

Promemoria n. 05

Luogo della fornitura di beni

Valevole dal 1° gennaio 2008

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



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Dipartimento federale delle finanze DFF

Amministrazione federale delle contribuzioni AFC

Competenze

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

Potete raggiungere la Divisione principale dell'IVA come segue:

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

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

per fax: 031 325 75 61

per e-mail: mwst.webteam@estv.admin.ch

Vogliate assolutamente indicare il vostro indirizzo postale, il vostro numero di telefono e (se disponibile) il vostro N.IVA!

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

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

tramite internet: www.estv.admin.ch

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

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

L'ordinazione va trasmessa a:

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

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

Osservazioni preliminari importanti

La presente pubblicazione si fonda sull'opuscolo, edito nel dicembre 2003 dall'Amministrazione federale delle contribuzioni, valevole dal 1° dicembre 2003. Nella presente edizione sono trattati in un capitolo separato il luogo e il momento della fornitura nell'ambito di contratti d'appalto, inoltre singoli capitoli risultano adattati in seguito all'introduzione della nuova legge sulle dogane. Ciò comporta una struttura diversa rispetto all'edizione passata; vale a dire i capitoli non corrispondono a quelli del promemoria edito nel 2003.

Le modifiche intervenute dal 1° dicembre 2003 in questo settore (legge sull'IVA, ordinanza relativa alla legge sull'IVA, modifiche e precisazioni della prassi) sono state riprese nella presente pubblicazione. Queste modifiche materiali sono ombreggiate in grigio (analogamente al presente testo). Perciò il contribuente e i suoi rappresentanti possono facilmente individuare i cambiamenti intervenuti dal 1° dicembre 2003 in poi.

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

Le nozioni come p. es. prestatore svizzero, importatore svizzero, ecc. vanno intese di principio nel senso di residenti (domicilio, sede sociale) sul territorio svizzero (vedi nm. 367)

Abbreviazioni

AFC	Amministrazione federale delle contribuzioni
AFD	Amministrazione federale delle dogane
cifra	cifra nel presente promemoria
CO	Codice delle obbligazioni (RS 220)
DDA	Deposito doganale aperto
DGD	Direzione generale delle dogane
IVA	Imposta sul valore aggiunto
LIVA	Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (RS 641.20)
N.IVA	Numero di registro dei contribuenti IVA
nm.	numero marginale delle Istruzioni 2008 sull'IVA (fino alla pubblicazione delle Istruzioni 2008 i numeri marginali si riferiscono ancora alle Istruzioni 2001 sull'IVA)
OLIVA	Ordinanza del 29 marzo 2000 relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (RS 641.201)
PSE	Procedura semplificata all'esportazione
RS	Raccolta sistematica del diritto federale
UE	Unione europea

Valevole fino al
31 dicembre 2009

Indice delle materie	Pagina
1. Introduzione	7
2. Luogo e momento della fornitura di beni	8
2.1 Luogo della fornitura di beni	8
2.1.1 Forniture con presa a carico presso il fornitore	8
2.1.2 Forniture di beni trasportati o spediti dal fornitore	8
2.1.3 Criteri di delimitazione fra forniture con presa a carico presso il fornitore e forniture spedite dal fornitore	9
2.2 Momento della fornitura di beni in relazione al trasferimento del potere di disporre economicamente	9
2.2.1 Forniture con presa a carico presso il fornitore	9
2.2.2 Forniture di beni trasportati o spediti dal fornitore	9
2.2.3 Casi particolari	10
3. Conseguenze nel traffico transfrontaliero	10
3.1 Importazione di beni	10
3.1.1 Forniture con presa a carico presso il fornitore	10
3.1.2 Forniture di beni trasportati o spediti dal fornitore	11
3.1.3 Dichiarazione doganale collettiva tramite documento sostitutivo per ogni importatore, legittimato alla deduzione dell'imposta precedente, o subordinato alla procedura semplificata all'importazione	12
3.2 Esportazione di beni	13
3.2.1 Principio	13
3.2.2 Forniture con presa a carico presso il fornitore ad acquirenti non contribuenti	14
3.2.3 Forniture di beni trasportati o spediti dal fornitore ad acquirenti non contribuenti	14
3.2.4 Forniture di beni trasportati o spediti dal fornitore ad un acquirente svizzero contribuente e destinati all'estero	16
3.2.5 Esportazioni di beni effettuate senza esecuzione di un'operazione di fornitura	17
3.2.6 Forniture sul territorio svizzero nell'ambito del traffico turistico	17
4. Luogo e momento della fornitura nelle operazioni a catena	17
4.1 Descrizione e condizioni	17
4.2 Operazioni a catena con presa a carico della fornitura	18
4.2.1 Importazione (operazione a catena con presa a carico della fornitura)	19
4.2.2 Esportazione (operazione a catena con presa a carico della fornitura)	20
4.3 Operazioni a catena con trasporto o spedizione da parte del primo fornitore	21
4.3.1 Importazione (operazione a catena con trasporto o spedizione da parte del primo fornitore)	22
4.3.2 Esportazione (operazione a catena con trasporto o spedizione da parte del primo fornitore)	23
4.4 Particolarità nelle operazioni a catena all'esportazione	24
4.4.1 Procedura semplificata all'esportazione (PSE)	24
4.4.2 Genere dei beni e dello sdoganamento all'esportazione	25
4.4.3 Contributi all'esportazione	26

4.4.4	Trasferimento dell'imposta	26
5.	Luogo e momento della fornitura concernente la commissione per la vendita (art. 11 cpv. 3 LIVA e nm. 191)	26
5.1	Definizione	26
5.2	Luogo delle forniture	27
5.3	Momento delle forniture	27
5.4	Esempio.	27
6.	Luogo e momento della fornitura concernente i depositi di distribuzione e di consegna.	28
7.	Luogo e momento della fornitura in caso di forniture in esecuzione di un contratto d'appalto	29
7.1	Principio	29
7.2	Lavorazioni di beni sul territorio svizzero eseguite verso controprestazione	30
7.3	Lavorazioni di beni all'estero eseguite verso controprestazione	33
8.	Luogo e momento della fornitura in materia di locazione o leasing	34
8.1	Luogo della locazione o del leasing.	34
8.2	Locazioni o leasing transfrontalieri	35
8.2.1	Importazione	35
8.2.2	Esportazione	37
8.3	Fornitura in esecuzione di un contratto d'appalto con componente di locazione	38
9.	Traffico di perfezionamento	39
9.1	Concetto	39
9.2	Forniture sul territorio svizzero ad acquirenti non contribuenti a scopo d'esportazione; lavorazione prima dell'esportazione	39
9.3	Esportazione di beni per il perfezionamento e la reimportazione	39
9.4	Importazione di beni per il perfezionamento e la riesportazione	40
9.4.1	Imprese estere che non compiono forniture sul territorio svizzero	40
9.4.2	Imprese estere che compiono forniture sul territorio svizzero.	42
9.4.2.1	Un rifinitore a cottimo svizzero	42
9.4.2.2	Presenza di più rifinitori a cottimo svizzeri	43
9.4.2.3	Mandato di perfezionamento a cottimo impartito dall'acquirente finale estero.	43
9.5	Importazione di beni per il perfezionamento senza riesportazione	43
10.	Particolarità	44
10.1	Prestazioni in relazione al Principato del Liechtenstein	44
10.2	Prestazioni in relazione al Comune di Büsingen	45
10.3	Prestazioni in relazione alle valli di Samnaun e Sampuoir	45
10.4	Prestazioni in relazione all'aeroporto di Basilea-Mulhouse (EuroAirport)	46
10.5	Prestazioni riferite a Campione d'Italia	48

1. Introduzione

La presente pubblicazione è destinata a imprese che effettuano forniture transfrontaliere (comprese le operazioni a catena). La Svizzera non è membro dell'UE. Di conseguenza, dal punto di vista dell'UE le forniture che la Svizzera effettua all'UE sono delle importazioni da un Paese terzo e le forniture che l'UE effettua alla Svizzera sono delle esportazioni in un Paese terzo.

La cifra 2 spiega le nozioni di base relative al luogo e al momento della fornitura di beni, la cifra 3 precisa le conseguenze nell'ambito del traffico transfrontaliero. Le cifre 4-9 trattano il luogo e il momento della fornitura con riferimento a operazioni specifiche, in particolare alle operazioni a catena (☞ cifra 4), alle operazioni in commissione (☞ cifra 5), alle operazioni nei depositi di distribuzione (☞ cifra 6), alle forniture in esecuzione di contratti d'appalto (☞ cifra 7), alle operazioni di locazione e di leasing (☞ cifra 8) e in relazione ai regimi del perfezionamento attivo o passivo (☞ cifra 9). La cifra 10 affronta alcune particolarità.

