



Disposti di natura non doganale

Edizione 10/25 – 1° gennaio 2025

Regolamento 69-01

Importatore – assoggettamento all'imposta –
oggetto dell'imposta

Imposta sul valore aggiunto sull'importazione
(imposta sull'importazione)

Il regolamento R-69 contiene le disposizioni d'esecuzione dell'Ufficio federale della dogana e della sicurezza dei confini relative agli articoli 50–64 della legge del 12 giugno 2009 sull'IVA (LIVA; RS 641.20) e alle rispettive disposizioni dell'ordinanza. Scopo di questo regolamento, destinato agli specialisti, è uniformare l'applicazione delle disposizioni sull'IVA sull'importazione.

Dal presente regolamento non può essere desunto alcun diritto che va oltre le disposizioni legali.

Per agevolare la lettura, nel presente regolamento è usata la forma maschile, la quale tuttavia si riferisce sempre a persone di entrambi i sessi.

Indice

1	Doveri all'importazione e all'esportazione di beni	4
1.1	Basi legali	4
1.2	Importazione di beni	4
1.3	Esportazione di beni	5
2	Luogo della fornitura e importatore	5
2.1	Basi legali e definizioni	5
2.1.1	Fornitura	5
2.1.2	Luogo della fornitura	5
2.1.3	Fornitura con presa a carico presso il fornitore, fornitura di beni spediti e fornitura di beni trasportati dal fornitore	7
2.1.4	Forniture attraverso piattaforme elettroniche	8
2.1.5	Importatore	8
2.1.6	Momento determinante per la valutazione	9
2.2	Disposizioni all'importazione per lavori eseguiti su beni importati	9
2.2.1	Lavori eseguiti su beni importati nel territorio svizzero	9
2.2.2	Montaggio o installazione da parte del fornitore	10
2.2.2.1	Fattispecie	10
2.2.2.2	Fornitore estero A registrato come contribuente in Svizzera	11
2.2.2.3	Fornitore estero A non registrato come contribuente in Svizzera; fornitura di beni mobili in virtù di un contratto d'appalto	12
2.2.2.4	Fornitore estero A non registrato come contribuente in Svizzera; fornitura in ambito edilizio	13
2.2.3	Montaggio o installazione da parte di un terzo estero per conto del fornitore	14
2.2.3.1	Fattispecie	14
2.2.3.2	Ordinamento all'importazione	15
2.2.4	Montaggio o installazione da parte di un terzo svizzero per conto del fornitore	15
2.2.4.1	Fattispecie	15
2.2.4.2	Ordinamento all'importazione	15
2.2.5	Schema per determinare la base di calcolo dell'imposta e l'importatore in caso di forniture in virtù di un contratto d'appalto	16
2.3	Disposizioni d'importazione per altre forniture	17
2.3.1	Operazioni con un fornitore	17
2.3.1.1	Fattispecie	17
2.3.1.2	Principio	17
2.3.1.3	Eccezione (dichiarazione d'adesione estero e vendita per corrispondenza)	18
2.3.2	Operazioni con due fornitori (operazioni a catena e forniture attraverso piattaforme elettroniche)	20
2.3.2.1	Fattispecie	20
2.3.2.2	Principio (acquirente C = importatore)	22
2.3.2.3	Eccezione (dichiarazione d'adesione estero e vendita per corrispondenza)	23
2.3.2.4	Nessuna operazione a catena	25
2.3.3	Operazioni con più di due fornitori (operazioni a catena)	26
2.3.3.1	Fattispecie	26
2.3.3.2	Principio (acquirente E = importatore)	26
2.3.3.3	Eccezione (dichiarazione d'adesione estero, intermediario = importatore; art. 7 cpv. 3 lett. a LIVA e art. 3 OIVA)	26
2.3.4	Schema per determinare la fornitura che conduce all'importazione	28
3	Agire in nome proprio e di terzi – importatore	30
3.1	Agire in nome e per conto di terzi (mediatore)	31
3.1.1	Rappresentante diretto (mediatore)	31
3.1.1.1	Ordinamento sul territorio svizzero	31

3.1.1.2	Ordinamento all'importazione	32
3.1.2	Banditore in qualità di mediatore	33
3.1.2.1	Ordinamento sul territorio svizzero	33
3.1.2.2	B Ordinamento all'importazione	35
3.2	Agire in proprio nome (fornitore e commissionario)	35
3.2.1	Fornitore svizzero	35
3.2.1.1	Fattispecie	35
3.2.1.2	Ordinamento all'importazione	36
3.2.2	Fornitore estero	37
3.2.2.1	Vendita di un bene in libera pratica a partire da un deposito sul territorio svizzero	37
3.2.2.1.1	Fattispecie	37
3.2.2.1.2	Ordinamento all'importazione	37
3.2.2.2	Vendita di un bene in libera pratica mediante vendita per strada, a domicilio oppure a una fiera	39
3.2.2.2.1	Fattispecie	39
3.2.2.2.2	Ordinamento all'importazione	39
3.2.3	Banditore	40
3.2.3.1	Fattispecie	40
3.2.3.2	Ordinamento all'importazione	40
3.2.4	Commissionario	41
3.2.4.1	Fattispecie	41
3.2.4.2	Ordinamento all'importazione	42
4	Debitore (persona assoggettata all'imposta/contribuente)	43
4.1	Base legale	43
4.2	Soppressione della responsabilità solidale	43
4.3	Procedura di riporto del pagamento (art. 63 LIVA)	43
5	Oggetto dell'imposta	44
5.1	Basi legali	44
5.1.1	Importazione di beni	44
5.1.2	Negozi in zona franca di tasse in territorio svizzero ai sensi dell'articolo 17 capoverso 1 ^{bis} LD	45
5.2	Supporti di dati senza valore di mercato	46
5.2.1	Supporti di dati con programmi per computer o parti di essi	46
5.2.2	Supporti di dati con archivi di suoni e di immagini	47
5.2.3	Supporti di dati con un'elevata quota di prestazioni di servizio specifiche al mandato	47
5.2.4	Assoggettamento sul territorio svizzero all'atto dell'importazione di supporti di dati senza valore di mercato	48
5.3	Visione d'insieme dei supporti di dati con o senza valore di mercato	49
5.4	Pluralità di prestazioni	52
5.4.1	Prestazione complessiva	53
5.4.1.1	Definizione	53
5.4.1.2	Trattamento fiscale	53
5.4.1.3	Esempi	54
5.4.2	Prestazione principale e prestazione accessoria	55
5.4.2.1	Descrizione e trattamento fiscale	55
5.4.2.2	Imballaggio di un bene	55
5.4.2.3	Componenti e accessori	56
5.4.2.4	Altre prestazioni correlate ad un bene importato	57
5.4.3	Combinazione di beni	57
5.4.3.1	Definizione	57
5.4.3.2	Principio	58
5.4.3.3	Eccezioni	58
5.4.4	Ricapitolazione: prestazione complessiva, prestazione principale e accessoria nonché combinazione di prestazioni	61

1 Doveri all'importazione e all'esportazione di beni

1.1 Basi legali

Conformemente all'articolo 50 LIVA la legislazione doganale è applicabile all'imposta sull'importazione di beni purché le disposizioni della LIVA non dispongano altrimenti. Pertanto, per la determinazione dell'imposta sull'importazione di un bene valgono generalmente le disposizioni procedurali del diritto doganale. Ai sensi di tali disposizioni la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve adottare tutti i provvedimenti necessari per la determinazione dell'imposta sull'importazione.

1.2 Importazione di beni

La persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve dichiarare il bene importato nel territorio doganale in vista dell'assegnazione a uno dei seguenti regimi doganali:

- l'immissione in libera pratica;
- il transito;
- il deposito doganale;
- l'ammissione temporanea;
- il perfezionamento attivo.

In occasione della reimportazione di beni che si trovano nel regime dell'ammissione temporanea o del perfezionamento passivo, occorre chiedere la conclusione del regime doganale.

Per consentire la determinazione dell'IVA all'importazione la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve indicare nella dichiarazione doganale la base di calcolo dell'imposta¹. Le indicazioni apposte sui documenti di scorta, quali «invio regalo», «invio privato», «fornitura sostitutiva gratuita», «stampati pubblicitari gratuiti», «campione senza valore commerciale» eccetera non la esonerano da tale obbligo. Pertanto, il compito di dichiarare la base di calcolo dell'imposta sull'importazione non vale solo per le merci commerciali, ma anche per tutti gli altri beni importati.

Oltre alla base di calcolo dell'imposta, la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve presentare, nella dichiarazione doganale, una delle seguenti richieste:

- imposizione all'aliquota normale o all'aliquota ridotta²;
- richiesta di esenzione³ dall'imposta sull'importazione, sempre che sussista tale diritto;
- richiesta di riporto⁴ del pagamento dell'imposta sull'importazione, sempre che sussista tale diritto.

Se la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione ha dedotto i presupposti per la determinazione dell'imposta dai documenti di scorta, tali documenti devono essere indicati nella dichiarazione doganale.

Se mancano informazioni in merito al regime doganale da scegliere o i presupposti per la determinazione dell'imposta (base di calcolo, aliquota ecc.), la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve procurarsi tali informazioni presso l'importatore, il destinatario o lo speditore del bene. Essa ha anche la possibilità, a proprie spese e a proprio rischio, di esaminare il

¹ Vedi regolamento 69-03

² Vedi regolamento 69-04

³ Vedi regolamento 69-02

⁴ Vedi regolamento 69-08

bene o di farlo esaminare. In tal modo è possibile determinare l'aliquota d'imposta (p. es. per gli stampati) o la base di calcolo dell'imposta (p. es. per le opere d'arte).

Se la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione ha stimato lei stessa la base di calcolo dell'imposta o l'ha fatta stimare da un terzo, nella dichiarazione doganale occorre indicare chi ha effettuato la stima.

1.3 Esportazione di beni

La persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve dichiarare il bene esportato dal territorio doganale in vista dell'assegnazione a uno dei seguenti regimi doganali:

- l'esportazione;
- l'ammissione temporanea;
- il perfezionamento passivo.

La persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve indicare nella dichiarazione doganale il valore statistico (valore in franchi svizzeri della merce franco frontiera svizzera; art. 9 dell'ordinanza del 12 ottobre 2011 sulla statistica del commercio esterno, RS 632.14).

In occasione della riesportazione di beni che si trovano in un regime doganale, occorre chiedere la conclusione del regime.

2 Luogo della fornitura e importatore

2.1 Basi legali e definizioni

2.1.1 Fornitura

Ai sensi dell'articolo 3 lettera d LIVA, per «fornitura» di un bene non si intende il suo trasporto, bensì una delle tre operazioni qui appresso:

- il trasferimento del potere di disporre economicamente di un bene in nome proprio (p. es. vendita);
- la consegna di un bene sul quale sono stati eseguiti lavori, anche se tale bene non viene modificato, ma semplicemente esaminato, verificato, regolato, controllato nel suo funzionamento o sottoposto a un qualsiasi altro trattamento;
- la messa a disposizione di un bene per l'uso o il godimento (p. es. locazione).

La fornitura non presuppone pertanto alcuno spostamento geografico del bene. Un bene può essere oggetto di diverse forniture, anche se viene spostato geograficamente una volta sola o mai. Per esempio, se un fabbricante vende un bene a un consumatore tramite un intermediario e non lo fa trasportare presso l'intermediario ma direttamente presso il consumatore, si tratta di un trasporto con due forniture (operazioni a catena; vedi cifre 2.3.2 segg.).

2.1.2 Luogo della fornitura

L'articolo 7 LIVA definisce il luogo della fornitura. Il capoverso 1 lettera a di tale articolo specifica il luogo della fornitura in caso di forniture con presa a carico presso il fornitore, mentre la lettera b il luogo della fornitura in caso di forniture di beni trasportati o spediti (vedi cifra 2.1.3). Per le forniture con presa a carico presso il fornitore, il luogo della fornitura è quello in cui si trova il bene al momento:

- del trasferimento del potere di disporre economicamente;
- della consegna; o

- della messa a disposizione per l'uso o il godimento.

Per le forniture di beni trasportati o spediti, il luogo della fornitura è quello dal quale inizia il trasporto o la spedizione del bene a destinazione dell'acquirente o, su suo ordine, a destinazione di un terzo.

Per le forniture di energia elettrica in condotte, di gas attraverso la rete di distribuzione di gas naturale e di teleriscaldamento, il luogo di fornitura è quello in cui il destinatario ha la sede della sua attività economica o uno stabilimento d'impresa per il quale viene effettuata la fornitura, oppure, in assenza di simile sede o stabilimento, il luogo in cui utilizza l'energia elettrica, il gas o il teleriscaldamento.

Per il trasporto di beni nell'ambito di una fornitura dall'estero verso il territorio svizzero (ad eccezione dell'energia elettrica in condotte, del gas attraverso la rete di distribuzione di gas naturale e del teleriscaldamento), il luogo della fornitura è quello in cui inizia il trasporto, ovvero all'estero, sempre che il fornitore non abbia montato, installato o lavorato il bene in Svizzera prima della fornitura all'acquirente. Ciò vale per tutte le forniture che fanno capo contemporaneamente a tale trasporto. Se un trasporto dall'estero verso il territorio svizzero genera più forniture, il luogo di tutte queste forniture si trova all'estero. È necessario determinare nuovamente il luogo della fornitura se dopo aver adempiuto al mandato di trasporto dall'estero verso il territorio svizzero ha luogo un'altra fornitura.

Il luogo della fornitura si sposta dall'estero al territorio svizzero se, in occasione dell'importazione, il fornitore della prestazione dispone di un'autorizzazione dell'AFC o dell'AC FL per importare i beni a proprio nome (dichiarazione d'adesione estero) e al momento dell'importazione non vi rinuncia espressamente (art. 7 cpv. 3 lett. a LIVA). Se l'importazione è effettuata a proprio nome fondandosi su una dichiarazione d'adesione estero, nelle operazioni a catena le forniture che precedono l'importazione sono considerate effettuate all'estero e quelle che la seguono sono considerate effettuate in territorio svizzero (art. 3 cpv. 2 OIVA).

Il luogo della fornitura si sposta dall'estero al territorio svizzero anche quando il fornitore della prestazione realizza una cifra d'affari di almeno 100 000 franchi all'anno eseguendo forniture di spedizione o trasporto (vedi cifra 2.1.3) con beni che, ai sensi dell'articolo 53 capoverso 1 lettera a LIVA, in ragione dell'ammontare d'imposta irrilevante sono esenti dall'imposta sull'importazione (importazione di piccoli invii⁵ in esenzione da imposta nella vendita per corrispondenza; art. 7 cpv. 3 lett. b LIVA).

Il luogo della fornitura si trova sul territorio svizzero se il fornitore estero esegue una fornitura in virtù di un contratto d'appalto in Svizzera utilizzando un bene importato o se fornisce all'acquirente il bene importato solo dopo la conclusione dei lavori eseguiti in Svizzera su tale bene. In entrambi i casi, il fornitore estero importa un bene che viene lavorato sul territorio svizzero dal fornitore stesso o da terzi incaricati da quest'ultimo. Poiché la fornitura dell'opera o del bene avviene solo dopo l'ultimazione in Svizzera, il luogo della fornitura si trova sul territorio svizzero.

Il luogo della fornitura si trova sul territorio svizzero anche quando il bene proveniente dall'estero si trova in Svizzera nel quadro di un regime doganale sottoposto a vigilanza doganale (p. es. ammissione temporanea) o dopo essere stato immesso in un deposito franco doganale o assegnato a un regime di deposito doganale e viene fornito all'acquirente al momento dell'uscita dal deposito o della conclusione del regime doganale.

⁵ Vedi regolamento R-69-02

Se il luogo della fornitura di un bene si trova all'estero, tale fornitura è assoggettata all'imposta sull'importazione solo quando il bene viene trasportato sul territorio svizzero attraverso il confine doganale. L'UDSC è competente per l'imposizione.

Le forniture per le quali il luogo della fornitura si trova sul territorio svizzero sono per principio soggette all'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero. L'imposizione rientra pertanto nell'ambito delle competenze dell'AFC o dell'AC FL. In deroga al succitato principio, l'UDSC al momento dell'importazione del bene riscuote l'imposta sull'importazione sulla controprestazione per una fornitura sul territorio svizzero se un fornitore estero non registrato in Svizzera come contribuente esegue una fornitura sul territorio svizzero in virtù di un contratto d'appalto utilizzando un bene immesso in libera pratica oppure se fornisce il bene in questione all'acquirente solo dopo la conclusione dei lavori eseguiti in Svizzera su tale bene.

L'UDSC riscuote l'imposta su una controprestazione per una fornitura in Svizzera anche quando il bene proveniente dall'estero si trova sul territorio svizzero nel quadro di un regime doganale sottoposto a vigilanza doganale (p. es. ammissione temporanea) o dopo essere stato immesso in un deposito franco doganale o assegnato a un regime di deposito doganale e viene fornito all'acquirente nonché immesso in libera pratica sul territorio svizzero al momento dell'uscita dal deposito o della conclusione del regime doganale. Queste forniture di beni in Svizzera sotto vigilanza doganale sono esenti dall'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero purché il regime sia concluso regolarmente o con autorizzazione successiva dell'UDSC e i beni immagazzinati non abbiano perso il loro statuto doganale con effetto retroattivo (art. 23 cpv. 2 n. 3 e 3^{bis} LIVA). In questo modo si evita di gravare contemporaneamente tali forniture con l'imposta sull'importazione e l'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero.

L'esenzione dall'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero non è applicabile se un fornitore per le sue forniture sul territorio svizzero dispone di una dichiarazione d'adesione territorio svizzero autorizzata dall'Amministrazione delle contribuzioni competente. Grazie a tale dichiarazione il fornitore può eseguire in nome proprio l'immissione di beni in libera pratica e quindi figurare lui stesso quale importatore sulla dichiarazione doganale. In compenso, le forniture sono soggette all'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero.

2.1.3 Fornitura con presa a carico presso il fornitore, fornitura di beni spediti e fornitura di beni trasportati dal fornitore

Si tratta di fornitura con presa a carico presso il fornitore se l'acquirente:

- prende lui stesso in consegna un bene presso il fornitore estero o
- incarica un terzo indipendente (p. es. spedizioniere o trasportatore) di prendere in consegna il bene presso un fornitore.

Si tratta di fornitura di beni trasportati se il fornitore trasporta egli stesso il bene presso l'acquirente.

Si tratta di fornitura di beni spediti se il fornitore incarica un terzo indipendente (p. es. spedizioniere o trasportatore) di trasportare il bene presso l'acquirente.

Una fornitura non implica alcuno spostamento geografico del bene. Un bene può essere oggetto di diverse forniture senza che esso venga spostato geograficamente.

Se un terzo indipendente (spedizioniere, trasportatore) è incaricato del trasporto, occorre fondarsi sul contratto realizzato tra le parti per valutare se si tratta di una fornitura con presa a carico presso il fornitore o di una fornitura di beni spediti. Si tratta di fornitura di beni spediti se il fornitore assegna a un terzo l'incarico del trasporto (ordine di spedizione o di trasporto). Per

contro, se il bene è recapitato all'acquirente che ha rilasciato l'ordine di spedizione o di trasporto, si tratta di fornitura con presa a carico presso il fornitore. Le condizioni poste da colui che paga il trasporto (Incoterms) non sono quindi determinanti per valutare se si tratta di una fornitura di beni trasportati o di beni spediti. Esse possono tuttavia costituire un indizio.

2.1.4 Forniture attraverso piattaforme elettroniche

Per le vendite che avvengono attraverso una piattaforma elettronica sulla quale i venditori e gli acquirenti possono concludere un contratto online, l'articolo 20a LIVA crea una finzione giuridica secondo cui il gestore della piattaforma diventa, dal punto di vista del diritto fiscale, un intermediario. Dal punto di vista dell'IVA, quindi, anche nel caso in cui il gestore della piattaforma mette in vendita beni a nome di terzi vi sono due forniture: una dal venditore al gestore della piattaforma e una dal gestore della piattaforma all'acquirente.

Non è considerato fornitore ai sensi di cui sopra un gestore della piattaforma che:

- non partecipa né direttamente né indirettamente alla procedura di ordinazione; o
- non realizza una cifra d'affari direttamente connessa all'operazione; o
- si limita a effettuare il disbrigo del pagamento connesso alla fornitura; o
- mette a disposizione unicamente lo spazio per gli annunci; o
- esegue unicamente prestazioni pubblicitarie; o
- si limita a reindirizzare o a trasferire l'acquirente verso altre piattaforme elettroniche.

Per ulteriori informazioni su considerazioni legate all'IVA relative alle piattaforme elettroniche si rimanda all'Info IVA concernente i settori 27 dell'AFC.

