sarebbe appropriato determinare la deduzione dell'imposta precedente per il centro di profitti con l'applicazione della chiave del 44,83 % basata sulla cifra d'affari (☞ cifra 8.11.3):

Le deduzioni dell'imposta precedente sulle prestazioni con doppia utilizzazione dei primi tre trimestri possono essere calcolate in base alla quota di deduzione dell'anno precedente. Alla fine dell'anno occorre calcolare di nuovo la quota di deduzione e procedere alla correzione delle deduzioni provvisorie effettuate nei primi tre trimestri.

8.11.5 Rendiconto IVA dell'associazione

Il rendiconto IVA dell'associazione per l'anno 2007 si presenta come segue:

	cifra d'affari	IVA
Cifre d'affari imponibili:		
– abbonamenti alla rivista, imponibili al 2,4 %	100	2.4
– inserzioni nella rivista, imponibili al 7,6 %	300	22.8
– formazione (vitto e bevande), imponibile al 7,6 %	100	7.6
– letteratura specializzata, imponibile al 2,4 %	800	<u>19.2</u>
Totale IVA dovuta sulla cifra d'affari		52.0
Imposta precedente:		
– formazione (vitto e bevande)	6.0	
– letteratura specializzata	7.5	
– rivista e segretariato dell'associazione,		
31,32 % di 27.0	<u>8.5</u>	
Totale imposta precedente	22.0	- 22.0
Totale IVA da versare		<u>30.0</u>