☞ In merito ai depositi franchi doganali¹ e ai DDA occorre attenersi all'opuscolo "Trasporti".

In conformità dell'articolo 13 LIVA, è considerato luogo della fornitura di beni quello:

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

Ai sensi dell'articolo 19 capoverso 2 LIVA sono esenti dall'imposta, fra l'altro:

1. le forniture di beni trasportati o spediti direttamente all'estero. La presente disposizione non si applica alla messa a disposizione per l'uso o il godimento di mezzi di trasporto;
2. la messa a disposizione per l'uso o il godimento (segnatamente la locazione o il noleggio) di veicoli ferroviari e aeromobili, purché il beneficiario della fornitura li utilizzi prevalentemente all'estero;
3. le forniture sul territorio svizzero di beni d'origine estera, se è comprovato che essi sono rimasti sotto vigilanza doganale;

¹ Dal 1° maggio 2009, ossia trascorsi due anni dall'entrata in vigore della nuova legge sulle dogane, i depositi franchi doganali non valgono più territorio doganale estero ma bensì territorio svizzero.

4. ogni altro trasporto o spedizione di beni all'estero che non sia in relazione con una fornitura d'esportazione, segnatamente il trasporto di attrezzi all'estero.

L'articolo 19 capoverso 4 LIVA dispone che si ha esportazione diretta ai sensi dell'articolo 19 capoverso 2 numero 1 LIVA, quando il bene oggetto della fornitura è trasportato o spedito all'estero dal contribuente stesso o dal suo acquirente non contribuente, senza che quest'ultimo abbia prima usato il bene sul territorio svizzero o lo abbia trasferito a un terzo sul territorio svizzero nell'ambito di un'operazione di fornitura. Prima della sua esportazione il bene oggetto della fornitura può essere lavorato o trasformato da incaricati dell'acquirente non contribuente.

2. Luogo e momento della fornitura di beni

2.1 Luogo della fornitura di beni

Per poter determinare se una fornitura di beni (in seguito fornitura) è imponibile o no all'IVA, occorre dapprima chiarire se la fornitura in questione è effettuata sul territorio svizzero o all'estero (per queste nozioni → art. 3 LIVA). Con i menzionati criteri di delimitazione per forniture sul territorio svizzero rispettivamente per forniture all'estero si richiama il principio del Paese di destinazione. Le convenzioni di doppia imposizione concluse con gli Stati esteri non prevedono regole in materia IVA e quindi per queste fattispecie non possono essere invocate.

Determinante per definire il luogo della fornitura è - a dipendenza del genere della fornitura - il luogo in cui si trova il bene stesso. Non è perciò importante sapere dove sono domiciliati il prestatore e l'acquirente e se il prestatore è contribuente IVA oppure no. Inoltre, è irrilevante se un bene si trova in libera pratica secondo il diritto doganale oppure no.

In conformità dell'articolo 5 lettera a LIVA soggiacciono all'IVA le forniture di beni effettuate a titolo oneroso sul territorio svizzero, ma non quelle eseguite all'estero. Restano riservate le disposizioni sull'IVA all'importazione. La LIVA definisce espressamente il luogo della fornitura, facendo le seguenti distinzioni:

2.1.1 Forniture con presa a carico presso il fornitore

L'acquirente o, su ordine di quest'ultimo, un terzo (p. es. spedizioniere, vettore) prendono in consegna il bene presso il fornitore. Per tali forniture, 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 (art. 13 lett. a LIVA).

2.1.2 Forniture di beni trasportati o spediti dal fornitore

Se il bene è trasportato o spedito dal fornitore, si è in presenza di fornitura di beni trasportati o spediti. Questa fornitura vale quindi eseguita nel luogo in cui inizia il trasporto o la spedizione del bene all'acquirente (o, su ordine di quest'ultimo, a destinazione di un terzo) (art. 13 lett. b LIVA).

Per **“trasportare”** s’intende il trasporto di un bene da parte del fornitore stesso (con propri mezzi di trasporto). Questi trasporta il bene della fornitura al suo acquirente o, su ordine di quest’ultimo, a destinazione di un terzo.

Nel caso della **spedizione**, il fornitore fa eseguire il trasporto di un bene a destinazione dell’acquirente (o, su ordine di quest’ultimo, a destinazione di un terzo) da uno spedizioniere o da un vettore.

2.1.3 **Criteri di delimitazione fra forniture con presa a carico presso il fornitore e forniture spedite dal fornitore**

Quando un terzo (spedizioniere, vettore) è incaricato del trasporto, per giudicare se esiste una fornitura con presa a carico presso il fornitore o una fornitura con spedizione da parte del fornitore occorre attenersi, di principio, al contratto stipulato fra le parti. Nella prassi amministrativa, si presume che avvenga una **fornitura con spedizione da parte del fornitore** quando il **fornitore** incarica un terzo del trasporto (contratto di spedizione o di trasporto). Per contro, si verifica una **fornitura con presa a carico presso il fornitore**, quando l’**acquirente** impartisce il mandato di spedizione o di trasporto. Le clausole di fornitura commerciali (Incoterms [International Commercial Terms]) non sono quindi determinanti per giudicare se si tratta di forniture con presa a carico presso il fornitore o forniture di beni spediti dal fornitore. Possono tuttavia costituire un indizio.

2.2 **Momento della fornitura di beni in relazione al trasferimento del potere di disporre economicamente**

Occorre stabilire quando si verifica il trasferimento del potere di disporre economicamente di un bene. Il potere di disporre economicamente di un bene è conferito all’acquirente quando quest’ultimo lo può utilizzare **a titolo di proprietario**, consumare o, in nome proprio, immettere sul mercato risp. rivendere. Sebbene il trasferimento del potere di disporre corrisponda spesso al trasferimento di proprietà del bene, non è di principio determinante il trasferimento effettivo della proprietà o del possesso del bene. Il trasferimento del potere di disporre può essere effettuato anche con una semplice consegna di documenti (polizze di carico, bollettini di deposito, ecc.). In questi casi, la fornitura si verifica già quando il relativo trasferimento ha effetto giuridico (libero potere di disporre che ha luogo la prima volta).

2.2.1 **Forniture con presa a carico presso il fornitore**

Per le forniture con presa a carico presso il fornitore, il potere di disporre del bene è trasferito all’acquirente quando quest’ultimo lo prende fisicamente in consegna presso il fornitore o incarica un terzo di prenderlo in consegna.

2.2.2 **Forniture di beni trasportati o spediti dal fornitore**

Per le forniture di beni trasportati o spediti dal fornitore viene fatto riferimento al momento che inizia il trasporto o la spedizione del bene all’acquirente e non già ai preparativi in vista del trasporto o della spedizione come per esempio la preparazione del bene o del suo imballaggio.

2.2.3 Casi particolari

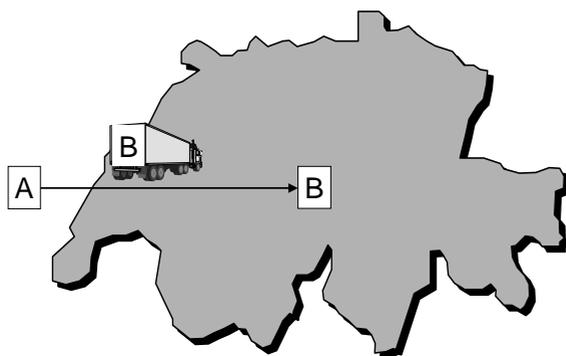
Occorre inoltre considerare il momento della fornitura nei casi di operazioni a catena (☞ cifre 4.2 e 4.3), operazioni in commissione (☞ cifra 5.3), forniture in esecuzione di contratti d'appalto (☞ cifra 7), operazioni di locazione e di leasing (☞ cifra 8) e nel regime del perfezionamento attivo o passivo (☞ cifra 9).

3. Conseguenze nel traffico transfrontaliero

3.1 Importazione di beni

3.1.1 Forniture con presa a carico presso il fornitore

A, domiciliato all'estero, fornisce a B, domiciliato sul territorio svizzero, un bene che si trova all'estero. B o, per suo conto, un terzo ritirano il bene presso A.