2.1.5 Importatore

Per determinare l'importatore non è rilevante se il bene da imporre si trova al confine doganale o già in territorio svizzero (deposito franco doganale, regime di deposito doganale, regime doganale posto sotto vigilanza doganale ecc.). Occorre distinguere se alla base dell'importazione vi è o no una fornitura.

- Alla base dell'importazione vi è una fornitura.

Se una fornitura dà luogo a un'importazione, in linea di principio quale importatore nella dichiarazione doganale va indicato il destinatario.

Destinatario della fornitura è colui presso il quale va trasportato il bene al momento in cui sorge il debito fiscale a tenore dell'articolo 56 LIVA (acquirente, locatario, assuntore del leasing). Nell'ambito di una regolare dichiarazione doganale, il debito fiscale sorge nel momento in cui l'ufficio doganale accetta la dichiarazione. In caso di accettazione della dichiarazione prima dell'introduzione della merce nel territorio doganale o di omissione della dichiarazione, vedi articolo 56 LIVA in combinato disposto con l'articolo 69 LD.

Il principio secondo il quale il destinatario della fornitura è considerato come importatore nella dichiarazione doganale trova applicazione anche quando, nell'ambito del trasporto del bene all'acquirente, vengono eseguite diverse forniture (operazioni a catena). Eccezioni sono tuttavia previste se:

- il fornitore svizzero o estero è in possesso di una dichiarazione d'adesione estero o territorio svizzero autorizzata dall'AFC o dall'AC FL;
- Il fornitore, a causa della spedizione di piccoli invii in esenzione da imposta dall'estero in territorio svizzero (vendita per corrispondenza), è registrato come contribuente; o
- il fornitore estero esegue sul territorio svizzero una fornitura in virtù di un contratto d'appalto utilizzando un bene importato o se fornisce all'acquirente il bene importato solo dopo la conclusione dei lavori eseguiti in Svizzera su tale bene.

Per maggiori dettagli sull'importazione in questi casi, si rinvia alle cifre pertinenti.

- Alla base dell'importazione non vi è una fornitura.

Se un bene viene importato senza che alla base dell'importazione vi sia una fornitura, l'importatore è la persona che, immediatamente dopo l'importazione, può disporre economicamente del bene in nome proprio, ovvero può, a scelta, usarlo, impiegarlo o rivenderlo in nome proprio.

In deroga a questo principio, nel caso di beni importati solo per il perfezionamento a cottimo (anche riparazione) e successivamente riesportati, l'importatore può essere colui che ripara o perfeziona il bene importato.

2.1.6 Momento determinante per la valutazione

Per stabilire l'importatore sono determinanti i rapporti giuridici esistenti al momento in cui sorge l'obbligazione doganale. Tale momento è fissato nuovamente ogni volta che cambia il regime doganale.

2.2 Disposizioni all'importazione per lavori eseguiti su beni importati

2.2.1 Lavori eseguiti su beni importati nel territorio svizzero

Un fornitore estero conclude con il suo acquirente svizzero un contratto d'appalto che prevede il montaggio, l'installazione e la lavorazione di un bene importato nel territorio svizzero nonché la sua consegna sul territorio svizzero. Con il bene importato il fornitore esegue quindi una fornitura in virtù di un contratto d'appalto sul territorio svizzero (consegna di una cucina installata, consegna di una casa prefabbricata montata ecc.). È inoltre ipotizzabile che il fornitore estero trasporti un bene sul territorio svizzero, vi esegua dei lavori ai sensi dell'articolo 3 lettera d numero 2 LIVA e, a lavori ultimati, lo consegna all'acquirente in Svizzera, senza che questa procedura sia equiparata all'adempimento di un contratto d'appalto conformemente al Codice delle obbligazioni. Per «lavori» ai sensi dell'articolo 3 lettera d numero 2 LIVA si intendono tutti i tipi di lavori eseguiti su un bene anche se quest'ultimo non viene modificato, ma semplicemente esaminato, verificato, regolato, controllato nel suo funzionamento o sottoposto a un qualsiasi altro trattamento. È irrilevante se il fornitore estero fornisce tali prestazioni presso l'acquirente svizzero o per conto di quest'ultimo presso un terzo. Il bene può pertanto essere recapitato all'indirizzo dell'acquirente o a quello di un terzo.

In ogni caso, il fornitore estero esegue una fornitura sul territorio svizzero. L'opera o il bene è infatti considerato consegnato solo al termine del montaggio, dell'installazione o dei lavori ed eventualmente all'atto della messa in esercizio. Il luogo della fornitura si trova dove l'opera o il bene viene consegnato.

Per quanto concerne l'esecuzione di forniture in virtù di contratti d'appalto, vi sono le seguenti possibilità:

- il fornitore estero esegue l'opera personalmente, dopo aver trasportato o fatto trasportare il bene da un terzo sul territorio svizzero;
- il fornitore estero fa eseguire l'opera da un terzo estero, dopo aver trasportato o fatto trasportare il bene da un terzo sul territorio svizzero;
- il fornitore estero fa eseguire l'opera da un terzo svizzero, dopo aver trasportato o fatto trasportare il bene da un terzo sul territorio svizzero.

È considerato come terzo, per esempio, lo spedizioniere, il trasportatore oppure il fabbricante o il venditore estero del bene importato.

Le stesse tre varianti entrano in linea di conto se un bene importato viene consegnato dopo la lavorazione sul territorio svizzero e che un mandato, conformemente al codice delle obbligazioni (non un contratto di appalto), viene eseguito. In questi casi, prima della consegna all'acquirente il fornitore estero esegue in Svizzera dei lavori di qualsiasi genere sul bene importato o li fa eseguire da un terzo domiciliato in Svizzera o all'estero.

Il fatto che il fornitore estero esegua una fornitura sul territorio svizzero può giustificare il suo assoggettamento all'imposto sul territorio svizzero. Per maggiori informazioni occorre rivolgersi all'AFC o all'AC FL a dipendenza del luogo della fornitura.

A tal riguardo si rimanda alla pubblicazione [«52.02 Forniture in virtù di un contratto d'appalto e consegna di beni dopo la lavorazione sul territorio svizzero»](#).

2.2.2 Montaggio o installazione da parte del fornitore

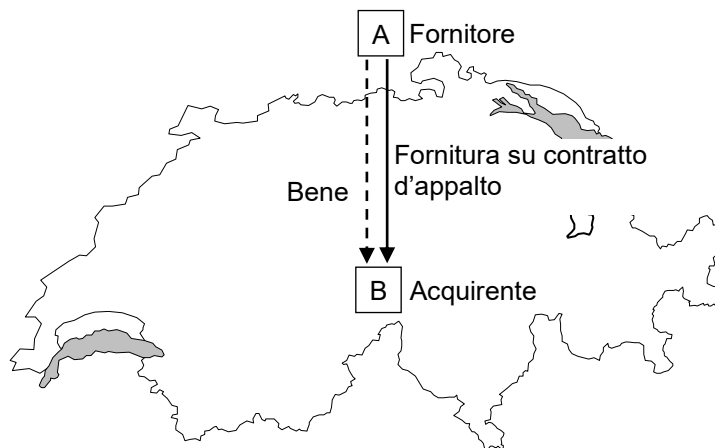
2.2.2.1 Fattispecie

Tra il fornitore estero A e l'acquirente B viene stipulato un contratto d'appalto in virtù del quale il fornitore A deve fornire una prestazione sul territorio svizzero (p. es. costruzione di una casa). Il fornitore estero A trasporta il bene dall'estero all'acquirente B (schema 1) o all'acquirente C (schema 2) oppure incarica un terzo del trasporto (p. es. spedizioniere, fabbricante/commerciante estero del bene importato). Il fornitore estero A provvede personalmente al montaggio o all'installazione del bene.

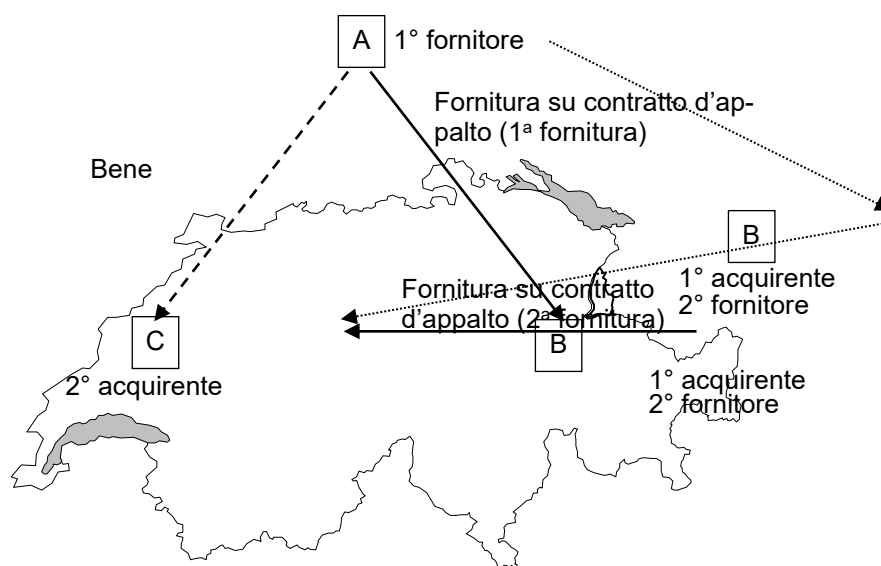
Il fornitore estero A esegue una fornitura in virtù di un contratto d'appalto in Svizzera. Tanto nel caso illustrato nello schema 1 quanto in quello dello schema 2, è l'accordo tra il fornitore estero A e l'acquirente svizzero B che conduce all'importazione del bene.

Nello schema 2, l'operazione tra il fornitore estero A e l'acquirente svizzero B conduce all'importazione del bene anche se B è domiciliato all'estero.

Schema 1



Schema 2



2.2.2.2 Fornitore estero A registrato come contribuente in Svizzera

L'importatore del bene è il fornitore estero A, all'indirizzo del suo rappresentante fiscale in Svizzera (p. es. Export GmbH di Berlino, all'indirizzo della Treuhand AG di Basilea). Nella dichiarazione doganale va indicato quale destinatario l'acquirente B (schema 1) o l'acquirente B all'indirizzo di C (schema 2).

L'imposta sull'importazione è calcolata sulla controprestazione che il fornitore A (importatore) ha versato al momento dell'acquisto, a condizione che tale acquisto sia in relazione con l'importazione. Negli altri casi l'imposta sull'importazione si calcola sul valore di mercato, ovvero sul prezzo che il fornitore estero A dovrebbe pagare:

- allo stadio dell'importazione,
- a un fornitore indipendente del Paese di provenienza del bene,
- al momento della nascita del debito fiscale,
- in condizioni di libera concorrenza,

per ottenere il bene importato.

Fanno parte della base di calcolo dell'imposta, sempre che non siano già comprese nella controprestazione o nel valore di mercato, anche le spese di trasporto o di spedizione e di tutte le prestazioni connesse fino al luogo di destinazione⁶ in territorio svizzero del bene importato.

Ai fini di una semplificazione, anziché le summenzionate basi di calcolo, il fornitore A può dichiarare per l'imposizione la controprestazione che l'acquirente B (destinatario nella dichiarazione doganale) gli ha versato o deve versargli per il bene fornito (senza spese di montaggio/installazione).

2.2.2.3 Fornitore estero A non registrato come contribuente in Svizzera; fornitura di beni mobili in virtù di un contratto d'appalto

Nell'ambito di una fornitura di beni mobili in virtù di un contratto d'appalto, il bene mobile è consegnato al termine del montaggio, dell'installazione o della lavorazione.

Sono considerati beni mobili:

- veicoli, aerei, imbarcazioni, apparecchi, macchine e mobili per ufficio, macchine di produzione, impalcature, mezzi di trasporto, scorte di merci;
- costruzioni mobili come baracche, casette da giardino eccetera, non iscritte come immobili nel registro fondiario;
- attrezzature non installate durevolmente negli edifici (p.es. sistemi di rilevamento delle presenze, impianti di sorveglianza e altoparlanti, distributori automatici di asciugamani, asciugamani ad aria).

Nella dichiarazione doganale l'importatore del bene è il fornitore estero A all'indirizzo della persona presso la quale viene montato il bene (schema 1 = B; schema 2 = C; p. es. Export GmbH di Berlino, all'indirizzo della Handels AG di Basilea). Nella dichiarazione doganale va indicato come destinatario l'acquirente B (schema 1) o l'acquirente B all'indirizzo di C (schema 2).

Per quanto concerne la base di calcolo dell'imposta è applicabile la seguente regolamentazione:

- L'acquirente B è registrato come contribuente in Svizzera e ha diritto a far valere integralmente, nel rendiconto periodico destinato all'AFC o all'AC FL, quale imposta precedente l'imposta sull'importazione per il bene mobile fornito;
 - l'importo delle spese di montaggio/installazione non è noto all'atto dell'importazione del bene:

L'imposta sull'importazione è calcolata sul valore di mercato del bene al luogo di destinazione in territorio svizzero. Questo valore corrisponde al prezzo di vendita del bene (senza le spese di montaggio/installazione) che il fornitore estero A fattura all'acquirente B, incluse le spese per il trasporto o la spedizione e per tutte le prestazioni connesse fino al luogo di destinazione⁷ in territorio svizzero.

Tale prassi, che tiene conto del rischio fiscale ridotto, è stata adottata per ragioni economico-amministrative.

⁶ Vedi regolamento 69-03

⁷ Vedi regolamento 69-03

- l'importo delle spese di montaggio/installazione è noto all'atto dell'importazione del bene:

Se l'importazione del bene avviene in un solo invio e le spese di montaggio/installazione nonché il prezzo di vendita del bene sono comprovati nella fattura con un solo importo, l'imposta sull'importazione è calcolata sulla controprestazione per l'intera prestazione al luogo di destinazione sul territorio svizzero. Per «controprestazione per l'intera prestazione» si intende ciò che l'acquirente B versa complessivamente al fornitore estero A per la fornitura del bene mobile in virtù di un contratto d'appalto (spese per il materiale e il montaggio/l'installazione, incluse le spese per il trasporto o la spedizione e per tutte le prestazioni connesse fino al luogo di destinazione⁸ in territorio svizzero).

In tutti gli altri casi l'imposta sull'importazione è calcolata sul prezzo di vendita del bene (senza le spese di montaggio/installazione) che il fornitore estero A fattura all'acquirente B, incluse le spese per il trasporto o la spedizione e per tutte le prestazioni connesse fino al luogo di destinazione⁹ in territorio svizzero.

- L'acquirente B non è registrato come contribuente in Svizzera oppure è registrato ma non ha diritto, o ha diritto solo in parte, a far valere, nel rendiconto periodico destinato all'AFC o all'AC FL, quale imposta precedente l'imposta sull'importazione per il bene mobile fornito (p. es. se allestisce un rendiconto secondo il metodo dell'aliquota saldo o dell'aliquota forfetaria).

L'imposta sull'importazione è calcolata sulla controprestazione per l'intera prestazione al luogo di destinazione in territorio svizzero. Per «controprestazione per l'intera prestazione» si intende ciò che l'acquirente B versa complessivamente al fornitore estero A per la fornitura del bene mobile in virtù di un contratto d'appalto (spese per il materiale e il montaggio/l'installazione, incluse le spese per il trasporto o la spedizione e per tutte le prestazioni connesse fino al luogo di destinazione¹⁰ in territorio svizzero). Se all'atto dell'importazione del bene mancano degli elementi della controprestazione (p. es. spese di montaggio) o se i beni necessari alla realizzazione della fornitura in virtù di un contratto d'appalto sono importati in diversi invii parziali, l'invio va imposto provvisoriamente all'importazione.

2.2.2.4 Fornitore estero A non registrato come contribuente in Svizzera; fornitura in ambito edilizio

Sono considerate forniture in ambito edilizio le forniture di beni immobili (ovvero edifici o parti di essi iscritti nel registro fondiario). Le parti costitutive di una cosa devono essere trattate come l'insieme cui appartengono. A titolo di esempio si possono citare i lavori eseguiti su strade, ponti, condotte e case (lavori da stuccatore, falegname, pittore, idraulico o fabbro, montaggio di cucine, installazioni elettriche e sanitarie e impianti di ventilazione, allestimento di scene ecc.).

Sebbene al momento dell'importazione vi sia un bene mobile, nel caso di una fornitura in ambito edilizio al termine del montaggio o dell'installazione questo bene diventa parte costitutiva di un fondo o di un'opera edilizia o di parte di essi. All'atto dell'importazione non è quindi determinante quale genere di bene venga immesso in libera pratica, quanto piuttosto ciò che viene fornito all'acquirente sul territorio svizzero al termine dei lavori. Se al termine dei lavori in Svizzera viene fornito un bene mobile, si tratta di una fornitura di beni mobili in virtù di un contratto d'appalto. Se invece, al termine dei lavori in Svizzera, il bene importato fa parte di un fondo (p. es. suolo, strada) o di una parte di esso (p. es. edifici, opere, costruzioni permanenti)

⁸ Vedi regolamento 69-03

⁹ Vedi regolamento 69-03

¹⁰ Vedi regolamento 69-03

e il bene montato è uno di quelli che generalmente appartiene a un fondo, a un edificio, a un'opera o a una parte di essi (p. es. finestre, porte, ascensori, cucine), si tratta di una fornitura in ambito edilizio.

In linea di massima i beni appartengono a un edificio o a un'opera se sono una parte costitutiva fondamentale dell'edificio o dell'opera, senza i quali l'edificio o l'opera sarebbe incompleto. Vi rientrano anche le cose e gli oggetti installati in modo permanente nell'edificio o nell'opera e che non possono essere tolti senza modificare o distruggere l'edificio o l'opera. Non si tratta di una fornitura in ambito edilizio quando, per esempio, una macchina viene fissata in modo permanente al suolo nel luogo di produzione. La macchina non è un bene che abitualmente appartiene a un fondo o a una parte di esso. Inoltre, essa può essere facilmente smontata e rimontata in un altro posto senza importante perdita di valore.

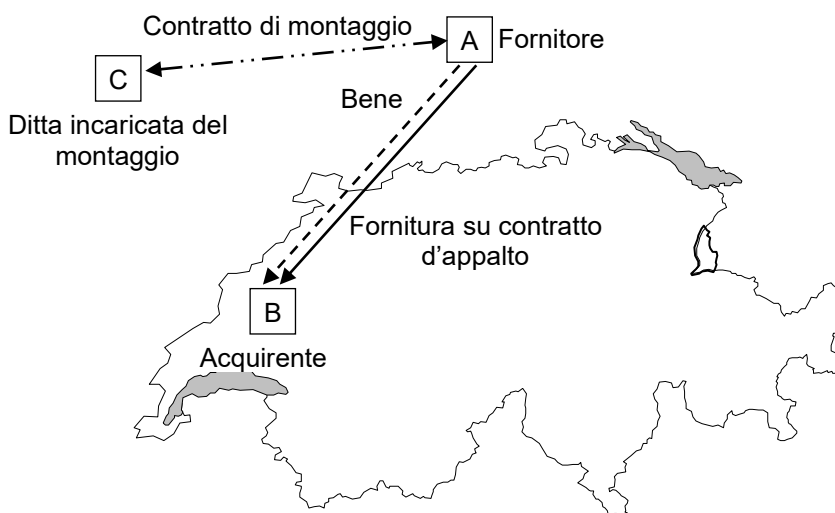
Nella dichiarazione doganale l'importatore del bene è il fornitore estero A all'indirizzo della persona presso la quale viene montato il bene (schema 1 = B / schema 2 = C; p. es. Export GmbH di Berlino all'indirizzo della Handels AG di Basilea). Come destinatario va indicato l'acquirente B (schema 1) o l'acquirente B all'indirizzo di C (schema 2).

L'imposta sull'importazione è calcolata sulla controprestazione per l'intera prestazione al luogo di destinazione in territorio svizzero. Per «controprestazione per l'intera prestazione» si intende ciò che l'acquirente B versa complessivamente al fornitore estero A per la fornitura in ambito edilizio (spese per il materiale importato e il montaggio/l'installazione, incluse le spese per il trasporto o la spedizione e per tutte le prestazioni connesse fino al luogo di destinazione¹¹ in territorio svizzero). Se all'atto dell'importazione del bene mancano degli elementi della controprestazione (p. es. spese di montaggio) o se i beni necessari alla realizzazione della fornitura in ambito edilizio sono importati in diversi invii parziali, l'invio va imposto provvisoriamente all'importazione.

2.2.3 Montaggio o installazione da parte di un terzo estero per conto del fornitore

2.2.3.1 Fattispecie

Tra il fornitore estero A e l'acquirente B viene stipulato un contratto d'appalto in virtù del quale il fornitore A fornisce una prestazione sul territorio svizzero (p. es. costruzione di una casa). Il fornitore estero A trasporta unicamente il bene al cantiere dell'acquirente o lo fa trasportare da un terzo (p. es. spedizioniere o fabbricante/commerciante estero del bene importato). Il fornitore estero A incarica del montaggio la ditta estera C, la quale fattura i lavori di montaggio al fornitore A.



¹¹ Vedi regolamento 69-03

2.2.3.2 Ordinamento all'importazione

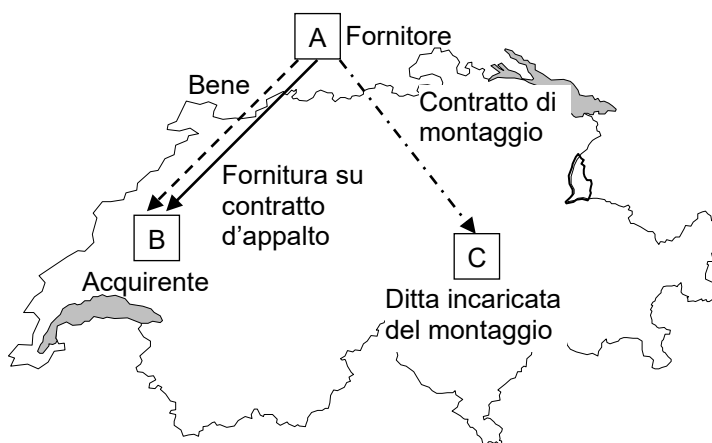
Siccome ha stipulato un contratto d'appalto con l'acquirente B, il fornitore estero A esegue una fornitura in virtù di un contratto d'appalto sul territorio svizzero. È irrilevante che, per adempiere il mandato, egli abbia incaricato del montaggio la ditta estera C. L'accordo tra il fornitore estero A e l'acquirente svizzero B conduce all'importazione del bene.

Per quanto riguarda la base di calcolo dell'imposta, l'importatore e il destinatario, si rinvia alla cifra 2.2.2 (Montaggio o installazione da parte del fornitore).

2.2.4 Montaggio o installazione da parte di un terzo svizzero per conto del fornitore

2.2.4.1 Fattispecie

Tra il fornitore estero A e l'acquirente B viene stipulato un contratto d'appalto in virtù del quale il fornitore A fornisce una prestazione sul territorio svizzero (p. es. costruzione di una casa). Il fornitore estero A trasporta unicamente il bene al cantiere dell'acquirente B o lo fa trasportare da un terzo (p. es. spedizioniere o fabbricante/commerciante estero del bene importato). Il fornitore A incarica del montaggio la ditta svizzera C, la quale fattura i lavori di montaggio al fornitore A.

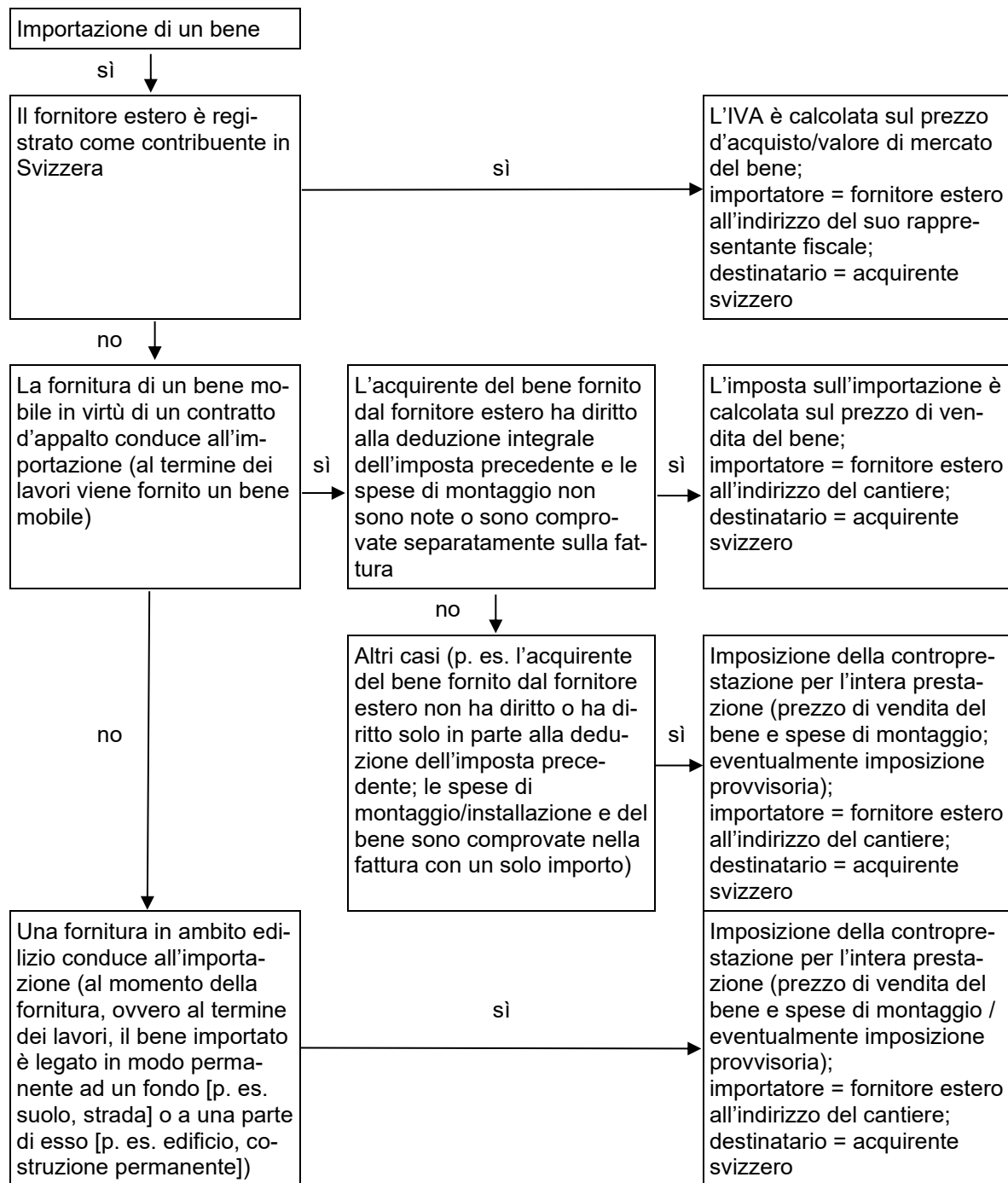


2.2.4.2 Ordinamento all'importazione

Siccome ha stipulato un contratto d'appalto con l'acquirente B, il fornitore estero A esegue una fornitura in virtù di un contratto d'appalto sul territorio svizzero. È irrilevante che, per adempiere il mandato, egli abbia incaricato del montaggio la ditta svizzera C. L'accordo tra il fornitore estero A e l'acquirente svizzero B conduce all'importazione del bene.

Per quanto riguarda la base di calcolo dell'imposta, l'importatore e il destinatario si rinvia alla cifra 2.2.2 (Montaggio o installazione da parte del fornitore).

2.2.5 Schema per determinare la base di calcolo dell'imposta e l'importatore in caso di forniture in virtù di un contratto d'appalto



2.3 Disposizioni d'importazione per altre forniture

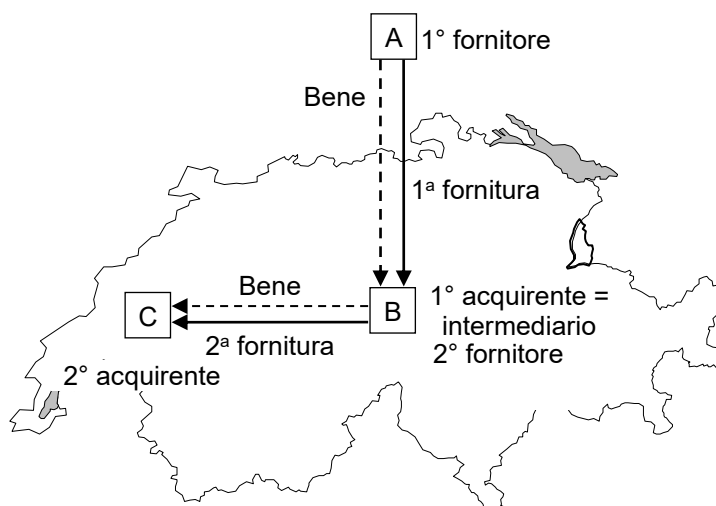
2.3.1 Operazioni con un fornitore

2.3.1.1 Fattispecie

Il fornitore estero A trasporta un bene al domicilio, alla sede aziendale o al deposito dell'acquirente B (fornitura di beni trasportati) o incarica un terzo (spedizioniere, trasportatore) del trasporto (fornitura di beni spediti). Oppure l'acquirente B può prendere in consegna personalmente il bene presso il fornitore estero A o incaricare un terzo (spedizioniere, trasportatore) di trasportarlo al suo domicilio, alla sua sede aziendale o al suo deposito (fornitura con presa a carico presso il fornitore).

Il bene è immesso in libera pratica.

È possibile che l'intermediario B trasporti o spedisca il bene in libera pratica a un altro acquirente C o che l'acquirente C ritiri il bene presso l'intermediario B. Se effettuato da un terzo, tale trasporto si fonda su un nuovo ordine di spedizione o di trasporto, successivo a quello concernente il trasporto transfrontaliero.



2.3.1.2 Principio

L'operazione tra il fornitore estero A e l'acquirente B conduce all'importazione (1ª fornitura; luogo della fornitura all'estero). Nella dichiarazione doganale l'acquirente B è sia importatore sia destinatario. L'intermediario B esegue una fornitura verso un nuovo luogo di fornitura sul territorio svizzero (2ª fornitura). Deve annunciare la sua fornitura in Svizzera all'AFC o all'AC FL ai fini dell'imposizione.

Se i beni sono importati in adempimento di un contratto di vendita o di commissione, l'imposta sull'importazione è calcolata sulla controprestazione¹² che l'acquirente B deve versare al fornitore A (fattura di A a B), comprese le spese fino al luogo di destinazione¹³ sul territorio svizzero. Se ciò non è il caso e se le fattispecie speciali secondo l'articolo 54 capoverso 1 lettere b–f LIVA non sono adempiute, l'imposta è calcolata sul valore di mercato (comprese le spese fino al luogo di destinazione sul territorio svizzero).

¹² Vedi regolamento 69-03

¹³ Vedi regolamento 69-03

2.3.1.3 Eccezione (dichiarazione d'adesione estero e vendita per corrispondenza)

- Dichiarazione d'adesione estero (art. 7 cpv. 3 lett. a LIVA e art. 3 OIVA):

Il fornitore estero A, registrato in Svizzera come contribuente IVA, può assoggettare volontariamente queste forniture presso l'AFC o l'AC FL. La procedura semplificata per i beni importati presuppone un'autorizzazione dell'AFC o dell'AC FL (dichiarazione d'adesione estero). Tuttavia, secondo le summenzionate amministrazioni, questa procedura non è possibile se l'acquirente B – o un terzo per suo conto (p. es. spedizioniere o trasportatore) – prende in consegna il bene presso il fornitore A (fornitura con presa a carico presso il fornitore).

Se vi è fornitura di beni spediti o di beni trasportati da parte del fornitore estero e se il fornitore estero è autorizzato a ricorrere alla procedura con dichiarazione d'adesione estero, ciò comporta le conseguenze seguenti:

- per la fornitura del fornitore A all'acquirente B il luogo della fornitura si sposta sul territorio svizzero;
- nella dichiarazione doganale l'importatore è il fornitore estero A all'indirizzo del suo rappresentante fiscale sul territorio svizzero; il destinatario è l'acquirente B al quale è destinato il bene;
- all'atto dell'importazione del bene l'imposta sull'importazione è calcolata sulla controprestazione che il fornitore A (importatore) ha versato al momento dell'acquisto, a condizione che tale acquisto sia in relazione con l'importazione. Negli altri casi l'imposta sull'importazione si calcola sul valore di mercato, ovvero sul prezzo che il fornitore A dovrebbe pagare:
 - allo stadio dell'importazione,
 - a un fornitore indipendente del Paese di provenienza del bene,
 - al momento della nascita del debito fiscale,
 - in condizioni di libera concorrenza,

per ottenere il bene importato.

Ai fini di una semplificazione, anziché le summenzionate basi di calcolo, il fornitore A può dichiarare per l'imposizione la controprestazione che l'acquirente B (destinatario nella dichiarazione doganale) gli ha versato o deve versargli per il bene fornito (fattura di A a B);

Fanno parte della base di calcolo dell'imposta, sempre che non siano già comprese nella controprestazione o nel valore di mercato, anche le spese di trasporto o di spedizione e di tutte le prestazioni connesse fino al luogo di destinazione¹⁴ in territorio svizzero del bene importato.

- Il fornitore estero A può far valere come imposta precedente nel rendiconto periodico destinato all'AFC o all'AC FL l'imposta sull'importazione riscossa dall'UDSC, sempre che siano adempiute le condizioni degli articoli 28 segg. LIVA;

¹⁴ Vedi regolamento 69-03

- Il fornitore estero A deve imporre presso l'AFC o l'AC FL la fornitura che effettua con il bene importato nel territorio svizzero, pertanto egli può liberamente trasferire l'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero sulla fattura destinata all'acquirente B.

Il titolare di una dichiarazione d'adesione estero autorizzata è libero di applicare o no la procedura semplificata per ogni importazione effettiva che si basa su una fornitura di beni trasportati o di una fornitura di beni spediti. Se, per una fornitura di beni trasportati o una fornitura di beni spediti, il fornitore A decide di non utilizzare la dichiarazione d'adesione, lo deve annotare nella fattura all'acquirente B o, se al momento dell'importazione manca la fattura, in un giustificativo sostitutivo del valore. Questa rinuncia implica che il luogo della fornitura rimane all'estero. In questi casi l'importatore è l'acquirente B e per quanto riguarda la base di calcolo dell'imposta vale il principio seguente: se i beni sono importati in adempimento di un contratto di vendita o di commissione, l'imposta sull'importazione è calcolata sulla controprestazione che l'acquirente B deve versare al fornitore A (fattura di A a B), comprese le spese fino al luogo di destinazione sul territorio svizzero. Se ciò non è il caso e se le fattispecie speciali secondo l'articolo 54 capoverso 1 lettere b–f LIVA non sono adempiute, l'imposta è calcolata sul valore di mercato (comprese le spese fino al luogo di destinazione¹⁵ sul territorio svizzero). Si applicano le stesse disposizioni valide per i fornitori senza dichiarazione d'adesione estero.

L'UDSC deve pertanto applicare il principio seguente:

Se il fornitore A è in possesso di una dichiarazione d'adesione estero autorizzata e se nella fattura per l'acquirente B da presentare all'atto dell'importazione (o nel giustificativo sostitutivo del valore) non è indicata un'eventuale rinuncia a utilizzare la dichiarazione d'adesione, il fornitore A deve utilizzare la dichiarazione d'adesione ed effettuare l'importazione in nome proprio (importatore = fornitore A), sempre che si tratti di fornitura di beni trasportati o di beni spediti.

Secondo l'AFC e l'AC FL la dichiarazione d'adesione estero non è applicabile se l'acquirente B prende lui stesso in consegna il bene presso il fornitore estero A e lo porta nel territorio svizzero.

- Vendita per corrispondenza (art. 7 cpv. 3 lett. b LIVA e art. 4a OIVA):

Un fornitore estero A è assoggettato all'imposta in territorio svizzero se realizza una cifra d'affari di almeno 100 000 franchi all'anno con invii nella vendita per corrispondenza, la cui importazione è esente dall'imposta sull'importazione in ragione dell'ammontare d'imposta irrilevante (fr. 5 o meno)¹⁶. Vendita per corrispondenza significa che il fornitore trasporta personalmente gli invii dall'estero nel territorio svizzero (fornitura di beni trasportati) oppure incarica un terzo indipendente (p. es. spedizioniere o trasportatore) di trasportare il bene nel territorio svizzero (fornitura di beni spediti [vedi cifra 2.1.3]).

L'iscrizione del fornitore estero nel registro dei contribuenti sulla scorta della regolamentazione della vendita per corrispondenza comporta le conseguenze seguenti:

- Per tutte le forniture del fornitore A al suo acquirente in Svizzera il luogo della fornitura si sposta sul territorio svizzero (vedi cifra 2.1).
- Nella dichiarazione doganale l'importatore è il fornitore estero A all'indirizzo del suo rappresentante fiscale sul territorio svizzero; il destinatario è l'acquirente B al

¹⁵ Vedi regolamento 69-02

¹⁶ Vedi regolamento 69-02

quale è destinato il bene. In caso di invii collettivi per più acquirenti, nella dichiarazione doganale quale destinatario occorre indicare «diversi».

- L'imposta sull'importazione è calcolata sul valore di mercato (comprese le spese fino al luogo di destinazione¹⁷ sul territorio svizzero), ovvero sul prezzo che il fornitore estero A (importatore) dovrebbe pagare:
 - allo stadio dell'importazione,
 - a un fornitore indipendente del Paese di provenienza del bene,
 - al momento della nascita del debito fiscale,
 - in condizioni di libera concorrenza,

per ottenere il bene importato.

Ai fini di una semplificazione, anziché il valore di mercato è possibile dichiarare per l'imposizione la controprestazione che l'acquirente B (destinatario nella dichiarazione doganale) deve versare al fornitore A (importatore) per il bene fornito (fattura del venditore per corrispondenza A a B).

Fanno parte della base di calcolo dell'imposta, sempre che non siano già comprese nel valore di mercato o nella controprestazione, anche le spese accessorie fino al luogo di destinazione¹⁸ sul territorio svizzero del bene importato.

Se l'ammontare d'imposta, per ogni decisione d'imposizione, non supera i 5 franchi, importazione è esente dall'imposta¹⁹.

- Il fornitore estero A può far valere come imposta precedente nel rendiconto periodico destinato all'AFC o all'AC FL l'imposta sull'importazione riscossa dall'UDSC, sempre che siano adempiute le condizioni degli articoli [28](#) segg. LIVA.
- Il fornitore estero A deve imporre presso l'AFC o l'AC FL la fornitura che effettua con il bene importato nel territorio svizzero, pertanto egli può liberamente trasferire l'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero sulla fattura destinata all'acquirente B.

2.3.2 Operazioni con due fornitori (operazioni a catena e forniture attraverso piattaforme elettroniche)

2.3.2.1 Fattispecie

Si tratta di un'operazione a catena se diversi fornitori eseguono forniture consecutive dello stesso bene in un solo movimento dal primo fornitore all'ultimo acquirente della catena. Ciò significa che più fornitori concludono contratti di fornitura relativi allo stesso bene; tali contratti sono adempiuti quando:

- l'ultimo acquirente della catena sul territorio svizzero (C negli schemi 1 e 2) prende in consegna il bene presso il primo fornitore estero della catena (A in tutti gli schemi) o lo fa prendere in consegna da un terzo, per esempio uno spedizioniere o un trasportatore (fornitura con presa a carico presso il fornitore), oppure

¹⁷ Vedi regolamento 69-02

¹⁸ Vedi regolamento 69-02

¹⁹ Vedi regolamento 69-02

- il primo fornitore estero della catena (A in tutti gli schemi) trasporta o spedisce il bene all'ultimo acquirente della catena in territorio svizzero (C; fornitura di beni trasportati o spediti), oppure
- l'intermediario svizzero o estero B trasporta il bene dal fornitore estero A all'acquirente C o lo fa trasportare da un terzo, per esempio uno spedizioniere o un trasportatore (schemi 1 e 2).

Ogni intermediario nella catena, che agisce a proprio nome, **nonché un gestore della piattaforma secondo la cifra 2.1.4** sono considerati fornitori, anche se non prendono fiscalmente possesso del bene oggetto della fornitura.

Tali operazioni a catena si suddividono come segue:

- Caso 1: fornitura di beni trasportati o di beni spediti dal fornitore estero A (schemi 1 e 2)

Il fornitore estero A trasporta personalmente un bene fino all'acquirente C (fornitura di beni trasportati) oppure lo fa trasportare da un terzo indipendente, per esempio uno spedizioniere o un trasportatore (fornitura di beni spediti). Egli può parimenti trasportare il bene per un certo tratto e consegnarlo a un terzo (p. es. spedizioniere o trasportatore) affinché lo trasporti fino all'acquirente. L'acquirente al quale il terzo deve trasportare il bene è noto dall'inizio del trasporto.