A compie una fornitura all'estero che non comporta il suo assoggettamento sul territorio svizzero, B nella dichiarazione d'importazione va indicato come importatore e può – con riserva degli art. 38 segg. LIVA - dedurre a titolo d'imposta precedente l'IVA all'importazione.²



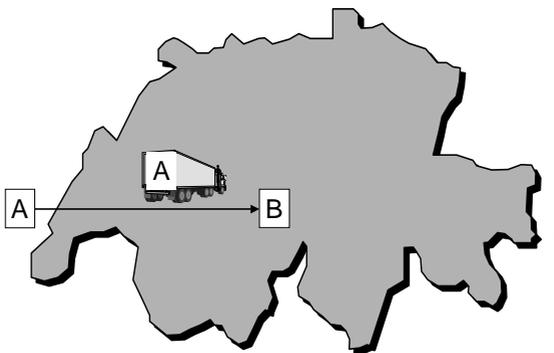
La procedura semplificata all'importazione (☞ cifra 3.1.3) non può essere applicata alle forniture con presa a carico presso il fornitore.

² Modifica della prassi in vigore dal 1° gennaio 2005: se la decisione d'imposizione dell'AFD è stata emessa ad un'altra persona che a B, B può tuttavia dedurre l'imposta precedente se adempie cumulativamente le seguenti condizioni:

- B è in possesso dell'originale della decisione d'imposizione dell'AFD (☞ esempio nelle Istruzioni sull'IVA);
- B è effettivamente l'importatore e può perciò disporre dei beni economicamente subito dopo l'importazione e pure comprovare ciò adeguatamente (p. es. alla vendita, in base a una fattura di acquisto correttamente contabilizzata);
- B utilizza i beni importati per scopi imponibili;
- possono essere esclusi abusi di qualsiasi sorta.

3.1.2 Forniture di beni trasportati o spediti dal fornitore

A, domiciliato all'estero, fornisce a B, domiciliato sul territorio svizzero, un bene che si trova all'estero. A trasporta o spedisce il bene sul territorio svizzero.



A compie una fornitura all'estero che non comporta il suo assoggettamento sul territorio svizzero; B va indicato come importatore nella dichiarazione d'importazione. Anche se A effettua la fornitura alle condizioni di vendita "diritti doganali e imposte compresi" e paga l'IVA dovuta all'importazione, questa fattispecie non origina di per sé il suo assoggettamento sul territorio svizzero. Anche nei casi in cui il fornitore estero (A) paga all'AFD l'IVA all'importazione, B può dedurre a titolo d'imposta precedente questa IVA, nella misura in cui B è in possesso della decisione di imposizione dell'AFD nella quale B è indicato come importatore e nella misura in cui sono adempite le condizioni degli articoli 38 segg. LIVA.³ Se paga l'IVA all'importazione, A può trasferirla a B unicamente in maniera occulta (includendola nel prezzo del bene). Non sono autorizzati riferimenti all'IVA o indicazioni tipo "incl. 7,6 % IVA" (art. 37 cpv. 4 LIVA). Si verifica parimenti un trasferimento occulto quando A menziona nella sua fattura a B: "IVA all'importazione come da decisione d'imposizione n. ... del ...". B non può effettuare alcuna deduzione dell'imposta precedente in base alla fattura emessa da A. La deduzione può essere fatta valere unicamente in base alla decisione d'imposizione dell'AFD nella quale B è indicato come importatore.

Se è contribuente IVA A può chiedere all'AFC l'autorizzazione ad applicare la procedura **semplificata all'importazione** (moduli n. 1235/1236).⁴ Quando dispone della corrispondente autorizzazione, A deve importare i beni, nell'ambito di forniture di beni trasportati o spediti dal fornitore, in nome proprio (A è importatore per indirizzo presso il rappresentante fiscale) e può dedurre a titolo d'im-

³ Vedi le spiegazioni della precedente nota in calce 2.

⁴ Precisazione della prassi: "Fornitura di beni all'estero; importazione da parte del venditore risp. fornitore svizzero o estero; semplificazioni all'importazione (dichiarazione d'adesione)"; i contribuenti che conteggiano l'imposta secondo il metodo dell'aliquota saldo o dell'aliquota forfettaria non possono applicare la procedura semplificata all'importazione. Se è effettuata l'imposizione di gruppo ai sensi dell'articolo 22 LIVA, l'AFC rilascia le autorizzazioni (modulo n. 1236) solo ai membri del gruppo. Un'autorizzazione emessa al capogruppo vale solo per quest'ultimo nella sua funzione di membro del gruppo e non vale per l'intero gruppo.

posta precedente l'IVA che ha pagato all'AFD all'importazione. La fornitura a B è poi da conteggiare da A -analogamente ad una fornitura sul territorio svizzero – all'aliquota d'imposta applicabile (aliquota ridotta o aliquota normale). La regolamentazione semplificata all'importazione non è applicabile nei casi di forniture con presa a carico presso il fornitore. Le forniture con presa a carico presso il fornitore non possono soggiacere a titolo volontario all'imposta sulle operazioni in territorio svizzero.

Se A non adempie le condizioni per l'iscrizione quale contribuente può eventualmente optare per l'assoggettamento a condizione in particolare che realizzi più di 40'000 franchi all'anno di cifra d'affari con simili forniture (e eventualmente con prestazioni di servizi che in conformità dell'articolo 14 capoverso 3 LIVA valgono effettuate sul territorio svizzero) ad acquirenti contribuenti (art. 27 cpv. 1 LIVA; nm. 688).

Negli invii collettivi di beni da identica fonte, destinati a importatori diversi, sovente vengono formulate richieste di semplificazioni, poiché di principio ogni singolo importatore, per i beni che gli sono destinati, deve essere in possesso di una decisione d'imposizione dell'AFD per poter effettuare la deduzione dell'imposta precedente. Le possibilità di semplificazioni all'importazione sono illustrate nella seguente cifra 3.1.3.

3.1.3 Dichiarazione doganale collettiva tramite documento sostitutivo per ogni importatore, legittimato alla deduzione dell'imposta precedente, o subordinato alla procedura semplificata all'importazione

Come detto poc'anzi risulta che i fornitori esteri di regola non devono farsi iscrivere quali contribuenti in relazione alle forniture di beni mobili sul territorio svizzero. Negli invii collettivi (raggruppamento di spedizioni di beni da identica fonte ma destinati ad acquirenti diversi), contenenti beni per diversi importatori contribuenti, va quindi di principio allestita per ogni singolo importatore una dichiarazione doganale all'importazione separata, affinché ognuno di loro possa – con riserva degli articoli 38 segg. LIVA - dedurre a titolo d'imposta precedente l'IVA all'importazione. Per evitare oneri amministrativi eccessivi l'AFD e l'AFC hanno introdotto delle semplificazioni quali la dichiarazione doganale collettiva e la procedura semplificata all'importazione.

Nei casi di dichiarazioni doganali collettive, in occasione dell'imposizione all'importazione viene allestita una sola dichiarazione d'importazione per l'invio collettivo complessivo. In questa dichiarazione d'importazione nelle rubriche **importatore** e **destinatario** va annotata l'indicazione **"diversi"**. Questa dichiarazione d'importazione va consegnata all'ufficio doganale unitamente alle fatture intestate ai diversi importatori.

Se gli importatori hanno bisogno delle decisioni d'imposizione emesse dall'AFD, che legittimano la deduzione dell'imposta precedente, un **documento sostitutivo** bollato dall'ufficio doganale può essere presentato in sostituzione di una

decisione d'imposizione dell'AFD allestita a nome di ogni singolo importatore. Sono considerati documenti sostitutivi solo i documenti in formato A4 (senza intestazione della ditta), allestiti appositamente a questo scopo dalle persone soggette all'obbligo di dichiarazione. Oltre all'annotazione "Vale come originale della decisione d'imposizione dell'AFD secondo l'articolo 38 capoverso 7 lettera c LIVA" il documento sostitutivo deve contenere le seguenti indicazioni:

- numero di fattura del fornitore;
- N.IVA dell'importatore;
- numero e data della decisione d'imposizione dell'AFD;
- aliquota d'imposta;
- controprestazione al primo luogo di destinazione sul territorio svizzero;
- importo IVA dovuto dal singolo importatore (destinatario della fattura) riscosso dall'AFD;
- dazi nonché altre imposte e tributi riscossi dall'AFD.

Questi dati vanno elencati nel modo appena indicato. Per la deduzione dell'imposta precedente non sono autorizzate altre indicazioni e informazioni sui documenti sostitutivi. Si raccomanda di allegare ai documenti sostitutivi una copia della fattura del fornitore.

☞ Ulteriori informazioni sulla dichiarazione doganale collettiva sono ottenibili presso l'AFD.