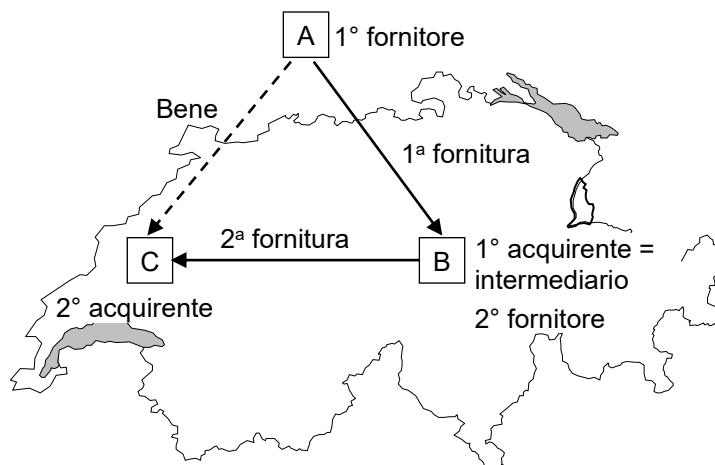
- Caso 2: fornitura con presa a carico presso il fornitore da parte dell'acquirente C (schemi 1 e 2)

L'acquirente C può anche prendere personalmente in consegna il bene presso il fornitore estero A o farlo prendere in consegna da un terzo, per esempio uno spedizioniere o un trasportatore (fornitura con presa a carico presso il fornitore).

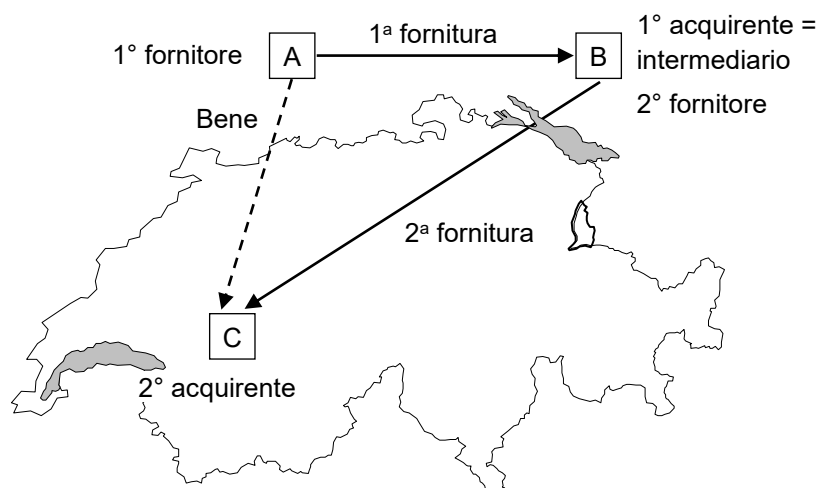
- Caso 3: fornitura di beni spediti o di beni trasportati dall'intermediario B (schemi 1 e 2)

L'intermediario B ritira personalmente il bene presso il fornitore estero A e lo trasporta direttamente all'acquirente C o incarica un terzo (p. es. spedizioniere o trasportatore) di ritirare il bene presso il fornitore A e di trasportarlo all'acquirente C.

Schema 1



Schema 2



2.3.2.2 Principio (acquirente C = importatore)

L'intermediario B esegue una fornitura all'estero perché il trasporto o la spedizione del bene all'acquirente (o a un terzo per suo ordine) inizia all'estero (casi 1, 2 e 3). La fornitura dell'intermediario B non soggiace all'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero. L'operazione tra l'intermediario B e l'acquirente C conduce all'importazione del bene. L'acquirente C deve quindi essere menzionato come importatore e destinatario nella dichiarazione doganale.

Se i beni sono importati in adempimento di un contratto di vendita o di commissione, l'imposta sull'importazione è calcolata sulla controprestazione²⁰ che l'acquirente C deve versare all'intermediario B (fattura di B a C), comprese le spese fino al luogo di destinazione sul territorio svizzero. Se ciò non è il caso e se le fattispecie speciali secondo l'articolo 54 capoverso 1 lettere b–f LIVA non sono adempiute, l'imposta è calcolata sul valore di mercato, comprese le spese fino al luogo di destinazione²¹ sul territorio svizzero. Per il calcolo dell'imposta è irrilevante se l'intermediario B è domiciliato nel territorio svizzero o all'estero.

²⁰ Vedi regolamento 69-03

²¹ Vedi regolamento 69-03

2.3.2.3 Eccezione (dichiarazione d'adesione estero e vendita per corrispondenza)

- **Dichiarazione d'adesione estero (art. 7 cpv. 3 lett. a LIVA e art. 3 OIVA)**

L'intermediario B può assoggettare volontariamente presso l'AFC o l'AC FL per le forniture consegnate all'acquirente C (2^a fornitura negli schemi 1 e 2), a condizione che sia registrato come contribuente. La procedura semplificata per i beni importati presuppone tuttavia un'autorizzazione dell'AFC o dell'AC FL (dichiarazione d'adesione estero). Secondo le summenzionate amministrazioni, la dichiarazione d'adesione estero non può essere utilizzata dal fornitore se l'acquirente C – o un terzo per suo conto (p. es. spedizioniere o trasportatore) – prende in consegna il bene presso il fornitore A (fornitura con presa a carico presso il fornitore).

Se vi è fornitura di beni spediti o di beni trasportati e l'intermediario è autorizzato dall'amministrazione competente a ricorrere alla procedura con dichiarazione d'adesione estero, ciò comporta le conseguenze seguenti:

- per la fornitura dell'intermediario B all'acquirente C il luogo della fornitura si sposta sul territorio svizzero;
- nella dichiarazione doganale l'importatore è l'intermediario B; il destinatario è l'acquirente C al quale è recapitato il bene;
- se il bene è importato in adempimento di un contratto di vendita o di commissione, l'imposta sull'importazione è calcolata sulla controprestazione²² che l'intermediario B deve versare al fornitore estero A, comprese le spese fino al luogo di destinazione²³ sul territorio svizzero. Se ciò non è il caso e se le fattispecie speciali secondo l'articolo 54 capoverso 1 lettere b–f LIVA non sono adempiute, l'imposta è calcolata sul valore di mercato (comprese le spese fino al luogo di destinazione sul territorio svizzero);
- l'intermediario B può far valere come imposta precedente nel rendiconto periodico destinato all'AFC o all'AC FL l'imposta sull'importazione riscossa dall'UDSC, sempre che siano adempiute le condizioni degli articoli 28 segg. LIVA;
- l'intermediario B e gli eventuali fornitori successivi nella catena devono annunciare all'AFC o all'AC FL, ai fini dell'imposizione, tutte le forniture che effettuano con il bene importato in territorio svizzero, poiché il luogo della fornitura si sposta in Svizzera non solo per la fornitura dell'intermediario B ma anche per le eventuali forniture dei fornitori successivi nella catena.

Il titolare di una dichiarazione d'adesione estero autorizzata è libero di applicare o no la procedura semplificata per ogni importazione effettiva che si basa su una fornitura di beni trasportati o di una fornitura di beni spediti. Se, per una fornitura di beni trasportati o una fornitura di beni spediti, l'intermediario B decide di non utilizzare la dichiarazione d'adesione autorizzata dall'AFC o dall'AC FL, lo deve annotare nella fattura all'acquirente C o, se al momento dell'importazione manca la fattura, in un giustificativo sostitutivo del valore. Questa rinuncia implica che il luogo della fornitura rimane all'estero. In questi casi l'importatore è l'acquirente C e per quanto riguarda la base di calcolo dell'imposta vale il principio seguente: se i beni sono importati in adempimento di un contratto di vendita o di commissione, l'imposta sull'importazione è calcolata sulla controprestazione al luogo di destinazione sul territorio svizzero che l'acquirente C deve versare all'intermediario B (fattura di B a C). Si applicano le stesse disposizioni valide per i fornitori senza dichiarazione d'adesione estero.

L'UDSC deve pertanto applicare il principio seguente:

²² Vedi regolamento 69-03

²³ Vedi regolamento 69-03

Se l'intermediario B è in possesso di una dichiarazione d'adesione estero autorizzata e se all'atto dell'importazione è disponibile la fattura emessa a suo nome dal fornitore A, egli deve utilizzare la dichiarazione d'adesione ed effettuare l'importazione in nome proprio (importatore = intermediario B), sempre che si tratti di fornitura di beni trasportati o di beni spediti. È possibile rinunciare all'utilizzo della dichiarazione di adesione estero solo presentando all'UDSC una fattura (o un giustificativo sostitutivo del valore) dell'intermediario B all'acquirente C, nella quale l'intermediario B menziona espressamente la rinuncia a utilizzare la dichiarazione d'adesione.

Secondo l'AFC e l'AC FL il fornitore non può utilizzare la dichiarazione d'adesione estero se l'acquirente C – o un terzo da lui incaricato (p. es. spedizioniere o trasportatore) – prende in consegna il bene presso il fornitore estero A (fornitura con presa a carico presso il fornitore).

- **Vendita per corrispondenza (art. 7 cpv. 3 lett. b LIVA e art. 4a OIVA)**

Un gestore della piattaforma B (vedi cifra 2.1.4) è assoggettato all'imposta in territorio svizzero se realizza una cifra d'affari di almeno 100 000 franchi all'anno con invii nella vendita per corrispondenza, la cui importazione è esente dall'imposta sull'importazione in ragione dell'ammontare d'imposta irrilevante (fr. 5 o meno). Vendita per corrispondenza significa che il fornitore trasporta personalmente l'invio dall'estero nel territorio svizzero (fornitura di beni trasportati) oppure incarica un terzo indipendente (p. s. spedizioniere o trasportatore) di trasportare il bene nel territorio svizzero (fornitura di beni spediti [vedi cifra 2.1.3]).

L'iscrizione del gestore della piattaforma nel registro dei contribuenti sulla scorta della regolamentazione della vendita per corrispondenza comporta le conseguenze seguenti:

- per tutte le forniture del gestore della piattaforma B al suo acquirente in territorio svizzero il luogo della fornitura si sposta sul territorio svizzero (vedi cifra 2.1);
- nella dichiarazione doganale generalmente quale importatore deve essere indicato il gestore della piattaforma B mentre quale destinatario l'acquirente C al quale è recapitato il bene. In caso di invii collettivi per più acquirenti, nella dichiarazione doganale quale destinatario deve essere indicato «diversi». I venditori assoggettati all'imposta possono importare beni in nome proprio d'intesa con il gestore della piattaforma. Di conseguenza, l'indicazione del venditore A quale importatore può essere accettata purché egli sia un contribuente conformemente alla regolamentazione della vendita per corrispondenza o disponga di una dichiarazione d'adesione estero (art. 111b OIVA);
- l'imposta sull'importazione è calcolata (come l'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero) sulla controprestazione (comprese le spese di trasporto) che l'acquirente C (destinatario nella dichiarazione doganale) deve versare per la merce da lui ordinata.

Se l'ammontare d'imposta non supera i cinque franchi per ogni decisione d'imposizione, l'importazione è esente dall'imposta sull'importazione ;

- il gestore della piattaforma B può far valere come imposta precedente nel rendiconto periodico destinato all'AFC o all'AC FL l'imposta sull'importazione riscossa dall'UDSC, sempre che siano adempiute le condizioni degli articoli 28 e seguenti. LIVA;
- il gestore della piattaforma B deve imporre presso l'AFC o l'AC FL la fornitura che effettua con il bene importato nel territorio svizzero, pertanto egli può liberamente indicare l'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero sulla fattura destinata all'acquirente C (per altri dettagli vedi n. 3.3.1 dell'Info IVA concernente i settori 27).

2.3.2.4 Nessuna operazione a catena

Un acquirente svizzero B ordina un bene presso il fornitore estero A e lo consegna all'addetto al perfezionamento svizzero C a scopo di perfezionamento a cottimo. L'acquirente B trasporta personalmente il bene dal fornitore A all'addetto al perfezionamento C oppure lo fa trasportare da un terzo (p. es. spedizioniere o trasportatore). Dato che l'acquirente svizzero B non vende il bene all'addetto al perfezionamento C e pertanto non esegue alcuna fornitura dal punto di vista fiscale, non vi è alcuna operazione a catena. Lo stesso vale se l'acquirente B cede gratuitamente al cliente C il bene acquistato dal fornitore A.

L'operazione tra il fornitore estero A e l'acquirente B conduce all'importazione del bene. Nella dichiarazione doganale l'importatore è l'acquirente B e il destinatario è l'addetto al perfezionamento C.

Se il bene è importato in adempimento di un contratto di vendita o di commissione, l'imposta sull'importazione è calcolata sulla controprestazione²⁴ che l'acquirente B deve versare al fornitore estero A (fattura di A a B), comprese le spese fino al luogo di destinazione²⁵ sul territorio svizzero.

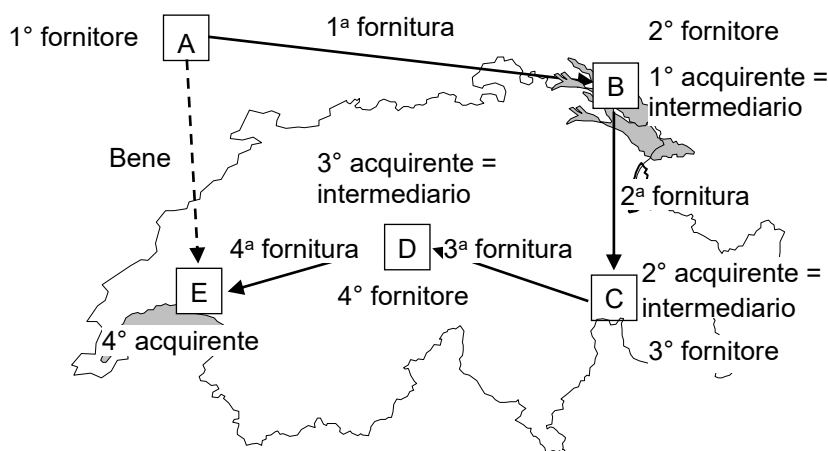
²⁴ Vedi regolamento 69-03

²⁵ Vedi regolamento 69-03

2.3.3 Operazioni con più di due fornitori (operazioni a catena)

2.3.3.1 Fattispecie

In caso di operazione a catena con, per esempio, quattro fornitori (A, B, C, D), il fornitore estero A trasporta personalmente il bene all'acquirente E (ultimo acquirente della catena; fornitura di beni trasportati) oppure lo fa trasportare da un terzo indipendente (p. es. spedizioniere o trasportatore) all'acquirente E (fornitura di beni spediti). Il fornitore estero può parimenti trasportare il bene per un certo tratto e consegnarlo a un terzo affinché lo spedisca all'acquirente. L'acquirente E al quale il terzo deve spedire il bene è noto dall'inizio del trasporto. Gli intermediari B, C e D possono prendere loro stessi in consegna il bene presso il fornitore estero A e trasportarlo direttamente dall'ultimo acquirente E oppure incaricare un terzo indipendente di prendere il bene dal fornitore estero A e trasportarlo dall'acquirente E. Infine, anche l'acquirente E (ultimo acquirente della catena) può prendere personalmente in consegna il bene presso il fornitore estero A o farlo prendere in consegna da un terzo (fornitura con presa a carico presso il fornitore).



2.3.3.2 Principio (acquirente E = importatore)

Gli intermediari B, C e D eseguono forniture all'estero (2ª, 3ª e 4ª fornitura) che non soggiacciono all'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero. La fornitura tra l'intermediario D e l'acquirente E conduce pertanto all'importazione del bene. Nella dichiarazione doganale l'acquirente E è quindi importatore e destinatario. Se il bene è importato in adempimento di un contratto di vendita o di commissione, l'imposta sull'importazione è calcolata sulla controprestazione²⁶ che l'acquirente E deve versare all'intermediario D (fattura di D a E), comprese le spese fino al luogo di destinazione²⁷ sul territorio svizzero. Se ciò non è il caso e se le fattispecie speciali secondo l'articolo 54 capoverso 1 lettere b–f LIVA non sono adempiute, l'imposta è calcolata sul valore di mercato. È irrilevante se l'intermediario è domiciliato nel territorio svizzero o all'estero.

2.3.3.3 Eccezione (dichiarazione d'adesione estero, intermediario = importatore; art. 7 cpv. 3 lett. a LIVA e art. 3 OIVA)

Un intermediario può assoggettare volontariamente presso l'AFC o l'AC FL per le forniture ai suoi acquirenti (2ª, 3ª e 4ª fornitura), a condizione che sia registrato come contribuente. La procedura semplificata per i beni importati presuppone tuttavia un'autorizzazione dell'AFC o dell'AC FL (dichiarazione d'adesione estero). Secondo le summenzionate amministrazioni, questa procedura non può essere applicata dal fornitore se l'acquirente E – o un terzo per suo

²⁶ Vedi regolamento 69-03

²⁷ Vedi regolamento 69-03

conto (p. es. spedizioniere o trasportatore) – prende in consegna il bene presso il fornitore A (fornitura con presa in consegna presso il fornitore).

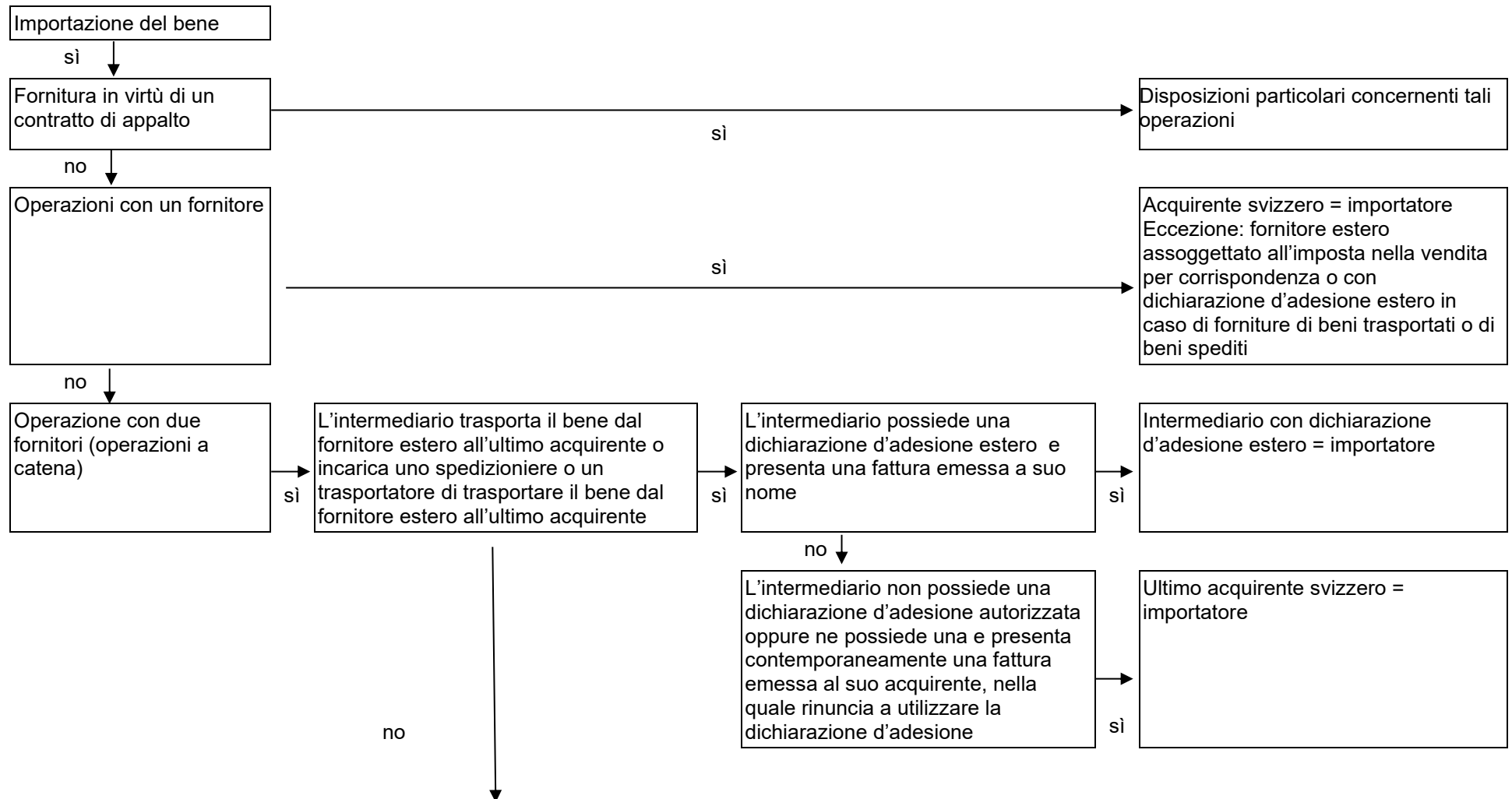
In caso di più forniture consecutive dello stesso bene, durante le quali il bene è trasportato o inviato direttamente dal primo fornitore all'ultimo acquirente (operazione a catena), le forniture che precedono l'importazione sono esenti dall'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero mentre quelle successive sono imponibili (art. 3 cpv. 2 OIVA).