Soprattutto negli invii collettivi⁵, si raccomanda ai fornitori iscritti nel registro dei contribuenti IVA l'applicazione della procedura **semplificata all'importazione**. Con questa soluzione, in occasione dell'imposizione all'importazione è necessario allestire una sola dichiarazione d'importazione per l'invio collettivo complessivo nella quale va indicato come importatore il fornitore (A), per indirizzo presso il rappresentante fiscale svizzero. In questo modo il fornitore può evitare di allestire una dichiarazione d'importazione per ogni singolo importatore ed è autorizzato a indicare in modo evidenziato l'IVA sulle fatture emesse ai propri acquirenti.

☞ Ulteriori informazioni sulla procedura semplificata all'importazione figurano nei moduli n. 1235-1236.

3.2 Esportazione di beni

3.2.1 Principio

Conformemente al principio del Paese di destinazione l'esportazione di beni è esente dall'IVA. Questa operazione non è necessariamente da identificare in una fornitura di beni verso l'estero. Si verifica un'esenzione fiscale non solo quando un bene è fornito verso l'estero (p. es. in esecuzione di un contratto di vendita o di locazione), ma anche quando un bene è trasportato verso l'estero senza che quest'esportazione si fondi su un negozio giuridico (☞ art. 19 cpv. 2 n. 4 LIVA;

⁵ La procedura semplificata all'importazione è possibile anche per singole spedizioni (☞ cifra 3.1.2).

cifra 3.2.5). D'altra parte, una fornitura di beni a un acquirente all'estero non è in tutti i casi esente dall'IVA; se il bene fornito rimane sul territorio svizzero, la fornitura è imponibile.

3.2.2 Forniture con presa a carico presso il fornitore ad acquirenti non contribuenti

A, domiciliato sul territorio svizzero, fornisce a B non contribuente, domiciliato sul territorio svizzero o all'estero, un bene che si trova sul territorio svizzero. B, o per suo conto un terzo, ritirano il bene presso A.

Per A si verifica un'esenzione fiscale se B (o un terzo da questi incaricato) prende a carico il bene presso A e **lo trasporta o spedisce direttamente all'estero**, senza aver

- prima usato il bene sul territorio svizzero⁶; o
- trasferito a un terzo nell'ambito di un'operazione di fornitura (art. 19 cpv. 2 n. 1 in relazione al cpv. 4 LIVA).

A compie una fornitura sul territorio svizzero che può originare il suo assoggettamento. Se B è domiciliato all'estero deve essere indicato nella dichiarazione d'esportazione come esportatore/speditore per indirizzo presso il fornitore svizzero (p. es. Rossi Srl, I-Domodossola, per indirizzo c/o Bianchi SA, 6900 Lugano). Nella prassi amministrativa A può far valere l'esenzione fiscale anche quando A figura come esportatore/speditore nella decisione d'imposizione dell'AFD. Dal canto suo, A può effettuare la fornitura in esenzione fiscale, ammesso che il bene sia stato trasportato o spedito direttamente all'estero.⁷

3.2.3 Forniture di beni trasportati o spediti dal fornitore ad acquirenti non contribuenti

A, domiciliato sul territorio svizzero, fornisce a B non contribuente, domiciliato sul territorio svizzero o all'estero, un bene che si trova sul territorio svizzero. A trasporta o spedisce il bene all'estero.

A compie una fornitura sul territorio svizzero che può comportare il suo assoggettamento. A va indicato nella dichiarazione d'esportazione come esportatore/speditore e può, se è in possesso della decisione d'imposizione dell'AFD, effettuare la sua fornitura in esenzione fiscale.

⁶ Precisazione della prassi: nell'ambito della prassi amministrativa, all'esportazione di veicoli a motore che lasciano il territorio svizzero sulle proprie ruote, si considera che si è in presenza di un bene non utilizzato quando fra la consegna del veicolo e l'esportazione (emissione della decisione d'imposizione all'esportazione da parte dell'AFD) non trascorrono più di 48 ore.

⁷ Precisazione della prassi: se esistono i documenti doganali ufficiali enumerati nel nm. 535, l'esportazione dei beni è esente dall'IVA. Se la decisione d'imposizione dell'AFD manca, l'esenzione fiscale può essere fatta valere anche se l'esportazione può essere comprovata senza equivoci con altri documenti doganali ufficiali.

Indipendentemente dal trattamento fiscale sul territorio svizzero, si raccomanda, in caso di forniture verso l'estero, per le quali sono scelte le condizioni di vendita "sdoganato e imposto", di verificare l'eventuale **assoggettamento all'estero**. Gli organi governativi competenti dei Paesi esteri e le relative Camere di commercio in Svizzera rilasciano ulteriori informazioni dettagliate in merito. Qui di seguito sono indicate le Camere di commercio dei Paesi limitrofi alla Svizzera:

- Camera di commercio Germania-Svizzera, Tödistrasse 60, 8002 Zurigo, Tel. 044 283 61 80;
 - Chambre France-Suisse pour le Commerce et l'Industrie, Route de Chêne 5, case postale, 1211 Ginevra 6, Tel. 022 849 05 70/75;
 - Camera di commercio italiana per la Svizzera, Seestrasse 123, casella postale, 8002 Zurigo, Tel. 044 201 53 57;
 - Camera di commercio Svizzera-Austria e Liechtenstein, Neuer Markt 4, A- 1010 Vienna, Tel. +43 1 512 59 59, +43 1 512 79 50.
- ☞ Gli indirizzi di ulteriori Camere di commercio come pure degli organi governativi esteri competenti sono consultabili sul sito internet dell'AFC.

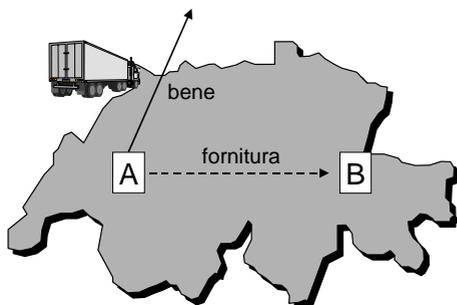


Negli invii collettivi (raggruppamento di spedizioni effettuate ad acquirenti diversi in un trasporto unico), i beni all'esportazione devono essere elencati nella decisione d'imposizione dell'AFD in modo che possano essere attribuiti in maniera chiara ed inequivocabile ai singoli acquirenti (secondo le fatture). In caso contrario, non è ammessa l'esenzione fiscale.

3.2.4 Forniture di beni trasportati o spediti dal fornitore ad un acquirente svizzero contribuente e destinati all'estero

Il contribuente A vende un bene al contribuente B. B incarica A di trasportare il bene per esempio direttamente al deposito di distribuzione all'estero di B.⁸

p.es. deposito di distribuzione all'estero di B



A compie in questo caso una fornitura imponibile sul territorio svizzero (art. 13 lett. b LIVA). B non deve l'IVA sul bene in seguito all'esportazione nella misura in cui dispone della decisione d'imposizione dell'AFD (art. 19 cpv. 2 n. 4 e art. 20 cpv. 1 LIVA, nm. 533 segg.). Nella dichiarazione d'esportazione va indicato come valore statistico il prezzo franco frontiera svizzera che l'esportatore (B) realizzerrebbe alla vendita del bene in condizioni di libera concorrenza.⁹ Nella dichiarazione d'esportazione va indicato B come esportatore/speditore.

A prescindere dal fatto che nella dichiarazione d'esportazione occorre indicare B come esportatore/speditore e come valore statistico il prezzo di vendita della merce (☞ precedente paragrafo), nella prassi amministrativa l'AFC accetta anche che nella dichiarazione d'esportazione figuri A come esportatore/speditore e che come valore statistico sia dichiarato il prezzo franco frontiera svizzera della sua fornitura a B; in questo caso la fornitura di A è esente dall'IVA. Devono tuttavia essere adempite le seguenti condizioni:

- a) Si tratta di una fornitura di beni trasportati o spediti (☞ cifra 2.1.2);
- b) A consegna a B una fotocopia della decisione d'imposizione dell'AFD. Per gli esportatori che hanno concordato con l'AFD la procedura semplificata al-

⁸ È anche possibile che ad A venga ordinato di trasportare il bene in un deposito franco doganale o in un DDA. In questo caso occorre tenere in considerazione che un'imposizione all'esportazione è possibile solo se il bene lascia effettivamente il territorio doganale. Un deposito intermedio in un deposito franco doganale o DDA non è ammesso quando il bene è destinato di nuovo al territorio svizzero.

Dal 1° maggio 2009, ossia trascorsi 2 anni dall'entrata in vigore della nuova legge sulle dogane, i depositi franchi doganali non valgono più territorio doganale estero ma bensì territorio svizzero.

⁹ Confronta in merito l'articolo 9 capoversi 2 e 3 dell'ordinanza del 5 dicembre 1988 sulla statistica del commercio esterno (RS 632.14).

l'esportazione (PSE) è sufficiente una copia della lista d'esportazione bollata in originale dalla dogana;

- c) la fattura che A emette a B deve contenere chiare informazioni sullo svolgimento delle operazioni (p. es. l'indirizzo di fornitura risp. il luogo di scarico). Inoltre, il genere e la quantità dei beni forniti vanno specificati in modo tale da essere chiaramente identificabili.

3.2.5 **Esportazioni di beni effettuate senza esecuzione di un'operazione di fornitura**

Anche i contribuenti che esportano beni senza eseguire un'operazione di fornitura possono trattare l'esportazione in esenzione fiscale (art. 19 cpv. 2 n. 4 LIVA). In questo contesto l'imposta precedente che ne deriva può essere fatta valere.

Sono citati come esempi:

- *il trasporto di materiale da costruzione all'estero per essere incorporato successivamente in un cantiere estero (☞ cifra 7.3);*
- *il trasporto di prospetti o campioni gratuiti all'estero;*
- *il trasporto di beni in un deposito di distribuzione all'estero;*
- *il trasporto di attrezzi, macchine da costruzione, ecc. all'estero per l'utilizzazione nell'esecuzione di lavori all'estero;*
- *il trasporto di beni da parte del committente svizzero al commissionario di vendita estero (per le operazioni in commissione ☞ cifra 5).*



Le esportazioni vanno documentate con la decisione d'imposizione dell'AFD (art. 20 cpv. 1 LIVA). In mancanza del prezzo di vendita, nella dichiarazione d'esportazione va dichiarato come valore statistico il prezzo franco frontiera svizzera che sarebbe convenuto per i beni esportati a un terzo indipendente.

3.2.6 **Forniture sul territorio svizzero nell'ambito del traffico turistico**

Se si tratta di privati domiciliati all'estero (p. es. turisti) che acquistano beni in un negozio, destinati ad uso privato o a scopo di regalo, è applicabile esclusivamente la regolamentazione speciale prevista ai nm. 558 segg.; l'esportazione va documentata con le apposite decisioni d'imposizione dell'AFD nell'ambito del traffico turistico (modulo n. 11.49 o 11.49 [A]).

4. **Luogo e momento della fornitura nelle operazioni a catena**

4.1 **Descrizione e condizioni**

Si verifica un'operazione a catena quando:

- diversi fornitori
- per lo stesso bene
- effettuano operazioni consecutive e
- queste operazioni sono realizzate in modo tale che

- l'ultimo acquirente della catena prende in consegna il bene presso il primo fornitore della catena (☞ cifra 4.2) o
- il primo fornitore della catena trasporta o spedisce il bene all'ultimo acquirente della catena (☞ cifra 4.3).

Inoltre, l'ultimo acquirente della catena dev'essere conosciuto dal primo fornitore.

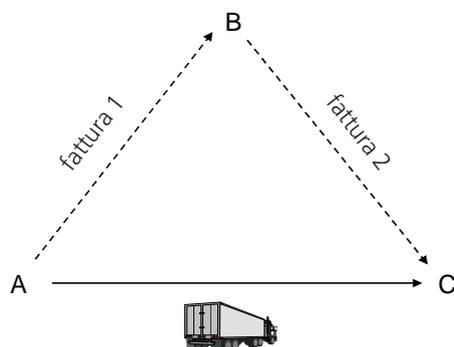


Nelle operazioni a catena diverse imprese concludono operazioni (forniture) riferite a un bene, in modo tale che tutte queste operazioni risultano realizzate dal primo fornitore all'ultimo acquirente con un'unica consegna della merce. Ogni intermediario della catena che agisce in nome proprio è considerato fornitore anche se non prende in consegna fisicamente l'oggetto della fornitura.

Per contro, non si verifica un'operazione a catena quando non è l'ultimo acquirente ma il secondo fornitore della catena che prende in consegna o lascia prendere in consegna il bene dal primo fornitore. Per poter determinare in questo caso il luogo della fornitura sia presso il primo fornitore sia presso il secondo fornitore occorre attenersi a quanto indicato nella cifra 3 e nelle pubblicazioni sull'IVA edite dall'AFD (www.ezv.admin.ch). Queste ultime forniscono informazioni anche sul trattamento fiscale delle operazioni a catena all'importazione.

4.2 Operazioni a catena con presa a carico della fornitura

Fattispecie:



In un'operazione a catena con presa a carico della fornitura, l'ultimo acquirente della catena o il suo mandatario (p. es. spedizioniere, vettore) prende in consegna il bene presso il primo fornitore della catena. Il luogo della fornitura è quello in cui il primo fornitore della catena consegna fisicamente l'oggetto della fornitura all'ultimo acquirente della catena o, su mandato di quest'ultimo, ad un terzo (forniture con presa a carico presso il fornitore; per i dettagli ☞ cifre 2.1.1 e 2.1.3).

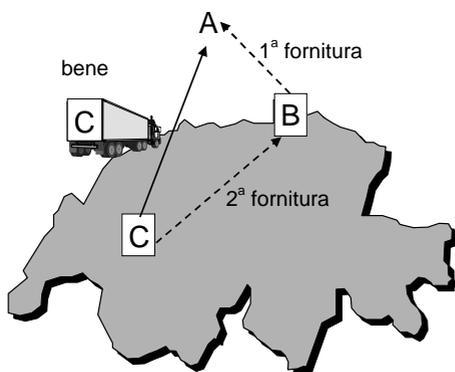


Al momento della consegna del bene da parte del primo fornitore della catena (luogo della sua presa a carico) sono considerate eseguite contemporaneamente tutte le forniture della catena.

A questo proposito occorre tenere in considerazione quanto segue:

4.2.1 Importazione (operazione a catena con presa a carico della fornitura)

Fattispecie:



Il luogo della fornitura è quello in cui l'ultimo acquirente (C) della catena prende in consegna il bene o incarica un terzo di effettuare quest'operazione, vale a dire all'estero (art. 13 lett. a LIVA).

Un fornitore (B) svizzero o estero della catena che incarica il primo fornitore (A) domiciliato all'estero di consegnare all'estero il bene al suo acquirente (C) non deve imporre tali operazioni (fornitura all'estero).

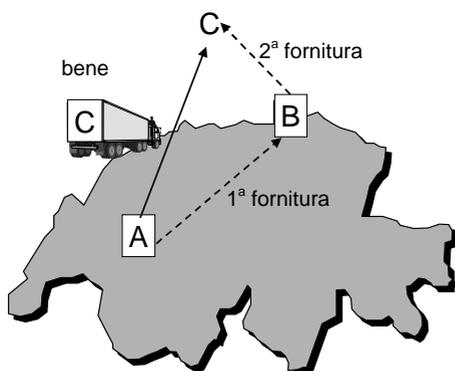
Nella dichiarazione d'importazione vanno indicati l'ultimo acquirente (C) della catena, come importatore e destinatario, e la controprestazione che questo acquirente (C) deve versare al suo fornitore (B), maggiorata delle spese accessorie (spese di trasporto, d'assicurazione e di imposizione, ecc.) fino al primo luogo di destinazione del bene importato sul territorio svizzero, per quanto queste spese non siano già incluse nella controprestazione. Su questa controprestazione, maggiorata degli eventuali tributi d'importazione (altri tributi tranne l'IVA), viene calcolata l'IVA all'importazione (art. 76 cpv. 1 lett. a LIVA in relazione all'art. 76 cpv. 3 LIVA).



La **procedura semplificata** (☞ cifre 3.1.2 e 3.1.3) per l'importazione di beni non è applicabile alle operazioni a catena con presa a carico della fornitura.

4.2.2 Esportazione (operazione a catena con presa a carico della fornitura)

Fattispecie:



Il luogo della fornitura è quello in cui l'ultimo acquirente (C) della catena prende in consegna il bene o incarica un terzo di effettuare quest'operazione, vale a dire sul territorio svizzero (art. 13 lett. a LIVA).

Fornitura di A

A effettua una fornitura imponibile sul territorio svizzero che può comportare il suo assoggettamento. Un'esenzione fiscale per A non è possibile indipendentemente dal fatto che il suo acquirente B sia domiciliato sul territorio svizzero o all'estero e sia o no contribuente (art. 19 cpv. 2 n. 1 in relazione al cpv. 4 LIVA).