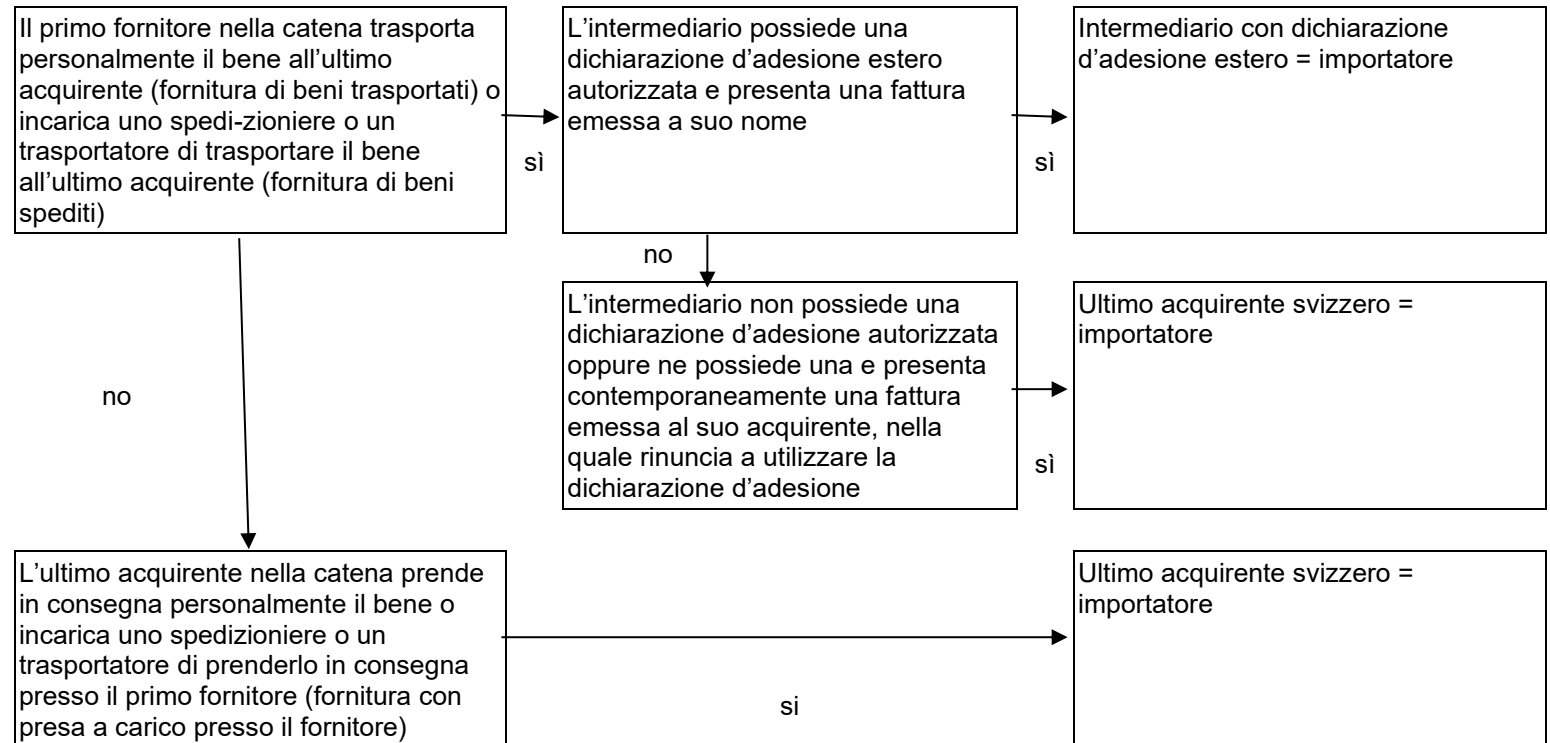
Le conseguenze indicate alla cifra 2.3.2.3 (Operazioni a catena / Eccezione) per l'intermediario B sono applicabili, anche in questo caso, per i tre intermediari B, C e D, sempre che essi:

- siano in possesso di una dichiarazione d'adesione estero autorizzata;
- intendano effettuare l'importazione in nome proprio; e
- si tratti di fornitura di beni trasportati o di beni spediti.

Secondo l'AFC e l'AC FL la dichiarazione d'adesione estero non può essere utilizzata se l'acquirente E – o un terzo per suo conto (p. es. spedizioniere o trasportatore) – prende in consegna il bene presso il fornitore estero A (fornitura con presa in consegna presso il fornitore).

2.3.4 Schema per determinare la fornitura che conduce all'importazione





3 Agire in nome proprio e di terzi – importatore

Nel diritto relativo all'imposta sul valore aggiunto riveste notevole importanza il fatto che una persona fornisca una prestazione in nome proprio o di terzi. Occorre stabilire a chi va attribuita la prestazione (fornitura o prestazione di servizi), ovvero chi, ai sensi del diritto relativo all'imposta sul valore aggiunto, è considerato fornitore della prestazione e chi, invece, solo mediatore della prestazione.

Per quanto riguarda le vendite effettuate tramite piattaforme elettroniche si applicano regolamentazioni speciali (vedi cifra 2.1.4). Nel caso di tali forniture, l'articolo 20a LIVA attribuisce la fornitura al gestore della piattaforma anche se egli agisce in nome di terzi. Le seguenti disposizioni della cifra 3 non sono quindi applicabili alle vendite tramite piattaforma elettronica.

Nell'ottica del diritto relativo all'imposta sul valore aggiunto, una persona agisce in nome e per conto di terzi, per esempio come mediatore (rappresentante diretto) nell'ambito di un negozio giuridico se:

- il mediatore è debitamente autorizzato dal terzo;
- il rapporto di rappresentanza risulta dalle circostanze o il mediatore comunica espressamente al destinatario della prestazione che agisce in nome di terzi, che non esegue prestazioni proprie e che non si assume alcun rischio;
- il mediatore prova che agisce in qualità di mediatore;
- nei confronti dell'autorità fiscale il mediatore:
 - può provare di agire esclusivamente in veste di mediatore e
 - può identificare chiaramente la persona rappresentata.

Determinante è quindi il modo in cui la persona che fornisce la prestazione si presenta nei confronti di terzi (p. es. nella fattura al destinatario della prestazione).

Queste disposizioni concernenti l'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero si ripercuotono come segue sull'imposta sull'importazione:

Se nell'ambito di un'operazione di vendita transfrontaliera alla quale partecipano tre persone (A, B e C), B si presenta in nome proprio davanti al destinatario delle prestazioni C (p. es. figura nella fattura quale fornitore [venditore] del bene), è considerato fornitore. Se, tuttavia, all'atto dell'importazione è presentata la fattura del fornitore A al destinatario C, B non può più essere considerato fornitore di C. La persona B lascia intendere a C di agire in nome di terzi (nel presente caso del fornitore A) e di non assumersi costi né trarre vantaggi dalla vendita che ha condotto all'importazione (agisce per conto di terzi, nel presente caso del fornitore A). Se, nell'ambito dell'operazione in questione, B agisce in nome e per conto di terzi, è considerato semplicemente un mediatore tra il fornitore A e il destinatario C.

Se la fornitura (vendita, operazione di commissione, locazione, leasing) conduce all'importazione di un bene, questi principi rivestono importanza fondamentale ai fini della determinazione dell'importatore. Può essere importatore solo la persona che subito dopo l'importazione può agire in nome proprio per quanto concerne il bene importato. In caso di locazione o leasing l'importatore è colui che prende a noleggio o in leasing il bene dal fornitore estero. La persona che, nell'ambito del negozio giuridico che conduce all'importazione del bene, funge invece solo da mediatore, ovvero agisce in nome e per conto di terzi, non può essere l'importatore del bene.

Occorre distinguere i tre casi qui appresso:

- Agire in nome e per conto di terzi (mediatore) (cifre 3.1.1.e 3.1.2)
- Agire in nome e per conto proprio (fornitore svizzero o estero) (cifre 3.2.1 e 3.2.3)
- Agire in proprio nome ma per conto di terzi (commissionario) (cifre 3.2.2 e 3.2.4)

3.1 Agire in nome e per conto di terzi (mediatore)

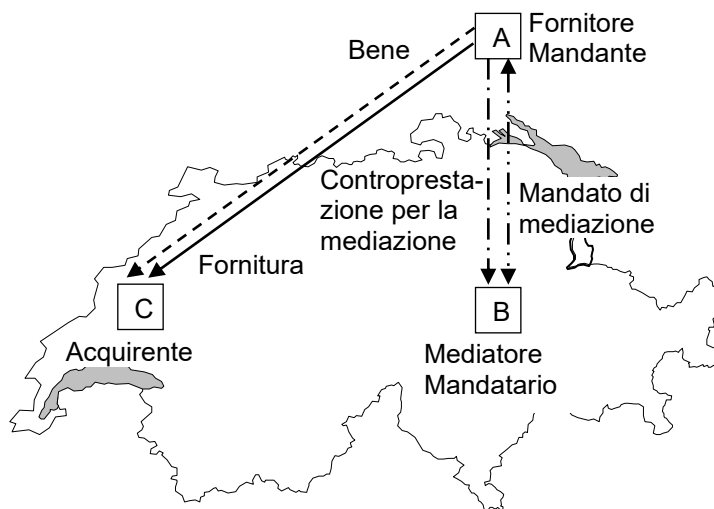
Il mediatore svizzero B consente uno scambio di prestazioni tra il fornitore estero A e l'acquirente svizzero C. Egli permette quindi la realizzazione di un'operazione tra il fornitore estero A e l'acquirente svizzero C. Nei confronti dell'acquirente svizzero C egli si presenta in nome e per conto del fornitore estero A. Il mediatore svizzero B agisce in nome e per conto del fornitore estero A.

Dal punto di vista fiscale, all'atto della mediazione avviene una fornitura tra il fornitore estero A e l'acquirente svizzero C (art. 20 LIVA). La mediazione è considerata una prestazione di servizi indipendente tra il mediatore B e il fornitore A.

Anche l'acquirente svizzero C può conferire un mandato di mediazione al mediatore svizzero B. Quanto suesposto si applica per analogia.

Per quanto riguarda il mediatore B, si distingue come segue:

- rappresentante diretto (mediatore) (cifra 3.1.1)
- banditore (cifre 3.1.2 e 3.2.3)



3.1.1 Rappresentante diretto (mediatore)

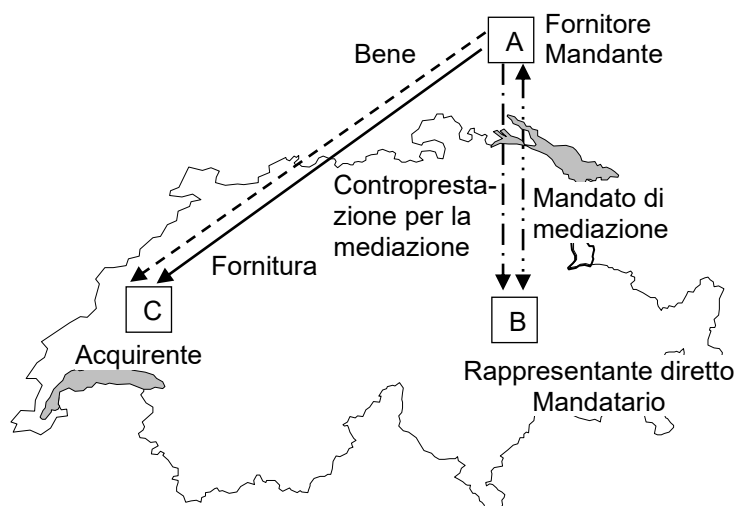
3.1.1.1 Ordinamento sul territorio svizzero

Il rappresentante diretto svizzero B (mediatore) agisce in nome e per conto del suo mandante estero A, per il quale deve, in particolare, trovare un acquirente. All'atto di tali operazioni si instaura un rapporto giuridico diretto tra il fornitore estero A e l'acquirente svizzero C. È inoltre possibile che l'acquirente svizzero C dia ordine al mediatore svizzero B di trovargli un fornitore.

Se solo il fornitore estero A si presenta all'acquirente svizzero C in nome proprio quale fornitore del bene (p. es. sulla fattura per l'acquirente C figura solo il fornitore A), è palese che il mediatore B non è fornitore. Se, invece, dalle circostanze non risulta tale situazione, vale quanto riportato qui appresso:

Per non essere considerato fornitore supplementare nella catena, il mediatore B deve comunicare espressamente all'acquirente svizzero C che agisce in nome e per conto di terzi e che pertanto ha unicamente la funzione di instaurare un rapporto giuridico diretto tra il fornitore estero A e l'acquirente svizzero C. In assenza di una comunicazione esplicita, la sua attività di mera mediazione deve risultare in altro modo dalle circostanze del negozio giuridico specifico e deve essere desumibile anche da un terzo indipendente.

Ai fini dell'imposizione delle operazioni eseguite sul territorio svizzero, si parte dal presupposto che vi sia una rappresentanza diretta (attività di mediazione) quando la mera attività di mediazione del mediatore B domiciliato in Svizzera risulta dalle circostanze o è comunicata espressamente, e il mediatore B è in grado, su richiesta, di identificare chiaramente di fronte all'AFC o all'AC FL la persona rappresentata, ovvero può comprovare di agire in veste di rappresentante diretto (mediatore).



3.1.1.2 Ordinamento all'importazione

Se al momento della dichiarazione doganale del bene importato la controprestazione che l'acquirente svizzero C deve versare al fornitore estero A è documentata da una fattura e se l'acquirente svizzero C figura quale importatore nella dichiarazione doganale, l'UDSC parte dal presupposto che il negozio giuridico concluso tra chi ha rilasciato la fattura e l'acquirente C conduce all'importazione del bene. L'UDSC si fonda pertanto sulla fattura presentata, senza appurare se B funge da mediatore o da fornitore.

Se il bene è importato in adempimento di un contratto di vendita o di commissione, l'imposta sull'importazione è calcolata sulla controprestazione²⁸ che l'acquirente svizzero C deve ver-

²⁸ Vedi regolamento 69-03

sare, cioè comprese la controprestazione per la mediazione e le spese fino al luogo di destinazione²⁹ sul territorio svizzero. Se ciò non è il caso e se le fattispecie speciali secondo l'articolo 54 capoverso 1 lettere b–f LIVA non sono adempiute, l'imposta è calcolata sul valore di mercato (comprese le spese fino al luogo di destinazione sul territorio svizzero).

Se da chiarimenti successivi emerge che la fattura presentata all'atto dell'importazione non corrisponde ai fatti o induce a conclusioni errate (il mediatore B è fornitore e non solo mediatore come invece supposto) e pertanto l'esposizione dei fatti nella dichiarazione doganale non è corretta, a seconda di come va giudicata la fattispecie dal punto di vista del diritto relativo all'imposta sul valore aggiunto si applicano le disposizioni seguenti:

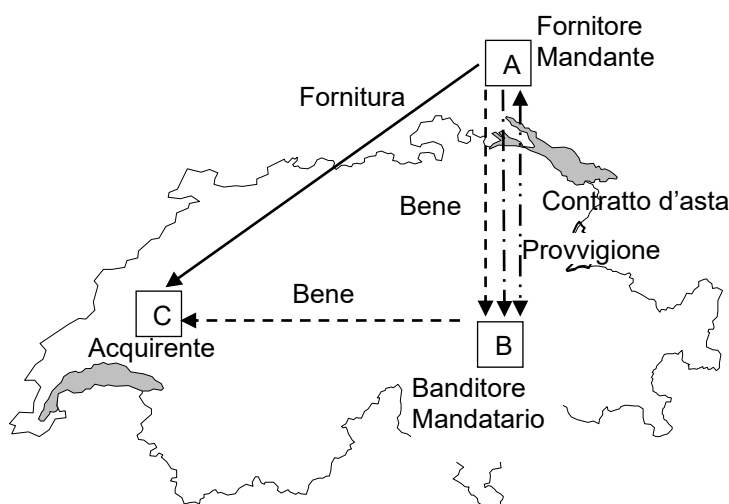
- le disposizioni della cifra 3.2.1 (Fornitore svizzero) se B è considerato fornitore (intermediario) e il bene è stato trasportato dal fornitore estero A al fornitore B;
- le disposizioni della cifra 2.3.2 (Operazioni a catena) se B è considerato fornitore (intermediario) e il bene è stato trasportato dal fornitore estero A direttamente all'acquirente svizzero C.

3.1.2 Banditore in qualità di mediatore

3.1.2.1 Ordinamento sul territorio svizzero

Se un bene viene portato nel territorio svizzero per essere venduto a un'asta, il banditore svizzero B è reputato mediatore se:

- rende espressamente noto agli eventuali acquirenti che vende il bene in questione in nome e per conto di terzi, e
- può comprovare, su richiesta, di fronte alle autorità fiscali di agire esclusivamente in veste di mediatore ed è in grado di identificare chiaramente la persona rappresentata (fornitore).



²⁹ Vedi regolamento 69-03

Per le fattispecie in cui il banditore agisce in veste di commerciante per conto proprio, vedi cifra 3.2.3.

3.1.2.2 B Ordinamento all'importazione

Se nella dichiarazione doganale figura che il bene importato è venduto a un'asta e che il banditore svizzero B agisce in nome del fornitore estero A, l'UDSC parte dal presupposto che il banditore B agisce in qualità di mediatore.

In siffatti casi, importatore nella dichiarazione doganale è il fornitore A all'indirizzo del banditore B.

l'imposta sull'importazione è calcolata sul valore di mercato, ovvero sul prezzo che il fornitore estero (importatore) dovrebbe pagare:

- allo stadio dell'importazione,
- a un fornitore indipendente del Paese di provenienza del bene,
- al momento della nascita del debito fiscale,
- in condizioni di libera concorrenza,

per ottenere il bene importato.

Fanno parte della base di calcolo dell'imposta, sempre che non siano già comprese nel valore di mercato, anche le spese di trasporto o di spedizione e di tutte le prestazioni connesse fino al luogo di destinazione³⁰ in territorio svizzero per il bene importato.

Dato che al momento dell'importazione la vendita all'asta non ha ancora avuto luogo, non sono noti né il deliberatario né il prezzo di aggiudicazione. Occorre pertanto definire quale regime doganale applicare. Le disposizioni procedurali e quelle relative all'imposta sull'importazione sono desumibili dalla pubblicazione «Importazione di un bene comprato all'asta all'estero o destinato alla vendita ad un'asta in Svizzera».

Se nella dichiarazione doganale non figurano le suddette indicazioni relative alla vendita all'asta in nome del fornitore estero A, l'UDSC parte dal presupposto che il banditore svizzero B agisce in nome proprio. In tal caso si applicano le disposizioni della cifra 3.2 (Agire in nome proprio).

3.2 Agire in proprio nome (fornitore e commissionario)

3.2.1 Fornitore svizzero

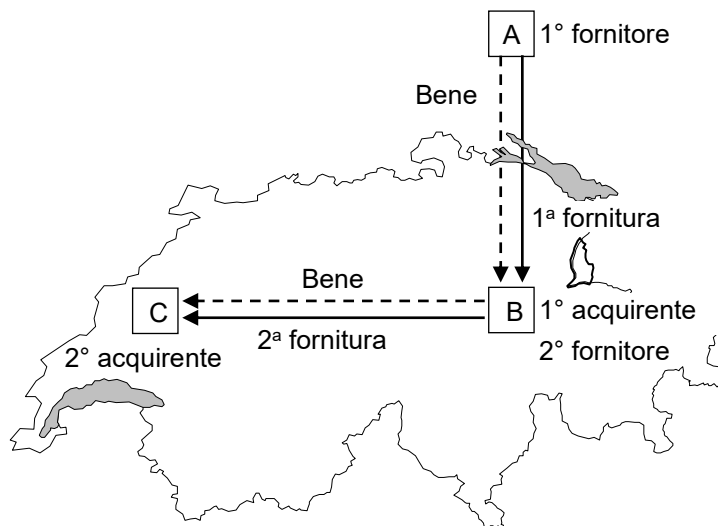
3.2.1.1 Fattispecie

Il fornitore estero A vende un bene all'acquirente svizzero B, il quale lo rivende in nome e per conto proprio all'acquirente C.

Dal punto di vista del diritto fiscale, per valutare l'operazione che conduce all'importazione è determinante il modo in cui il fornitore B (2° fornitore) agisce nei confronti dell'acquirente C. Per non essere considerato fornitore, B dovrebbe agire esplicitamente in nome e per conto di terzi oppure tale fattispecie dovrebbe risultare dalle circostanze. Se queste condizioni non sono adempiute, B è considerato fornitore.

³⁰ Vedi regolamento 69-03

Se l'acquirente svizzero B rivende in nome proprio il bene importato, vi sono due forniture: una dal fornitore estero A all'acquirente svizzero B e una dall'acquirente svizzero B (2° fornitore) all'acquirente C.