Fornitura di B

B effettua una fornitura sul territorio svizzero, che può comportare il suo assoggettamento, indipendentemente se B è domiciliato sul territorio svizzero o all'estero.¹⁰ Se B è contribuente può, con riserva degli articoli 37 e 38 segg. LIVA, far valere a titolo d'imposta precedente l'IVA trasferitagli da A (nm. 816 segg.). Visto che C, acquirente di B, prende a carico il bene oggetto della fornitura sul territorio svizzero o conferisce a terzi il relativo incarico, la fornitura di B può essere esentata dall'IVA se:

- B è in possesso di una decisione d'imposizione dell'AFD, nella quale è indicato come esportatore/speditore l'acquirente estero C per indirizzo presso B (nella prassi amministrativa B può trattare questa fornitura in esenzione fiscale anche se egli è indicato come esportatore/speditore);

¹⁰ Se B effettua esclusivamente simili forniture, l'AFD rinuncia in base alla sua prassi amministrativa ad iscriverlo nel registro dei contribuenti IVA – anche se B per effetto delle sue forniture sarebbe di principio un contribuente obbligatorio – a meno che B non lo chieda esplicitamente. Nel corrispondente anno, B non ha diritto alla procedura di rimborso (art. 28-31 OLIVA).

- il valore statistico dichiarato franco frontiera svizzera corrisponde alla controprestazione franco frontiera svizzera della fornitura di B a C;
- B può documentare che C ha esportato direttamente i beni, senza averli prima utilizzati sul territorio svizzero e senza averli prima trasferiti sul territorio svizzero a terzi (p. es. acquirenti di C) nell'ambito di un'operazione di fornitura.

Se B è domiciliato all'estero e non è iscritto nel registro dei contribuenti IVA non ha alcuna possibilità di richiedere, nell'ambito della procedura di rimborso, l'IVA trasferitagli da A (art. 28 cpv. 1 lett. b OLIVA).

4.3 Operazioni a catena con trasporto o spedizione da parte del primo fornitore

In un'operazione a catena con trasporto o spedizione, il bene è trasportato o spedito dal primo fornitore della catena all'ultimo acquirente della catena; ciò implica che l'ultimo acquirente della catena sia conosciuto all'inizio del trasporto o della spedizione. La fornitura è considerata effettuata nel luogo dal quale inizia il trasporto eseguito da parte del primo fornitore della catena oppure nel luogo in cui egli consegna il bene ad un terzo (p. es. spedizioniere, vettore) per la spedizione (☞ cifre 2.1.2 e 2.1.3).

Se il primo fornitore della catena trasporta egli stesso il bene per un certo tragitto e incarica poi un terzo (p. es. spedizioniere, vettore) per la successiva spedizione, il luogo della fornitura si situa nel luogo dal quale inizia il suo trasporto. Ciò a condizione tuttavia che l'acquirente a cui il terzo deve spedire il bene, sia conosciuto all'inizio del trasporto. Lo stesso vale per analogia nel caso in cui l'ordine sia invertito (spedizione e successivo trasporto; luogo della fornitura = inizio della spedizione).

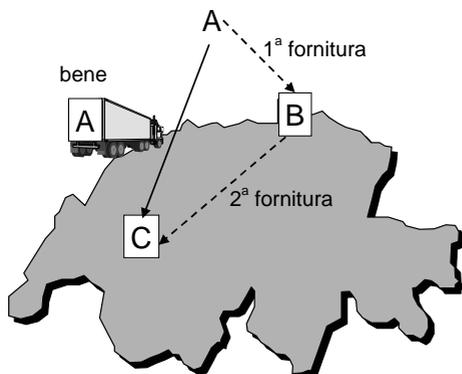


Il trasporto o la spedizione da parte del primo fornitore della catena è considerato come il trasporto o la spedizione che effettua ogni fornitore della catena. Tutte le forniture della catena sono così eseguite nello stesso luogo e allo stesso momento.

A questo proposito occorre tenere in considerazione quanto segue:

4.3.1 Importazione (operazione a catena con trasporto o spedizione da parte del primo fornitore)

Fattispecie:



Il luogo della fornitura è quello in cui inizia il trasporto a destinazione dell'ultimo acquirente (C) della catena oppure laddove il primo fornitore (A) della catena consegna il bene ad un terzo per la sua spedizione, vale a dire all'estero (art. 13 lett. b LIVA).

Un fornitore (B) svizzero o estero della catena, che incarica il suo fornitore di portare il bene al suo acquirente sul territorio svizzero non è tenuto ad imporre tali operazioni nei confronti dell'AFC. Se B è iscritto nel registro dei contribuenti IVA, tali forniture vanno dichiarate nel rendiconto IVA come forniture all'estero.

Nella dichiarazione d'importazione vanno indicati l'ultimo acquirente (C) della catena, come importatore e destinatario, e la controprestazione che questo acquirente (C) deve versare al suo fornitore (B), maggiorata delle spese accessorie (spese di trasporto, d'assicurazione e di imposizione, ecc.) fino al primo luogo di destinazione del bene importato sul territorio svizzero, per quanto queste spese non siano già incluse nella controprestazione. Su questa controprestazione, maggiorata degli eventuali tributi d'importazione (altri tributi tranne l'IVA) viene calcolata l'IVA all'importazione (☞ art. 76 cpv. 1 lett. a in relazione all'art. 76 cpv. 3 LIVA; nm. 732).

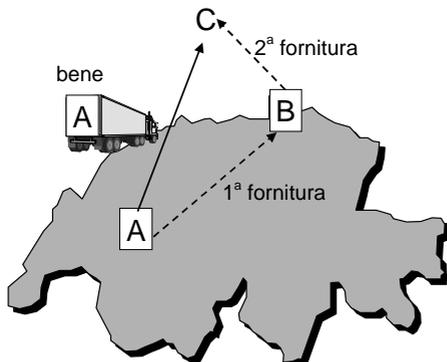
Un intermediario (B) che compie forniture all'estero in conformità di quanto poc'anzi spiegato può dichiarare le forniture a titolo volontario all'AFC ed in cambio può dedurre a titolo d'imposta precedente l'IVA all'importazione a condizione che nella dichiarazione d'importazione figuri quale importatore. Questa **procedura semplificata all'importazione** presuppone tuttavia un'autorizzazione (dichiarazione di adesione; moduli n. 1235/1236) dell'AFC (☞ cifre 3.1.2 e 3.1.3).



La procedura semplificata all'importazione non può essere applicata alle operazioni a catena con presa a carico della fornitura.¹

4.3.2 Esportazione (operazione a catena con trasporto o spedizione da parte del primo fornitore)

Fattispecie:



Il luogo della fornitura si trova nel luogo dal quale inizia il trasporto a destinazione dell'ultimo acquirente (C) della catena rispettivamente laddove il primo fornitore (A) della catena consegna il bene a un terzo per la spedizione, vale a dire sul territorio svizzero (art. 13 lett. b LIVA).

Ambedue i fornitori della catena (A e B) eseguono forniture sul territorio svizzero che possono comportare il loro assoggettamento. Contrariamente al primo fornitore della catena, i fornitori (intermediari) all'interno della stessa domiciliati all'estero non vengono iscritti nel registro dei contribuenti IVA, a condizione che non realizzino altre operazioni imponibili sul territorio svizzero oltre alle citate forniture a catena con trasporto o spedizione da parte del primo fornitore e non chiedano esplicitamente di essere iscritti come contribuenti.¹²

Per ogni fornitore della catena occorre distinguere quanto segue:

a) Fornitura a un acquirente contribuente svizzero o estero

In questo caso, il fornitore effettua una fornitura imponibile sul territorio svizzero. Di principio, nella dichiarazione d'esportazione vanno indicati B, come esportatore/speditore, e il suo prezzo di vendita a C franco frontiera svizzera, come valore statistico.

¹¹ Vedi anche precisazione della prassi nella nota in calce 4.

¹² Per il fornitore estero B simili forniture sul territorio svizzero in relazione ad operazioni a catena sono senza conseguenze in riferimento alla procedura di rimborso (nell'ambito della prassi amministrativa) (art. 28-31 OLIVA).

Nel senso **di una deroga** tali forniture possono essere trattate in esenzione fiscale. In questo caso, nella dichiarazione d'esportazione vanno indicati A, come esportatore/speditore, e il suo prezzo di vendita a B franco frontiera svizzera, come valore statistico. L'esenzione fiscale presuppone l'adempimento delle seguenti condizioni:

- si verificano autentiche operazioni a catena con trasporto o spedizione da parte del primo fornitore;
- A rilascia a B una fotocopia della decisione d'imposizione dell'AFD. Per gli esportatori che hanno concordato con l'AFD di applicare la PSE (☞ cifra 4.4.1) è sufficiente una copia della lista d'esportazione bollata dalla dogana;
- la fattura di A a B contiene informazioni chiare sulle operazioni effettuate. In particolare devono figurare l'acquirente o gli acquirenti dell'ultimo fornitore della catena con i loro indirizzi (indirizzo di fornitura risp. di scarico). Inoltre, vanno indicati il genere e la quantità dei beni forniti, in modo tale che per ogni successiva fornitura siano identificabili in maniera evidente sui documenti emessi.

Nelle operazioni a catena con più di tre partecipanti, le regole sopraindicate sono applicabili per analogia.

b) Fornitura a un acquirente non contribuente

Il fornitore effettua una fornitura sul territorio svizzero per la quale – contrariamente alle operazioni a catena con presa a carico della fornitura – può far valere l'esenzione fiscale (art. 19 cpv. 2 n. 1 in relazione al cpv. 4 LIVA), poiché il suo acquirente non consegna i beni a terzi sul territorio svizzero, ma incarica il primo fornitore (A) di trasportarli o spedirli all'estero. L'esenzione fiscale presuppone che A possa documentare l'esportazione con una decisione d'imposizione dell'AFD (art. 20 cpv. 1 LIVA; nm. 530 e 534 segg.), nella quale figuri come esportatore/speditore l'ultimo fornitore svizzero della catena. Nella prassi amministrativa è sufficiente che la decisione d'imposizione dell'AFD indichi, come esportatore/speditore, il primo fornitore contribuente (A) e, come valore statistico, il prezzo della fornitura franco frontiera svizzera al suo acquirente (B).

4.4 Particolarità nelle operazioni a catena all'esportazione

4.4.1 Procedura semplificata all'esportazione (PSE)

La PSE, concordata dal primo fornitore della catena con l'AFD per le proprie esportazioni, non è applicabile nei casi di operazioni a catena con presa a carico della fornitura (esportazione da parte dell'acquirente). Per contro, la PSE è applicabile dal primo fornitore se si tratta (per analogia all'esportazione diretta) di

operazioni a catena con trasporto o spedizione da parte del primo fornitore secondo la cifra 4.3.

In merito al progetto di sostituire l'attuale PSE va fatto riferimento a quanto indicato nel bollettino informativo pubblicato dall'AFD (www.ezv.admin.ch). Attualmente non si sa ancora se e in quale forma la PSE sarà sostituita da una nuova procedura. Le PSE in vigore possono essere mantenute sino a nuovo avviso.

4.4.2 **Genere dei beni e dello sdoganamento all'esportazione**

Per il trattamento fiscale sono di principio irrilevanti il genere dei beni esportati e il genere di traffico con cui l'esportazione è effettuata. Di conseguenza, la summenzionata regolamentazione è pure applicabile, ad esempio, alle esportazioni di prodotti contenenti alcool che danno diritto a rimborsi e di beni contenenti prodotti agricoli di base che danno diritto a contributi.

- La Regia federale degli alcool accorda rimborsi all'esportazione di prodotti **contenenti alcool** di principio unicamente a esportatori/speditori propriamente detti. Nelle operazioni a catena si tratta dell'ultimo fornitore svizzero della catena, ossia colui che emette la fattura all'acquirente estero.
- Per contro, nell'esportazione di beni contenenti prodotti **agricoli di base con diritto ai contributi**, l'AFD versa i contributi all'esportazione al fabbricante svizzero (1° fornitore/A) e non all'intermediario contribuente (2° fornitore/B). Nelle esportazioni di questo genere e se la deroga prevista alla cifra 4.3.2 per le operazioni a catena con trasporto e spedizione da parte del primo fornitore non è applicata, A può far valere i contributi all'esportazione. Si raccomanda di procedere nel seguente modo:

– **Lo sdoganamento all'esportazione avviene tramite il documento unico (modulo n. 11.030) o nell'ambito di una procedura d'esportazione elettronica**

Nella decisione d'imposizione dell'AFD di B (= esportatore/speditore) va aggiunto il nome e l'indirizzo del fabbricante (A). Ad esportazione ultimata, A può – su presentazione della decisione d'imposizione dell'AFD – far valere presso la Direzione generale delle dogane, Sezione Agevolazioni doganali, contributi all'esportazione, traffico di perfezionamento, 3003 Berna, il contributo all'esportazione che gli spetta. Dopo aver ricevuto da questo servizio il contributo e la decisione d'imposizione dell'AFD vidimata, A trasmette questa decisione d'imposizione a B, al fine di permettergli di documentare l'esenzione dall'IVA della fornitura effettuata verso l'estero.

– **Lo sdoganamento all'esportazione avviene tramite la procedura semplificata all'esportazione (PSE)**

B completa il suo documento d'esportazione, aggiungendo il nome e l'indirizzo del fabbricante (A). La dichiarazione d'esportazione allestita in

due esemplari (originale per l'AFD e copia destinata all'avente diritto) è consegnata all'ufficio doganale d'uscita all'atto dello sdoganamento. Ad esportazione ultimata, A può, tramite la copia del documento d'esportazione bollato dall'AFD, far valere, presso la Direzione generale delle dogane, Sezione Agevolazioni doganali, contributi all'esportazione, traffico di perfezionamento, 3003 Berna, il contributo all'esportazione che gli spetta. B riceve, come previsto dalla PSE, la lista mensile d'esportazione bollata dalla dogana che gli permette di documentare l'esenzione dall'IVA della fornitura effettuata verso l'estero.

4.4.3 Contributi all'esportazione

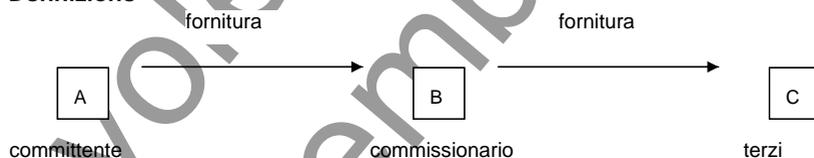
Presso tutti i partecipanti a operazioni a catena che effettuano forniture esenti dall'imposta, gli aiuti finanziari elargiti in forma di contributi all'esportazione, rimborsi o altri contributi non costituiscono sussidi o contributi dei poteri pubblici e perciò non comportano una riduzione proporzionale della deduzione dell'imposta precedente (art. 38 cpv. 8 LIVA).

4.4.4 Trasferimento dell'imposta

I tribunali civili sono competenti per giudicare le contestazioni in materia di trasferimento dell'IVA (art. 37 cpv. 6 LIVA).

5. Luogo e momento della fornitura concernente la commissione per la vendita (art. 11 cpv. 3 LIVA e nm. 191)

5.1 Definizione



In caso di commissione per la vendita, il committente autorizza il commissionario a vendere beni che gli appartengono e a fornirli a terzi. Così facendo, il commissionario in materia di vendita agisce in nome proprio. Il committente concede soltanto al commissionario il potere di disporre economicamente di un bene, ossia fornisce beni al commissionario senza trasferirgliene la proprietà. Il commissionario effettua una fornitura al suo acquirente (terzo) in nome proprio e gli trasferisce il potere di disporre dei beni forniti, senza tuttavia detenerne lui stesso la proprietà. In conformità del contratto stipulato con il committente, il commissionario in materia di vendita ha l'obbligo di versare al committente il ricavo della vendita (dedotta la commissione). Nell'ambito degli affari in commissione si è dunque sempre in presenza di due forniture, una effettuata dal committente al commissionario, l'altra dal commissionario al terzo. Si verificerebbero comunque due forniture anche se le condizioni della vendita su commissione in conformità dell'articolo 425 CO non fossero adempiute, per esempio poiché il commissionario non riceve alcuna commissione.

5.2 Luogo delle forniture

In materia di commissione di vendita occorre distinguere le forniture seguenti:

- **Fornitura fra il committente e il commissionario in materia di vendita**
Il luogo della fornitura è quello in cui il committente trasferisce al commissionario in materia di vendita il potere di disporre del bene (fornitura con presa a carico presso il fornitore; ☞ cifra 2.1.1), rispettivamente il luogo dal quale inizia il trasporto o la spedizione del bene a destinazione del commissionario in materia di vendita (fornitura di beni trasportati o spediti dal fornitore; ☞ cifra 2.1.2).
- **Fornitura fra il commissionario in materia di vendita e il terzo**
Il luogo della fornitura è quello in cui il commissionario in materia di vendita trasferisce al terzo il potere di disporre del bene (fornitura con presa a carico presso il fornitore; ☞ cifra 2.1.1), rispettivamente il luogo dal quale inizia il trasporto o la spedizione del bene a destinazione del terzo (fornitura di beni trasportati o spediti dal fornitore; ☞ cifra 2.1.2).

Sono fatti salvi i casi in cui il committente effettua lavori a beni consegnati in esecuzione di operazioni di commissione, per esempio lavori di manutenzione (☞ cifra 7.1).