3.2.1.2 Ordinamento all'importazione

Se in occasione della rivendita del bene importato l'acquirente svizzero B si presenta in nome e per conto proprio all'acquirente C e fornisce il bene sul territorio svizzero (luogo della fornitura in territorio svizzero), è il negozio giuridico concluso tra il fornitore estero A e l'acquirente svizzero B che conduce all'importazione.

Nella dichiarazione doganale l'acquirente svizzero B è importatore e destinatario.

Se il bene è importato in adempimento di un contratto di vendita o di commissione, l'imposta sull'importazione è calcolata sulla controprestazione³¹ che l'acquirente svizzero B deve versare al fornitore estero A (fattura di A a B), comprese le spese fino al luogo di destinazione sul territorio svizzero. Se ciò non è il caso e se le fattispecie speciali secondo l'articolo 54 capoverso 1 lettere b–f LIVA non sono adempiute, l'imposta è calcolata sul valore di mercato, comprese le spese fino al luogo di destinazione³² sul territorio svizzero.

Se il fornitore estero A trasporta o spedisce direttamente il bene all'acquirente svizzero C oppure l'acquirente svizzero C lo ritira presso il fornitore estero A, si applicano le disposizioni della cifra 2.3.2 (Operazioni a catena).

³¹ Vedi regolamento 69-03

³² Vedi regolamento 69-03

3.2.2 Fornitore estero

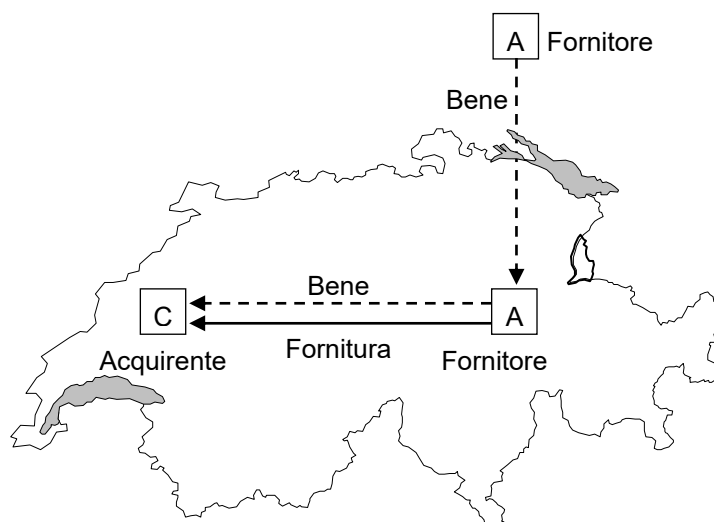
3.2.2.1 Vendita di un bene in libera pratica a partire da un deposito sul territorio svizzero

3.2.2.1.1 Fattispecie

Il fornitore estero A gestisce un deposito sul territorio svizzero. Egli porta il bene dall'estero nel deposito svizzero e lo immette in libera pratica. Pertanto, il bene non gode dello statuto di bene assegnato al regime di deposito doganale o depositato in un deposito franco doganale. Il fornitore estero A rifornisce l'acquirente C a partire dal deposito sul territorio svizzero.

Dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto, il trasporto transfrontaliero del bene verso il deposito non è considerato una fornitura ma semplicemente uno spostamento nel territorio svizzero. All'atto dell'importazione è ancora il fornitore estero A ad avere il potere di disporre economicamente del bene. Ciò significa che solo lui può vendere in nome proprio il bene depositato o destinarlo a un altro scopo.

Se il fornitore estero A vende all'acquirente C un bene da un deposito in territorio svizzero agendo in nome proprio, egli fornisce il bene, di principio, sul territorio svizzero. Ciò giustifica il suo assoggettamento all'imposta. L'AFC o l'AC FL rilasciano informazioni più dettagliate in merito.



3.2.2.1.2 Ordinamento all'importazione

L'introduzione del bene nel territorio svizzero conduce all'assoggettamento all'imposta e all'obbligo doganale.

Occorre distinguere tra le due fattispecie qui appresso:

- L'acquirente e la controprestazione della fornitura a partire da un deposito sono noti al momento dell'importazione

Al momento in cui il bene è introdotto nel territorio svizzero è già noto

- a quale acquirente il fornitore estero fornisce il bene immesso in libera pratica a partire dal deposito in Svizzera; e

- quale controprestazione l'acquirente deve versare per questa fornitura (art. 4 OIVA).

Se queste condizioni sono adempiute, la base dell'imposizione è l'operazione tra il fornitore estero A e l'acquirente del bene fornito a partire dal deposito in Svizzera. Nella dichiarazione doganale, l'acquirente del bene fornito a partire dal deposito è sia importatore sia destinatario.

L'imposta sull'importazione è calcolata sulla controprestazione³³ che l'acquirente deve versare al fornitore estero A per il bene fornito a partire dal deposito (fattura di A all'acquirente), comprese le spese fino al luogo di destinazione sul territorio svizzero. Il luogo di destinazione sul territorio svizzero è il deposito se l'acquirente va a prendere il bene nel deposito (presa a carico del bene presso il deposito da parte dell'acquirente). Se il bene è trasportato o spedito dal fornitore all'acquirente, il luogo di destinazione è il luogo verso il quale il bene è trasportato dopo aver lasciato il deposito (trasporto o spedizione del bene da parte del fornitore). Per ulteriori informazioni sulla base di calcolo consultare il regolamento 69-03 (cifra 9.4 Valore di mercato in caso d'immissione in libera pratica di beni destinati alla vendita a partire da un deposito sul territorio svizzero).

Se il fornitore estero A è registrato come contribuente in Svizzera e per questa fornitura intende assoggettare volontariamente presso l'AFC o l'AC FL, è necessaria l'autorizzazione dell'AFC o dell'AC FL (dichiarazione d'adesione estero). In questo caso si applicano le disposizioni della cifra 2.3.1.3 (Operazioni con un fornitore).

- Altre fattispecie

Se al momento dell'importazione l'acquirente o la controprestazione della fornitura a partire da un deposito non sono ancora noti, l'importatore nella dichiarazione doganale è:

- il fornitore estero A all'indirizzo del suo rappresentante fiscale svizzero, se egli è registrato come contribuente in Svizzera;
- il fornitore estero A all'indirizzo del luogo di deposito, se egli non è registrato come contribuente in Svizzera.

Il destinatario è il fornitore estero A all'indirizzo del luogo di deposito.

L'imposta sull'importazione è calcolata sulla controprestazione che il fornitore A (importatore) ha versato al momento dell'acquisto, a condizione che tale acquisto sia in relazione con l'importazione. Negli altri casi l'imposta sull'importazione si calcola sul valore di mercato³⁴, ovvero sul prezzo che il fornitore estero A dovrebbe pagare:

- allo stadio dell'importazione,
- a un fornitore indipendente del Paese di provenienza del bene,
- alla nascita del debito fiscale,
- in condizioni di libera concorrenza,

per ottenere il bene importato.

³³ Vedi regolamento 69-03

³⁴ Vedi regolamento 69-03

Fanno parte della base di calcolo dell'imposta, sempre che non siano già comprese nella controprestazione o nel valore di mercato, anche le spese di trasporto o di spedizione e di tutte le prestazioni connesse fino al luogo di destinazione in territorio svizzero del bene importato.

Ai fini di una semplificazione, anziché le summenzionate basi di calcolo, il fornitore A può dichiarare per l'imposizione il prezzo di vendita ridotto del 10 per cento. Si tratta del prezzo di vendita che il fornitore estero A (importatore) fatturerebbe a un terzo indipendente, secondo il livello in cui egli è attivo (commercio all'ingrosso, commercio al minuto ecc.). Se egli è attivo a più livelli (p. es. vende sia ai commercianti sia ai consumatori finali), è determinante il livello più vicino al consumo finale. Con la riduzione del 10 per cento si tiene conto delle spese sostenute in Svizzera per il deposito.

Per ulteriori informazioni sulla base di calcolo consultare il regolamento 69-03 (cifra 9.4 «Valore di mercato in caso d'immissione in libera pratica di beni destinati alla vendita a partire da un deposito sul territorio svizzero»).

3.2.2.2 Vendita di un bene in libera pratica mediante vendita per strada, a domicilio oppure a una fiera

3.2.2.2.1 Fattispecie

Il fornitore estero trasporta il bene in territorio svizzero al fine di venderlo per strada, a domicilio (art. 40a CO) oppure a una fiera. Al momento dell'importazione l'eventuale acquirente non è ancora noto.

Dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto, il trasporto transfrontaliero del bene non è considerato una fornitura ma semplicemente uno spostamento nel territorio svizzero. All'atto dell'importazione è il fornitore estero ad avere il potere di disporre economicamente del bene. Ciò significa che solo lui può vendere in nome proprio il bene importato o destinarlo a un altro scopo.

Se il fornitore estero vende un bene a un acquirente agendo in nome proprio, egli fornisce il bene sul territorio svizzero. Ciò giustifica il suo assoggettamento all'imposta. L'AFC o l'AC FL rilasciano informazioni più dettagliate in merito.

3.2.2.2.2 Ordinamento all'importazione

Nella dichiarazione doganale l'importatore è:

- il fornitore estero all'indirizzo del suo rappresentante fiscale svizzero, se egli è registrato come contribuente in Svizzera;
- il fornitore estero al luogo in cui pensa di poter vendere per la prima volta il bene, se non è registrato come contribuente in Svizzera.

Il destinatario è il fornitore estero presso il luogo previsto per la prima vendita.

L'imposta sull'importazione è calcolata sulla controprestazione che il fornitore (importatore) ha versato al momento dell'acquisto, a condizione che tale acquisto sia in relazione con l'importazione. Negli altri casi l'imposta sull'importazione si calcola sul valore di mercato³⁵, ovvero sul prezzo che il fornitore estero dovrebbe pagare:

³⁵ Vedi regolamento 69-03

- allo stadio dell'importazione,
- a un fornitore indipendente del Paese di provenienza del bene,
- al momento della nascita del debito fiscale,
- in condizioni di libera concorrenza,

per ottenere il bene importato.

Fanno parte della base di calcolo dell'imposta, sempre che non siano già comprese nella controprestazione o nel valore di mercato, le spese di trasporto o di spedizione e le prestazioni connesse fino al luogo di destinazione sul territorio svizzero del bene.

Ulteriori disposizioni procedurali e relative all'imposta sull'importazione sono desumibili dalla pubblicazione «Importazione di un bene da parte di fornitori esteri per la vendita per strada, a domicilio, in una manifestazione o in una fiera».

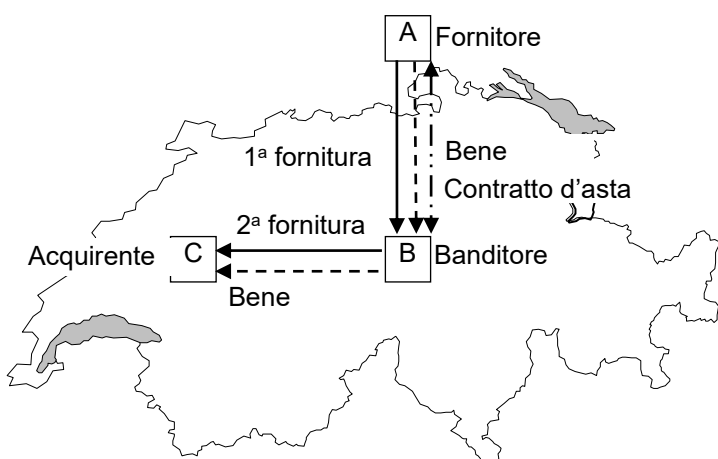
3.2.3 Banditore

3.2.3.1 Fattispecie

Un bene viene portato dall'estero nel territorio svizzero per essere venduto a un'asta. Il banditore B agisce in nome proprio nei confronti dell'acquirente C (deliberatario). Egli vende il bene all'asta per conto del fornitore A.

Per le fattispecie in cui il banditore è solo mediatore, vedi cifra 3.1.2.

Se il banditore svizzero B agisce in proprio nome, vi sono sempre due forniture: una dal fornitore estero A al banditore B e una dal banditore B all'acquirente C.



3.2.3.2 Ordinamento all'importazione

Se in occasione di un'asta il banditore agisce in nome proprio nei confronti dell'acquirente C e fornisce il bene sul territorio svizzero (luogo della fornitura in territorio svizzero), è il negozio giuridico concluso tra il fornitore A e il banditore B che conduce all'importazione.

Nella dichiarazione doganale il banditore è importatore e destinatario.

L'imposta sull'importazione è calcolata sul valore di mercato al luogo di destinazione sul territorio svizzero, ovvero sul prezzo che il banditore B (importatore) dovrebbe pagare:

- allo stadio dell'importazione,
- a un fornitore indipendente del Paese di provenienza del bene,
- al momento della nascita del debito fiscale,
- in condizioni di libera concorrenza,

per ottenere il bene importato.

Fanno parte della base di calcolo dell'imposta, sempre che non siano già comprese nel valore di mercato, anche le spese accessorie fino al luogo di destinazione³⁶ sul territorio svizzero del bene importato.

3.2.4 Commissionario

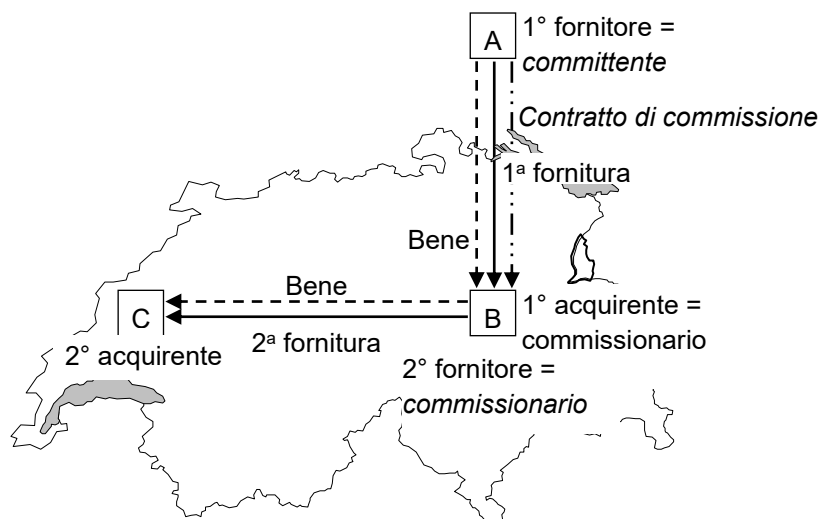
3.2.4.1 Fattispecie

Il commissionario svizzero B vende il bene in proprio nome ma per conto del committente estero A. All'esecuzione di una siffatta operazione di commissione partecipano normalmente tre persone:

- il committente estero A, che conferisce il mandato;
- il commissionario svizzero B, che esegue il mandato in nome proprio ma per conto del committente estero A;
- l'acquirente C, al quale il commissionario svizzero B vende il bene.

Il committente estero A autorizza il commissionario svizzero B a vendere un bene in nome proprio e a fornirlo all'acquirente C oppure a entrare nel contratto. Egli conferisce tuttavia al commissionario svizzero B solo il diritto di disporre del bene. Ciò significa che egli consegna il bene al commissionario estero B senza trasmettergliene la proprietà.

³⁶ Vedi regolamento 69-03



- Vendita del bene all'acquirente C

Il commissionario svizzero B fornisce il bene all'acquirente C in nome proprio e gli conferisce il diritto di disporne, anche se egli stesso non ne era proprietario. In base al contratto concluso con il committente estero A, il commissionario svizzero B si impegna a versare al committente estero A il ricavato della vendita, dedotta la provvigione.

Poiché il commissionario svizzero B agisce in nome proprio, in un contratto di commissione vi sono sempre due forniture: una dal committente estero A al commissionario svizzero B e una dal commissionario svizzero B all'acquirente C (art. 20 LIVA).

La fornitura del committente A al commissionario B si realizza nel momento in cui il commissionario B fornisce il bene all'acquirente C. Al momento dell'importazione la fornitura del committente A al commissionario B non è dunque ancora avvenuta. Vi è stato unicamente il trasporto del bene sul territorio svizzero. Ciò concerne solo il momento, ma non il luogo della fornitura. Il luogo della fornitura del committente A al commissionario B si trova all'estero, ovvero al luogo della presa in consegna (fornitura con presa a carico presso il fornitore) oppure al luogo in cui inizia il trasporto o la spedizione del bene verso il territorio svizzero (forniture di beni trasportati o spediti).

- Entrata nel contratto da parte del commissionario svizzero B

Anziché concludere un'operazione di vendita con un acquirente, in determinati casi il commissionario svizzero B può partecipare personalmente all'operazione. Egli agisce in qualità di acquirente svizzero B, concludendo un contratto d'acquisto con il committente estero A. Non è quindi tenuto a versare il ricavato della vendita ma solo a pagare la controprestazione convenuta con il committente estero A.

La fornitura del committente A all'acquirente B avviene quando l'acquirente B dichiara di entrare nel contratto. Anche in questo caso, al momento dell'importazione la fornitura del committente A al commissionario B non è ancora avvenuta, ma il bene è stato unicamente trasportato sul territorio svizzero. Contrariamente al momento, il luogo della fornitura del committente A al commissionario B si trova anche in questo caso all'estero.

3.2.4.2 Ordinamento all'importazione

Poiché il commissionario svizzero B dispone economicamente del bene in Svizzera e può venderlo in nome proprio, il contratto di commissione stipulato tra il committente estero A e il

commissionario svizzero B conduce all'importazione del bene. È irrilevante che successivamente il commissionario B venda il bene a un acquirente C o che entri nel contratto.

Nella dichiarazione doganale il commissionario svizzero B è importatore e destinatario.

Se il bene è importato in adempimento di un contratto di commissione, l'imposta sull'importazione è calcolata sulla controprestazione³⁷ che il commissionario svizzero B deve versare al committente A in caso di vendita o di entrata nel contratto, comprese le spese fino al luogo di destinazione sul territorio svizzero. Se la controprestazione non è ancora nota al momento dell'importazione, l'imposta sull'importazione è calcolata sul valore di mercato, comprese le spese fino al luogo di destinazione sul territorio svizzero. È considerato valore di mercato il prezzo che il commissionario B (importatore) dovrebbe pagare, allo stadio dell'importazione, a un fornitore indipendente del Paese di provenienza del bene, al momento della nascita del debito fiscale e in condizioni di libera concorrenza, per ottenere il bene importato.

4 Debitore (persona assoggettata all'imposta/contribuente)

4.1 Base legale

L'assoggettamento all'imposta è l'obbligo di versare o, se richiesto dall'UDSC, di garantire l'imposta sull'importazione. È assoggettato all'imposta al momento dell'importazione di beni chi, a tenore dell'articolo 70 capoversi 2 e 3 LD, rientra nella cerchia dei debitori doganali (art. 51 cpv. 1 LIVA), indipendentemente dal fatto che si tratti del fornitore, dell'importatore, del proprietario, del commerciante o del consumatore. È parimenti assoggettato all'imposta colui che presenta una dichiarazione doganale. I contribuenti rispondono solidalmente tra di loro dell'imposta sull'importazione.

4.2 Soppressione della responsabilità solidale

Per la persona che allestisce dichiarazioni doganali a titolo professionale (art. 109 LD) la responsabilità solidale secondo l'articolo 70 capoverso 3 LD decade se (art. 51 cpv. 2 LIVA):

- l'importatore ha diritto a far valere integralmente, nel rendiconto periodico destinato all'AFC o all'AC FL, quale imposta precedente l'imposta sull'importazione;
- il debito fiscale è addebitato all'importatore sul conto PCD dell'UDSC;
- l'importatore ha conferito un mandato di rappresentanza diretta alla persona che allestisce a titolo professionale dichiarazioni doganali.

Queste condizioni devono essere adempiute cumulativamente. Vi è rappresentanza diretta quando la persona che allestisce a titolo professionale dichiarazioni doganali è incaricata dall'importatore di effettuare l'imposizione di un bene all'importazione e di addebitare l'IVA sul conto PCD dell'importatore. L'UDSC può esigere dalla persona che allestisce a titolo professionale dichiarazioni doganali la prova del suo potere di rappresentanza.

Se la responsabilità solidale dello spedizioniere decade e si deve riscuotere a posteriori l'imposta sull'importazione, l'obbligo del pagamento passa a un altro contribuente (p. es. l'importatore).

4.3 Procedura di riporto del pagamento (art. 63 LIVA)

A determinate condizioni, l'AFC o l'AC FL, può autorizzare i contribuenti registrati in Svizzera a dichiarare l'imposta sull'importazione presso l'AFC o l'AC FL invece di pagarla all'UDSC.

³⁷ Vedi regolamento 69-03

Assoggettato all'imposta per tali importazioni è quindi l'importatore registrato come contribuente e autorizzato ad applicare la procedura di riporto.

Il contribuente in Svizzera che ha ottenuto l'autorizzazione per la procedura di riporto dichiara, in aggiunta al rendiconto periodico destinato all'AFC o all'AC FL, l'imposta sull'importazione dovuta per le sue importazioni di beni. Contemporaneamente egli fa valere una deduzione dell'imposta precedente corrispondente al debito fiscale da lui stesso calcolato. L'imposta sull'importazione di beni importati da contribuenti titolari di un'autorizzazione dell'AFC o dell'AC FL non comporta pertanto alcun flusso di denaro (per informazioni dettagliate vedi regolamento 69-08 [Procedura di riporto del pagamento]).

5 Oggetto dell'imposta

5.1 Basi legali

5.1.1 Importazione di beni

Soggiace all'imposta sull'importazione l'importazione di beni, compresi le prestazioni di servizi e i diritti ivi contenuti (art. 52 cpv. 1 lett. a LIVA). Sono considerate beni tutte le cose mobili e immobili (art. 3 lett. b LIVA). Le cose immobili non vengono importate. Gli animali vivi sono equiparati alle cose. Sono considerati beni anche l'energia elettrica, il gas, il calore, il freddo e simili (art. 3 lett. b LIVA).

L'oggetto dell'imposta sull'importazione si distingue da quello dell'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero. Mentre nel caso di quest'ultima l'oggetto dell'imposta è la prestazione (fornitura, prestazione di servizio) effettuata dietro controprestazione da un contribuente, nel caso dell'importazione l'oggetto dell'imposta è dato non appena un bene viene fisicamente trasportato sul territorio svizzero attraverso il confine doganale. Il trasporto attraverso il confine doganale non deve necessariamente basarsi su un'operazione di vendita (fornitura). Anche i beni noleggiati, regalati o ceduti gratuitamente sul territorio svizzero soggiacciono all'imposta sull'importazione.

L'oggetto dell'imposta non comprende unicamente la cosa fisica, ma anche le prestazioni di servizi e i diritti in essa contenuti. Il rapporto tra il valore materiale della cosa e il valore delle prestazioni di servizi o dei diritti non riveste alcuna importanza. Anche se il valore materiale rappresenta soltanto una parte minima del valore delle prestazioni di servizi o dei diritti contenuti, l'oggetto dell'imposta è costituito dalla cosa compresi le prestazioni di servizi e i diritti (p. es. programmi per computer su supporti di dati). Pertanto, all'atto dell'importazione, non vengono imposti soltanto la controprestazione o il valore di mercato della cosa fisica, bensì anche la controprestazione per le prestazioni di servizi e/o i diritti in essa contenuti oppure il loro valore di mercato.

Se in un primo momento il fornitore conteggia all'importatore unicamente la controprestazione per il valore materiale del bene e soltanto dopo l'importazione conteggia la controprestazione per il diritto connesso al bene, in quanto essa viene calcolata in base a una quantità non ancora nota al momento dell'importazione, per la base di calcolo dell'imposta si applicano le disposizioni del regolamento 69-03 (cifra 5.2 Diritti di licenza, di brevetto e di marchio).

Se al momento dell'importazione di supporti di dati non è possibile stabilirne il valore di mercato e se l'importazione dei supporti di dati non è esente da imposta ai sensi dell'articolo 53 LIVA, l'imposta sull'importazione non è dovuta e le disposizioni sull'imposta sull'acquisto (art. 45–49 LIVA) sono applicabili (art. 52 cpv. 2 LIVA; vedi cifra 5.2 [Supporti di dati senza valore di mercato]). L'imposizione compete all'AFC o all'AC FL. Siffatti supporti di dati vanno tuttavia dichiarati per l'imposizione presso l'ufficio doganale all'atto del passaggio del confine.

Non tutti i supporti di dati il cui valore non è noto al momento dell'importazione sono considerati automaticamente supporti di dati senza valore di mercato. La LIVA definisce il valore di mercato come il prezzo che un importatore dovrebbe pagare, allo stadio dell'importazione, a un fornitore indipendente nel Paese di provenienza del bene, al momento della nascita del debito fiscale e in condizioni di libera concorrenza, per ottenere lo stesso bene.

Per supporto di dati senza valore di mercato (art. 111 OIVA) s'intende ogni supporto di dati che nel genere e nella natura in cui è stato importato:

- non può essere acquistato dietro versamento di una controprestazione già stabilita al momento dell'importazione; e
- non può essere utilizzato, come da contratto, dietro pagamento di un diritto di licenza unico e già stabilito al momento dell'importazione.

Determinante per valutare se si è in presenza di un supporto di dati senza valore di mercato è il supporto stesso con le prestazioni di servizi ivi contenute e i diritti connessi, a prescindere dall'operazione all'origine dell'importazione. Il supporto di dati può contenere segnatamente programmi e file informatici, i relativi aggiornamenti e le versioni successive, nonché dati sonori e visivi.

Se un supporto di dati viene ceduto gratuitamente o l'importatore versa al fornitore la controprestazione per il diritto a esso connesso soltanto dopo che è stato rivenduto, ciò non significa che tale supporto non abbia un valore di mercato.

La cifra 5.2 contiene un elenco dei supporti di dati considerati senza valore di mercato all'atto dell'importazione. Il supporto di dati può essere costituito da qualsiasi materiale (carta, materia plastica, metallo ecc.) e presentare qualsiasi forma (foglio di carta, libro, dischetto, CD, DVD, scheda di memoria ecc.). Per i supporti di dati senza valore di mercato occorre indicare nella dichiarazione doganale un valore IVA di 0 franchi.

Sono equiparati ai supporti di dati senza valore di mercato determinati supporti di dati con un'elevata quota di prestazioni di servizio specifiche al mandato, purché il supporto di dati sia consegnato o ceduto al committente sulla base di un negozio giuridico autonomo. La consegna o la cessione del materiale di supporto come mezzo di trasferimento di diritti in tale contesto non è considerata come fornitura di un bene. In primo piano vi è l'acquisto di una prestazione dall'estero. Dalla cifra 5.2.3 (Supporti di dati con un'elevata quota di prestazioni di servizio specifiche al mandato) è desumibile di quali supporti di dati si tratta. Anche in questo caso il supporto di dati può essere costituito da qualsiasi materiale e presentare qualsiasi forma. Anche per tali supporti di dati occorre indicare nella dichiarazione doganale un valore IVA di 0 franchi.

Se nessun bene viene fisicamente trasportato sul territorio svizzero attraverso il confine doganale, manca l'oggetto dell'imposta sull'importazione e l'UDSC non riscuote quindi l'imposta sull'importazione (vedi però cifra 5.1.2). Ciò accade per esempio per le importazioni di dati mediante teletrasmissione. In siffatti casi la riscossione dell'IVA compete unicamente all'AFC o all'AC FL.

5.1.2 Negozi in zona franca di tasse in territorio svizzero ai sensi dell'articolo 17 capoverso 1^{bis} LD

Soggiacciono altresì all'imposta sull'importazione i beni acquistati in franchigia di dazio presso negozi in zona franca di tasse in Svizzera ai sensi dell'articolo 17 capoverso 1^{bis} LD da viaggiatori provenienti dall'estero nel traffico aereo e immessi in libera pratica (art. 52 cpv. 1 lett. b LIVA). L'imposta sull'importazione viene riscossa all'atto dell'immissione in libera pratica di tali

beni, purché non sia possibile un'importazione in esenzione da imposta (p. es. nell'ambito delle quantità in franchigia o del limite di franchigia secondo il valore nel traffico turistico)³⁸. Secondo l'articolo 52 capoverso 1 lettera b LIVA l'oggetto dell'imposta sull'importazione è noto, benché tali beni non siano stati trasportati attraverso il confine in entrata ma siano stati acquistati presso negozi in zona franca di tasse in Svizzera. È necessario che tali acquisti vengano assoggettati all'imposta sull'importazione, in quanto la vendita di beni presso negozi in zona franca di tasse in Svizzera a viaggiatori provenienti dall'estero è esente dall'IVA in territorio svizzero (art. 23 cpv. 2 n. 11 LIVA).

5.2 Supporti di dati senza valore di mercato

5.2.1 Supporti di dati con programmi per computer o parti di essi

- Aggiornamenti (update/upgrade) di programmi per computer che possono essere acquistati unicamente in relazione a un contratto che non stabilisce il numero e/o la periodicità delle importazioni di ulteriori supporti dati nel corso della durata del contratto (p. es. contratto di manutenzione).
- File o parti di essi che possono essere acquistati unicamente in relazione a un contratto che non stabilisce il numero e/o la periodicità delle importazioni di ulteriori supporti dati nel corso della durata del contratto (p. es. aggiunte).
- Programmi per computer che possono essere utilizzati unicamente dietro pagamento periodico di diritti di licenza.

Non si tratta di un supporto di dati senza valore di mercato se lo stesso programma per computer può essere anche acquistato mediante il versamento di un prezzo da pagare un'unica volta oppure utilizzato dopo il pagamento di un diritto di licenza, stabilito al momento dell'importazione, da versare un'unica volta.

Sono considerati supporti di dati senza valore di mercato del genere qui descritto per esempio anche le schede Sat Access pronte per l'uso (schede per decoder, schede per programmi televisivi) che, una volta inserite nel ricevitore satellitare (sat-receiver, decoder), hanno la funzione di decodificare programmi televisivi codificati trasmessi via satellite e che possono essere acquistate solo nell'ambito della stipulazione di un abbonamento (dietro pagamento periodico del diritto di licenza). Non si tratta di un supporto di dati senza valore di mercato se l'importatore fa fabbricare le schede Sat Access all'estero nell'ambito di un mandato di produzione o se tali schede vengono importate per collezionismo o per motivi non conformi al loro scopo.

- Programmi per computer che in assenza di licenza non funzionano o funzionano solo in modo limitato e sono ceduti gratuitamente.

L'espressione «funzionano solo in modo limitato» significa che il tempo di funzionamento o le funzioni del programma per computer sono limitati fintanto che l'utente non ha acquistato una licenza per il suo impiego. Dopo il pagamento della controprestazione per la licenza, l'utente riceve un codice, una scheda (dongle o altro) o un supporto di dati su chiave per attivare il programma.

³⁸ Vedi regolamento 69-02

«Ceduti gratuitamente» significa che un siffatto programma per computer non è acquistato né nell'ambito di un contratto d'acquisto o di commissione né sulla base del pagamento di un diritto di licenza o di un'altra controprestazione. La cessione gratuita di questo programma per computer deve essere accordata a chiunque.

Sono esclusi i programmi per computer il cui tempo di funzionamento è limitato dal fatto che l'utente, dopo aver acquistato la licenza e aver installato il programma sul proprio computer, deve eseguire anche l'attivazione del programma. Tale attivazione rappresenta una misura di protezione anticopia e non l'attivazione del programma sulla base dell'acquisto della licenza.

5.2.2 Supporti di dati con archivi di suoni e di immagini

- Musica (in forma digitale o analogica) per la quale non deve essere pagata alcuna controprestazione per il supporto di dati, ma unicamente per il diritto di utilizzazione, e tale controprestazione è calcolata in funzione di una grandezza che non è stabilita al momento dell'importazione (p. es. importazione di un supporto di dati principale allo scopo di riprodurlo sul territorio svizzero; la controprestazione viene calcolata sulla base del numero dei supporti di dati riprodotti).
- Immagini (in forma digitale o analogica) per le quali non deve essere pagata alcuna controprestazione per il supporto di dati, ma unicamente per il diritto di utilizzazione, e tale controprestazione è calcolata in funzione di una grandezza che non è stabilita al momento dell'importazione (p. es. importazione di immagini allo scopo di pubblicarle su una rivista; la controprestazione viene calcolata sulla base della tiratura della rivista).
- Filmati (in forma digitale o analogica) per i quali non deve essere pagata alcuna controprestazione per il supporto di dati, ma unicamente per il diritto di utilizzazione, e tale controprestazione è calcolata in funzione di una grandezza che non è stabilita al momento dell'importazione (p. es. importazione di un filmato allo scopo di proiettarlo sul territorio svizzero; la controprestazione viene calcolata sulla base del numero di spettatori o di proiezioni).

5.2.3 Supporti di dati con un'elevata quota di prestazioni di servizio specifiche al mandato

- Piani e disegni di architetti o ingegneri, che questi consegnano al committente in virtù di un negozio giuridico autonomo.

Si è in presenza di un negozio giuridico autonomo se la prestazione è fornita indipendentemente dalla consegna di una costruzione o di un bene mobile.

Non si tratta di una prestazione in virtù di un negozio giuridico autonomo se, per esempio, un architetto deve consegnare al committente, oltre al supporto di dati, anche la costruzione o parti di essa. Si è invece in presenza di un negozio giuridico autonomo se l'architetto, oltre alla consegna del supporto di dati, si assume solo compiti di sorveglianza e consulenza.

- Disegni e illustrazioni di grafici o designer che questi consegnano al committente in virtù di un negozio giuridico autonomo.
- Diritti rappresentati da un titolo e valori immateriali che sono ceduti in virtù di un negozio giuridico autonomo.

Si è in presenza di un negozio giuridico autonomo se i diritti o i valori immateriali sono ceduti indipendentemente dalla fornitura di un bene.

- Atti giuridici di avvocati che questi consegnano al committente in virtù di un negozio giuridico autonomo.
- Pareri di esperti che questi consegnano al committente in virtù di un negozio giuridico autonomo.
- Traduzioni di testi che il traduttore consegna al committente in virtù di un negozio giuridico autonomo.
- Risultati di ricerche e collaudi, risultati di analisi, valutazioni e simili che l'autore consegna al committente in virtù di un negozio giuridico autonomo.

Se il risultato viene importato unitamente al bene sottoposto a parere, analisi o valutazione, occorre osservare la tabella alla cifra 5.3 (Visione d'insieme dei supporti di dati con o senza valore di mercato).

- Modelli di stampa (diapositive, fotografie ecc., anche su supporti leggibili elettronicamente) che un editore estero di stampati trasmette gratuitamente a una tipografia svizzera, la quale produce stampati su suo ordine sulla base degli originali.
- Schizzi e disegni definitivi di grafici, finché vengono inviati avanti e indietro tra questi e i loro clienti per valutazione.

5.2.4 Assoggettamento sul territorio svizzero all'atto dell'importazione di supporti di dati senza valore di mercato

All'atto dell'importazione di supporti di dati senza valore di mercato, sul valore del supporto, compresi le prestazioni di servizio e i diritti ivi contenuti, viene riscossa l'imposta sull'acquisto (art. 52 cpv. 2 LIVA). Per maggiori informazioni, gli acquirenti in Svizzera possono rivolgersi a:

Amministrazione federale delle contribuzioni
Divisione principale Imposta sul valore aggiunto
Schwarztorstrasse 50
3003 Berna

e gli acquirenti del Principato del Liechtenstein a:

Liechtensteinische Steuerverwaltung
 Abteilung Mehrwertsteuer
 Aeulestrasse 38
 Postfach 684
 9490 Vaduz

5.3 Visione d'insieme dei supporti di dati con o senza valore di mercato

La tabella qui appresso aiuta a distinguere le importazioni che soggiacciono all'imposta sull'importazione dalle importazioni che soggiacciono all'imposta sull'acquisto, la cui determinazione compete all'AFC o all'AC FL.

Genere di prestazione	Imposta sull'importazione	Imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero / imposta sull'acquisto
1. Importazione di musica, immagini e filmati		
L'importatore paga al fornitore, con o senza conteggio separato, una controprestazione per il supporto di dati nonché un diritto di licenza unico esigibile al momento dell'acquisto oppure solamente dopo la rivendita o la proiezione/diffusione dei dati in territorio svizzero	X (controprestazione per il supporto di dati + diritto di licenza)	
L'importatore paga al fornitore una controprestazione per il supporto di dati nonché un diritto di licenza calcolato in funzione del numero di supporti di dati riprodotti o del numero di proiezioni/spettatori eccetera	X (controprestazione per il supporto di dati)	X (licenza)
L'importatore paga al fornitore un diritto di licenza unico esigibile al momento dell'acquisto oppure solamente dopo la rivendita o la proiezione/diffusione dei dati in territorio svizzero e che comprende anche i costi del supporto di dati	X (diritto di licenza)	
L'importatore paga al fornitore un diritto di licenza calcolato in funzione del numero di supporti di dati riprodotti o del numero di proiezioni/spettatori eccetera e che comprende anche i costi del supporto di dati		X (licenza)
Dati teletrasmessi		X
L'importatore fa eseguire all'estero delle copie del supporto di dati sulla base dei diritti di utilizzazione acquisiti nell'ambito di un contratto d'appalto concluso con una copisteria, e in seguito le importa	X (controprestazione per l'ordine di copia)	

Genere di prestazione	Imposta sull'importazione	Imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero / imposta sull'acquisto
L'importatore riceve le copie del supporto di dati da un terzo anziché dal concessore della licenza verso pagamento delle spese di copiatura	X (controprestazione per le copie)	

2. Importazione di piani e disegni di architetti, ingegneri, designer e grafici		
Piani e disegni di architetti, ingegneri, designer o grafici teletrasmessi dall'estero		X
Piani e disegni di disegnatori o aziende CAD eseguiti all'estero per ordine di un architetto, ingegnere, designer o grafico svizzeri nell'ambito di un contratto d'appalto tra quest'ultimo e il disegnatore o l'azienda CAD, su supporti di dati di qualsiasi genere	X (controprestazione per l'ordine)	
Piani e disegni di disegnatori o aziende CAD eseguiti all'estero per ordine di architetti, ingegneri, designer o grafici svizzeri, teletrasmessi		X
3. Importazione di diritti e brevetti di procedimento		
Importazione di diritti o brevetti di procedimento in virtù di un negozio giuridico autonomo, su supporti di dati di qualsiasi tipo		X
Importazione di un bene con licenza unica (brevetto di procedimento incluso nel bene importato, con o senza conteggio separato)	X (controprestazione/valore di mercato del bene, inclusa licenza)	
Importazione di un bene (esclusi i supporti di dati secondo la cifra 5.2 Supporti di dati senza valore di mercato) con diritto di licenza da pagare periodicamente (p. es. in funzione della durata d'impiego o della quantità di pezzi prodotti)	X (valore di mercato del bene)	X (licenza)
4. Importazione di software		
Software con valore di mercato, importati su supporti di dati di qualsiasi genere	X (controprestazione/valore di mercato software, inclusi diritti)	
Software con valore di mercato, teletrasmessi dall'estero		X

Genere di prestazione	Imposta sull'importazione	Imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero / imposta sull'acquisto
• Software senza valore di mercato (vedi cifra 5.2) Supporti di dati senza valore di mercato)		X
• Schede (dongle o altro) o supporti di dati su chiave per accedere a un software	X (controprestazione/valore di mercato, inclusa licenza)	
• Codici d'accesso a software, importati su documenti cartacei	X (documento esonerato dall'imposta)	X (licenza)
• Contratti di licenza importati su supporti di dati di qualsiasi tipo, estensione di una licenza di software ad altre postazioni di lavoro	X (documento esonerato dall'imposta)	X (licenza)
5. Importazione di modelli e prototipi		
• Modelli e prototipi creati all'estero sulla base di piani esistenti nell'ambito di un mandato	X (controprestazione per l'ordine)	
• Altri modelli e prototipi	X (controprestazione/valore di mercato)	
6. Importazione di analisi, perizie e valutazioni³⁹		
• Importazione senza il bene.		X
• Importazione unitamente al bene sottoposto ad analisi, perizia o valutazione:		
○ il committente ha esportato il bene nel regime d'esportazione ai fini dell'analisi, della perizia o della valutazione e lo riceve indietro unitamente al rapporto d'analisi, alla perizia o al risultato della valutazione	X (importazione come bene svizzero di ritorno ⁴⁰)	X (rapporto)
○ il bene proviene dall'estero e il committente lo riceve unitamente al rapporto d'analisi, alla perizia o al risultato della valutazione	X (controprestazione/valore di mercato del bene)	X (rapporto)

³⁹ Se il bene viene importato unitamente all'analisi, alla perizia o alla valutazione, all'estero esso deve essere stato semplicemente valutato o analizzato in vista della stesura del rapporto. Qualora il bene sia stato esaminato o elaborato all'estero dal punto di vista della funzionalità, la presente cifra non è applicabile in quanto si tratta dell'importazione di un bene trasformato.

⁴⁰ Vedi regolamento 69-07

5.4 Pluralità di prestazioni

Nell'ambito dell'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero, in caso di pluralità di prestazioni si applicano i seguenti principi (art. 19 LIVA):

- Prestazioni indipendenti le une dalle altre sono trattate singolarmente.
- Più prestazioni indipendenti le une dalle altre che sono riunite in un insieme o offerte quale combinazione di prestazioni possono essere trattate come la prestazione preponderante se:
 - sono fornite in cambio di una controprestazione complessiva; e
 - la prestazione preponderante rappresenta almeno il 70 per cento della controprestazione complessiva (combinazione).
- Le prestazioni che sono strettamente correlate sotto il profilo economico e che si intrecciano al punto da dover essere considerate come un tutto indivisibile costituiscono un'operazione economica unica e sono trattate come una prestazione complessiva.
- Le prestazioni accessorie, quali la fornitura di imballaggi, sono trattate fiscalmente come la prestazione principale.

Tali principi sono determinanti anche nell'ambito dell'imposta sull'importazione (art. 52 cpv. 3 in combinato disposto con l'art. 19 LIVA).

Dal momento che nel caso dell'imposta sull'importazione l'oggetto dell'imposta non è la singola prestazione (fornitura, prestazione di servizi) bensì l'importazione di un bene con le prestazioni di servizi e i diritti ivi contenuti, tali disposizioni hanno effetto:

- sulle esenzioni dall'imposta;
- sull'ammontare della base di calcolo dell'imposta;
- e sull'aliquota applicabile.

Per quanto riguarda l'oggetto dell'imposta, all'atto dell'importazione, sono possibili solo due fattispecie:

O viene importato un bene e l'oggetto dell'imposta è dunque dato oppure non vi è importazione di un bene e quindi manca anche l'oggetto dell'imposta. L'ammontare della quota di prestazioni di servizio eventualmente contenuta nel bene importato è irrilevante.

Nella determinazione dell'imposta sull'importazione vanno quindi osservate le disposizioni concernenti la pluralità di prestazioni quando, all'atto dell'importazione di beni, sussistono per esempio le seguenti fattispecie:

- pluralità di beni composta di un bene imponibile all'aliquota ridotta e di un bene imponibile all'aliquota normale;
- pluralità di beni composta di un bene imponibile e di uno esente dall'imposta;
- pluralità di beni composta di un imballaggio e del suo contenuto;
- pluralità di prestazioni composta della fornitura di un bene dall'estero sul territorio svizzero e del trasporto del bene fino all'acquirente sul territorio svizzero;

- pluralità di prestazioni composta della fornitura di un bene dall'estero sul territorio svizzero e del montaggio del bene sul territorio svizzero.

Bisogna stabilire come tali fattispecie devono essere trattate sotto il profilo fiscale, vale a dire quale aliquota d'imposta è determinante, se la prestazione è imponibile o esente da imposta nonché quali controprestazioni per prestazioni o quali valori di mercato sono parte integrante della base di calcolo dell'imposta. Occorre procedere come segue.

- Vi sono prestazioni strettamente correlate sotto il profilo economico e che si intrecciano al punto da dover essere considerate come un tutto indivisibile (prestazione complessiva [vedi cifra 5.4.1])?
- Vi sono una prestazione principale e una prestazione accessoria (cifra 5.4.2)?

Se non si risponde in modo affermativo a nessuna di queste domande, occorre verificare se vi è una combinazione di prestazioni offerte in cambio di una controprestazione globale (combinazione di prestazioni indipendenti le une dalle altre [vedi cifra 5.4.3]).

Ai sensi dell'articolo 32 OIVA, le disposizioni sugli insiemi e le combinazioni di beni (art. 19 cpv. 2 LIVA) sono applicabili per analogia anche al luogo della fornitura⁴¹.

5.4.1 Prestazione complessiva

5.4.1.1 Definizione

Vi è una prestazione complessiva secondo l'articolo 52 capoverso 3 in combinato disposto con l'articolo 19 capoverso 3 LIVA quando singole prestazioni sono strettamente correlate sotto il profilo economico e si intrecciano al punto da dover essere considerate come un tutto indivisibile. La singola prestazione coincide con l'oggetto della prestazione complessiva tanto da venire in esso assorbita e perdere la sua autonomia. Le singole prestazioni costituiscono un pacchetto di prestazioni che, per la valutazione ai fini dell'IVA, non può essere suddiviso in singoli componenti. Si è in presenza di una prestazione complessiva quando la struttura complessiva o il carattere complessivo delle prestazioni collegate tra loro verrebbe annullato o modificato, qualora le singole prestazioni venissero cambiate e sostituite da altre. Le prestazioni complessive sono da considerarsi come un'operazione economica unica.

Nel caso dei beni, tale definizione si riferisce alle cose e alle loro parti costitutive. È parte costitutiva di una cosa tutto ciò che secondo il concetto usuale del luogo s'immedesima con essa e non ne può essere separato senza distruggerla, deteriorarla o alterarla (art. 642 segg. CC). La parte costitutiva non è una cosa propriamente detta (bensì solo una parte di una cosa).

5.4.1.2 Trattamento fiscale

Il trattamento dal punto di vista dell'IVA (aliquota d'imposta, esenzione dall'imposta) avviene quindi in base alla caratteristica essenziale per la prestazione complessiva, ossia deriva da quella prestazione considerata preminente per la sua valenza economica. Conformemente al carattere generale dell'IVA come imposta sul consumo, la valutazione va effettuata in primo luogo nell'ottica del consumatore in base a criteri economici. Non si tratta quindi dell'opinione soggettiva del concreto destinatario della prestazione. Occorre piuttosto verificare se il complesso di prestazioni è inteso come prestazione unitaria in base all'interpretazione generale di un determinato gruppo di acquirenti. È ininfluenza il modo in cui è strutturato il contratto e se il prestatore indica nella fattura la prestazione complessiva o le singole parti costitutive della prestazione.

⁴¹ Vedi cifra 2

5.4.1.3 Esempi

- Un impianto pronto per l'uso composto di singoli macchinari deve essere consegnato sul luogo dell'azienda quale prestazione complessiva.

I singoli beni sono forniti da una persona dall'estero e montati sul territorio svizzero. Tale persona non è registrata quale contribuente né presso l'AFC né presso l'AC FL e ha effettuato dei lavori sui beni sul territorio svizzero (montaggio). I lavori sono dunque parte costitutiva della prestazione complessiva e di conseguenza non vanno trattati separatamente.

- Uno scultore crea una scultura che tiene nelle mani un libro antico originale. L'oggetto d'arte, ovvero la figura e il libro, costituisce un tutto indivisibile.

Se lo scultore trasporta personalmente l'oggetto d'arte da lui creato sul territorio svizzero, si tratta di un'importazione esente da imposta⁴². Il libro è parte costitutiva dell'oggetto d'arte e non va quindi imposto separatamente.

- Calendario dell'Avvento, composto da un contenitore in materia plastica ricoperto da un cartone incollato, sul quale sono stampati dei motivi natalizi, con 24 finestrelle. Dietro a ogni finestrella si nasconde una figurina di cioccolato.

Nonostante le figurine di cioccolato (alimenti) contenute, il calendario dell'Avvento va considerato come una prestazione complessiva unica e indivisibile imponibile all'aliquota normale.

⁴² Vedi regolamento 69-02

5.4.2 Prestazione principale e prestazione accessoria

5.4.2.1 Descrizione e trattamento fiscale

Se le combinazioni di più prestazioni (beni oppure beni e prestazioni di servizio) non possono essere considerate una prestazione complessiva⁴³, è necessario esaminare se si tratta di una prestazione principale e di una prestazione accessoria secondo l'articolo 52 capoverso 3 in combinato disposto con l'articolo 19 capoverso 4 LIVA.

Nel caso delle prestazioni accessorie si tratta di prestazioni parziali strettamente correlate alla prestazione principale. La prestazione principale rappresenta il vero e proprio nocciolo ed è in primo piano, mentre la prestazione accessoria è solo di secondaria importanza.

Una prestazione va considerata come prestazione accessoria di una prestazione principale se sono contemporaneamente adempiute le seguenti condizioni:

- è secondaria rispetto all'altra prestazione;
- è strettamente collegata alla prestazione principale;
- completa, migliora o perfeziona, sotto un profilo economico, la prestazione principale;
- viene solitamente fornita insieme alla prestazione principale (in seguito a essa).

Per prestazioni accessorie in correlazione all'importazione di beni entrano in considerazione:

- la consegna dell'imballaggio di un bene (vedi cifra 5.4.2.2);
- la consegna di componenti e accessori (vedi cifra 5.4.2.3);
- altre prestazioni correlate a un bene importato (p. es. prestazioni di trasporto e d'imposizione, vedi cifra 5.4.2.4).

Le prestazioni accessorie condividono il destino fiscale della prestazione principale. Esse vanno imposte secondo le disposizioni valide per la prestazione principale.

5.4.2.2 Imballaggio di un bene

Un imballaggio di un bene deve sempre essere considerato, indipendentemente dal suo valore d'uso, come prestazione accessoria del bene importato se costituisce un imballaggio usuale del bene contenuto (vedi anche la pubblicazione «[52.24 Imballaggi \[con o senza deposito\]](#)»). Non ha importanza se gli imballaggi possono essere utilizzati una o più volte e se i loro costi sono inclusi nel prezzo o fatturati separatamente.

Un imballaggio non usuale non va considerato come prestazione accessoria bensì come parte di una combinazione di prestazioni (combinazione di prestazioni indipendenti fra loro)⁴⁴.

Quali esempi di beni con imballaggio usuale vanno citati:

- latte in Tetra-Pack;
- pasticcini in scatole regalo;

⁴³ Vedi cifra 5.4.1

⁴⁴ Vedi cifra 5.4.3

- biscotti in scatole di latta stagnata con stampa.

Quali esempi di beni con imballaggio inusuale vanno citati:

- pasticcini in scatole di legno o di ceramica;
- cesti di frutta pieni;
- macchinine giocattolo riempite di articoli di marzapane;
- recipienti riempiti di senape (p. es. boccali di birra).

5.4.2.3 Componenti e accessori

Componenti e accessori condividono il destino fiscale della prestazione principale se le condizioni relative alle prestazioni accessorie sono adempiute (vedi cifra 5.4.2.1). In caso contrario si tratta di una combinazione di beni⁴⁵.

Quali esempi di tali prestazioni principali con prestazioni accessorie vanno citati:

- corone (prestazione principale) con filo per legare e nastri (prestazione accessoria);
- piante (prestazione principale) in contenitori (prestazione accessoria) dei generi seguenti:
 - vasi e ciotole non smaltati e non dipinti a mano di terracotta, maiolica o grès;
 - vasi e ciotole di materia plastica;
 - vasi di coltura di polistirolo.
- composizioni di piante e fiori (prestazione principale) con componenti (prestazione accessoria) dei generi seguenti:
 - carta oleata, carta crespata, fermagli per rose, anelli per garofani, fili di rinforzo, bastoncini di legno per supporto, ovatta per avvolgere steli di fiori, graffette, spilli, rafia, spugna per fiorai e simili;
 - sottovasi in materia plastica, assi di legno e anelli di paglia;
 - cestini.
- piante in idrocoltura confezionate (prestazione principale) con argilla espansa e vaso di coltura interno (prestazione accessoria);
- barattolo (prestazione principale) con semplice apriscatole fissato (prestazione accessoria);
- riviste (prestazione principale) con rilegatura (prestazione accessoria);
- confezioni di medicinali (prestazione principale) con cucchiali, dosatori o pipette (prestazione accessoria);

⁴⁵ Vedi cifra 5.4.3

- imballaggi di succhi di frutta (prestazione principale) con cannuccia (prestazione accessoria);
- coppette di gelato (prestazione principale) con cucchiari (prestazione accessoria);
- supporti di dati (prestazione principale) con le relative riviste (prestazione accessoria) che si riferiscono esclusivamente al contenuto dei supporti di dati;
- libro relativo a un software (prestazione principale) con un supporto di dati all'interno (prestazione accessoria) contenente gli esempi riportati nel libro;
- guide (libri [prestazione principale]) con piantina all'interno (prestazione accessoria);
- giornali (prestazione principale) con inserti pubblicitari all'interno (prestazione accessoria).

5.4.2.4 Altre prestazioni correlate ad un bene importato

Le prestazioni fornite in correlazione a un bene importato, come il trasporto e l'imposizione del bene importato, il piantare le piante importate in caso di mandato relativo a lavori di giardinaggio e simili, sono considerate prestazioni accessorie usuali. I costi di tali prestazioni condividono il destino fiscale del bene importato.

5.4.3 Combinazione di beni

5.4.3.1 Definizione

Tali fattispecie riguardano una pluralità di prestazioni indipendenti le une dalle altre (beni), riunite in un insieme (combinazione di diversi beni) o offerte come combinazione di prestazioni (combinazione di beni e prestazioni di servizi oppure di diverse prestazioni di servizi; art. 52 cpv. 3 in combinato disposto con l'art. 19 cpv. 2 LIVA). Non si tratta pertanto né di una prestazione complessiva⁴⁶ né di una prestazione principale correlata a una prestazione accessoria⁴⁷.

Quali esempi di tali insiemi sono da citare:

- pasticcini in scatole di legno e ceramica;
- cesti di frutta pieni;
- piante in vasi e ciotole di vetro;
- piante in vasi e ciotole smaltati o dipinti a mano;
- piante con coprivaso (cache-pot);
- piante in idrocoltura in vaso di coltura con indicatore del livello dell'acqua e/o vaso esterno;
- riviste per bambini con giochi;
- riviste di moda con bigiotteria;
- piante in vasi, brocche, fontane ornamentali o altri recipienti inusuali;

⁴⁶ Vedi cifra 5.4.1

⁴⁷ Vedi cifra 5.4.2

- piante in recipienti per giardini pensili o padiglioni;
- macchinine giocattolo riempite di articoli di marzapane;
- macchinine giocattolo su una tavoletta di cioccolata;
- film documentario o divertente su supporto di dati con libretto allegato;
- set di monete per collezionisti composto di una moneta d'oro coniata dagli Stati designata nella voce di tariffa 9705.000 (esente da imposta) e di una moneta d'argento coniata dagli Stati (imponibile).

5.4.3.2 Principio

Ogni singola prestazione delle prestazioni indipendenti combinate fra loro (combinazione di beni) costituisce, per quanto riguarda l'IVA, un'importazione indipendente. L'imposizione di simili combinazioni non presenta difficoltà, fintanto che i beni combinati soggiacciono tutti alla medesima aliquota o sono composti unicamente di beni imponibili oppure di beni esenti da imposta. Se tuttavia la combinazione comprende beni che soggiacciono ad aliquote diverse, ogni bene va imposto alla rispettiva aliquota. Lo stesso vale quando la combinazione è composta sia di beni imponibili sia di beni esenti da imposta.

Affinché sia possibile un'imposizione separata, il fabbricante della combinazione deve informare l'ufficio doganale mediante un documento (calcolo dei costi) in merito all'ammontare della controprestazione complessiva e dei prezzi di costo dei singoli beni contenuti nella combinazione. Gli elementi di costo che non possono essere attribuiti integralmente ai singoli beni (costi generali, utili, spese di trasporto ecc.) devono essere ripartiti sui singoli beni contenuti nella combinazione proporzionalmente al valore degli stessi.

Se all'atto dell'importazione di combinazioni manca tale documento o sussistono dubbi sull'esattezza del calcolo dei costi, la controprestazione complessiva viene imposta all'aliquota superiore.

In deroga al principio enunciato, per motivi di semplificazione si applicano disposizioni particolari per i seguenti beni, illustrati alla cifra 5.4.3.3:

- riviste con beni allegati (p. es. supporti di dati, suoni o immagini);
- composizioni di piante e fiori, fino a un valore della controprestazione di 300 franchi;
- piante in idrocoltura con coprivaso (cache-pot), fino a un valore della controprestazione di 300 franchi;
- corone dell'Avvento e ghirlande con foglie, fiori recisi o rami naturali, fino a un valore della controprestazione di 300 franchi;
- mazzi di fiori e corone funebri guarnite con materiale vegetale;
- altre combinazioni offerte in cambio di una controprestazione complessiva con una prestazione preponderante pari almeno al 70 per cento.

5.4.3.3 Eccezioni

- Riviste con beni allegati (p. es. supporti di dati, suoni o immagini)

Indipendentemente dal valore della rivista e del bene allegato, all'atto dell'importazione di tali combinazioni va applicata l'aliquota ridotta, purché ci sia una rivista che soggiace all'aliquota ridotta e questa non rappresenti una prestazione accessoria⁴⁸ al bene allegato.

Per altri stampati con beni allegati che soggiacciono all'aliquota ridotta si applicano il principio generale dell'imposizione separata valido in caso di combinazioni nonché, eventualmente, le regole valide per le combinazioni offerte in cambio di una controprestazione complessiva con una prestazione preponderante pari almeno al 70 per cento (vedi sotto).

- Composizioni di piante e fiori, fino a un valore della controprestazione di 300 franchi

All'atto dell'importazione le composizioni di piante e fiori soggiacciono nel loro insieme all'aliquota ridotta se il valore della controprestazione nel luogo di destinazione in territorio svizzero per ciascuna composizione non supera i 300 franchi e se l'aspetto generale della composizione è principalmente caratterizzato da fiori e/o ad altre piante imponibili all'aliquota ridotta.

Per contro, se altri elementi della composizione sono in primo piano, come per esempio una bottiglia di vino o di spumante, si applicano il principio generale dell'imposizione separata valido in caso di combinazioni nonché, eventualmente, le regole valide per le combinazioni offerte in cambio di una controprestazione complessiva con una prestazione preponderante pari almeno al 70 per cento" (vedi sotto).

- Piante in idrocoltura con coprivaso (cache-pot), fino a un valore della controprestazione di 300 franchi

All'atto dell'importazione le piante di idrocoltura con coprivaso e indicatore del livello dell'acqua soggiacciono sempre all'aliquota ridotta se il valore della controprestazione nel luogo di destinazione in territorio svizzero per ciascuna pianta o ciascun vaso non supera i 300 franchi.

Questa regola non si applica quando all'importazione le piante di idrocoltura, gli indicatori del livello dell'acqua e i portavasi sono presentati insieme ma ogni elemento è imballato separatamente.

- Mazzi di fiori e corone funebri guarnite con materiale vegetale

Indipendentemente dal prezzo di vendita al dettaglio, i mazzi di fiori e le corone funebri guarnite con materiale vegetale vanno sempre imposti all'aliquota ridotta.

- Corone dell'Avvento e ghirlande con foglie, fiori recisi o rami naturali, fino a un valore della controprestazione di 300 franchi

All'atto dell'importazione le corone dell'Avvento e le ghirlande soggiacciono sempre all'aliquota ridotta se il valore della controprestazione nel luogo di destinazione in territorio svizzero per ciascuna corona o ghirlanda non supera i 300 franchi e se le corone dell'Avvento e le ghirlande contengono, oltre ad altri beni, anche foglie, fiori recisi o rami naturali.

⁴⁸ Vedi cifra 5.4.2

- Altre combinazioni offerte in cambio di una controprestazione complessiva con una prestazione preponderante pari almeno al 70 per cento (art. 19 cpv. 2 LIVA e art. 112 OIVA)

Più prestazioni indipendenti le une dalle altre che sono offerte quale combinazione di prestazioni possono essere trattate come la prestazione preponderante se sono fornite in cambio di una controprestazione complessiva e la prestazione preponderante rappresenta almeno il 70 per cento della controprestazione complessiva. Questa disposizione è valida in deroga al principio dell'imposizione separata da applicare a combinazioni di prestazioni indipendenti le une dalle altre. La controprestazione complessiva per una combinazione può pertanto essere imposta all'aliquota determinante (aliquota normale, ridotta o 0 %) per la prestazione che rappresenta, dal punto di vista del valore, almeno il 70 per cento della controprestazione complessiva.

Se, per esempio, il bene imponibile all'aliquota ridotta rappresenta almeno il 70 per cento della controprestazione complessiva, su richiesta la controprestazione complessiva può essere imposta all'aliquota ridotta.

Affinché l'ufficio doganale possa controllare che sia soddisfatta la regola relativa al 70 per cento, esso deve disporre di un documento del fabbricante della combinazione in cui è riportato il calcolo dei costi. A tal riguardo, l'articolo 112 OIVA disciplina quanto segue:

- Se all'importazione è richiesta l'imposizione secondo l'articolo 19 capoverso 2 LIVA, al momento della dichiarazione doganale deve essere presentato un calcolo dei costi.
- Dal calcolo dei costi devono risultare:
 - il prezzo di costo dei singoli beni della combinazione;
 - la controprestazione complessiva della combinazione.
- Gli elementi di costo che non possono essere attribuiti integralmente ai singoli beni, quali i costi generali, gli utili o le spese di trasporto, sono ripartiti sui singoli beni proporzionalmente al valore degli stessi.
- Per verificare il calcolo, l'UDSC può esigere documenti supplementari.

I calcoli dei costi presentati vanno sempre trattati in modo strettamente confidenziale.

Se all'atto dell'importazione della combinazione manca questo calcolo dei costi o sussistono dubbi in merito alla sua esattezza, la controprestazione complessiva viene imposta all'aliquota superiore.

5.4.4 Ricapitolazione: prestazione complessiva, prestazione principale e accessoria nonché combinazione di prestazioni