5.3 Momento delle forniture

È considerato momento della fornitura effettuata dal committente al commissionario in materia di vendita quello in cui il commissionario in materia di vendita fornisce il bene al terzo o il momento in cui il commissionario di vendita dichiara che lo contrae in proprio. Nella prassi amministrativa, questa finzione concerne tuttavia unicamente il momento e non il luogo della fornitura.

5.4 Esempio

Il committente estero consegna un bene (mobile) per la vendita su commissione ai sensi degli articoli 425 segg. CO a un commissionario svizzero in materia di vendita.



All'importazione del bene l'IVA è riscossa sulla controprestazione, maggiorata degli eventuali tributi d'importazione (altri tributi tranne l'IVA) che il committente riceve in caso di vendita dal commissionario in materia di vendita. Se questa controprestazione non include i costi accessori fino al primo luogo di destinazione del bene importato sul territorio svizzero, gli stessi vanno addizionati alla controprestazione per il calcolo dell'IVA. Il commissionario in materia di vendita può dedurre a titolo d'imposta precedente l'IVA all'importazione (con riserva dell'art. 38 LIVA e dei nm. 740 segg.). Nella dichiarazione d'importazione il commissionario in materia di vendita va indicato come importatore.

In seguito, il commissionario in materia di vendita aliena in nome proprio ma per conto del committente a un acquirente svizzero il bene che ha importato. Secondo quanto indicato in precedenza, per il committente si tratta di una fornitura all'estero (al commissionario in materia di vendita), che egli non deve imporre sul territorio svizzero e la quale non comporta il suo assoggettamento. Per contro, il commissionario in materia di vendita deve imporre come fornitura sul territorio svizzero il prezzo di vendita al suo acquirente (art. 13 LIVA). La "commissione" che il commissionario riceve dal committente non è rilevante ai fini dell'IVA sul territorio svizzero, in quanto si tratta del margine del commissionario, corrispondente alla differenza tra il prezzo di vendita fatturato al terzo ed il prezzo d'acquisto pagato al committente.

Se il bene non è venduto ed è restituito al committente all'estero, il commissionario dev'essere in possesso della decisione d'imposizione rilasciata dall'AFD alla riesportazione (art. 19 cpv. 2 n. 4 LIVA). Solo in questo caso l'IVA all'importazione può essere dedotta a titolo d'imposta precedente (☞ nm. 747 lett. I).

I medesimi criteri sono applicabili alle importazioni nei depositi di consegna, se accordi contrattuali stabiliscono che il consegnatario svizzero può agire come commissionario in materia di vendita, ossia che esclusivamente lui può vendere in nome proprio i beni che ha ricevuto in consegna e/o contrarli in proprio (☞ cifra 6).

6. Luogo e momento della fornitura concernente i depositi di distribuzione e di consegna

A questo riguardo occorre distinguere fra i depositi di distribuzione di fornitori esteri sul territorio svizzero ed i depositi di distribuzione di fornitori svizzeri all'estero.

➤ Un fornitore estero gestisce un deposito di distribuzione sul territorio svizzero

Nell'ambito delle importazioni in un deposito di consegna in base ad accordi contrattuali che stabiliscono che il consegnatario svizzero può agire come commissionario in materia di vendita, nel senso che esclusivamente lui può vendere in nome proprio e/o contrarre in proprio i beni che ha ricevuto in consegna, la prassi amministrativa considera che il fornitore estero compie

operazioni all'estero che non comportano il suo assoggettamento sul territorio svizzero.

☞ Per quanto riguarda l'importatore e il valore determinante all'importazione vedi cifra 5.4.

Il trattamento fiscale è diverso, fra l'altro, se il fornitore estero vende o può vendere direttamente, vale a dire in nome proprio, i beni depositati o se più di un consegnatario svizzero può disporre economicamente dei beni presi in consegna. Visto che i beni, al momento del trasferimento del potere di disporre all'acquirente risp. al momento dell'inizio del trasporto o della spedizione a destinazione dell'acquirente (☞ cifra 2) si trovano sul territorio svizzero, sia il fornitore estero sia i fornitori svizzeri compiono forniture imponibili sul territorio svizzero che possono comportare il loro assoggettamento. È fatto salvo il trattamento fiscale delle forniture sul territorio svizzero a partire da un DDA (☞ opuscolo "Trasporti"). All'importazione di beni, l'IVA è calcolata sul valore di mercato dei beni importati. Nella dichiarazione d'importazione occorre indicare come importatore il fornitore estero per indirizzo presso il rappresentante fiscale svizzero (se il fornitore estero è iscritto nel registro dei contribuenti IVA) rispettivamente il fornitore estero per indirizzo presso il luogo di deposito (se il fornitore estero non è iscritto nel registro dei contribuenti IVA). Non è possibile indicare come importatore l'acquirente svizzero o altre persone in quanto essi non sono legittimati a dedurre a titolo d'imposta precedente l'IVA all'importazione, neanche se il fornitore estero non è iscritto sul territorio svizzero come contribuente (☞ eccezioni: vedi precedente paragrafo).

– **Un fornitore svizzero gestisce un deposito di distribuzione all'estero**

I beni sono forniti agli acquirenti dal fornitore svizzero a partire dal deposito di distribuzione situato all'estero. Visto che il luogo della fornitura si trova all'estero, per il fornitore si tratta di forniture che non soggiacciono all'IVA (operazioni effettuate all'estero). Il precedente trasporto di beni verso il deposito di distribuzione è pure esente dall'IVA presso il fornitore (art. 19 cpv. 2 n. 4 LIVA, nm. 533), a condizione che l'esportazione possa essere documentata con una decisione d'imposizione dell'AFD (art. 20 cpv. 1 LIVA, nm. 534 segg.). Al momento dell'esportazione, nella dichiarazione d'esportazione va dichiarato il prezzo dei beni franco frontiera svizzera che sarebbe convenuto fra terzi indipendenti.

7. Luogo e momento della fornitura in caso di forniture in esecuzione di un contratto d'appalto

7.1 Principio

Le forniture in esecuzione di un contratto d'appalto sono considerate tali se beni mobili o immobili sono fabbricati in base a un contratto d'appalto o a un mandato o se sono eseguiti lavori su tali beni prima della loro consegna (☞ per ulteriori dettagli vedi nm. 43-48). Per lavorazione si intendono, secondo l'articolo 6 capo-

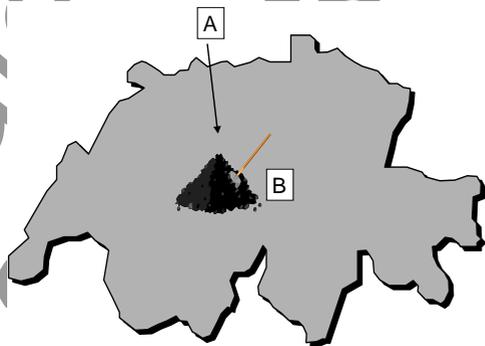
verso 2 lettera a LIVA, tutti i lavori eseguiti sui beni, anche se non sono modificati, ma semplicemente esaminati, verificati, regolati, controllati nel loro funzionamento o sottoposti a un qualsiasi altro trattamento (p. es. modifiche, riparazioni, pulizia, sgombero della neve, demolizione di edifici, messa a punto e messa in servizio, assistenza e manutenzione degli impianti e dei dispositivi di controllo [anche i lavori inclusi nei contratti d'abbonamento], controlli di funzionamento, verifica, esami e perizie). È irrilevante l'entità della lavorazione. Non è neppure necessario che sia utilizzato, sostituito o aggiunto materiale.

Sono considerati lavorazioni di beni immobili in particolare la lavorazione del suolo (p. es. aratura, epicoltura, cura del vigneto), i lavori da giardiniere paesaggista (p. es. sistemazione e manutenzione di giardini), la lavorazione atta a ricavarne beni (p. es. estrazione di ghiaia, lavori di abbattimento, raccolta e mietitura) così come i lavori su edifici. Se un'impresa fa eseguire, in tutto o in parte, da un terzo (subappaltante) un lavoro su beni che le è stato conferito, si verifica una fornitura sia fra il terzo e l'impresa sia fra l'impresa e il suo acquirente (art. 6 cpv. 4 LIVA).

Quando per esempio il bene viene installato, riparato, montato o altrimenti lavorato dal fornitore stesso o per conto di quest'ultimo da un terzo, la fornitura comincia – indipendentemente dalla messa in servizio – con l'inizio dell'attività al luogo dell'installazione, della riparazione o del montaggio. Di conseguenza, la fornitura vale come compiuta nel luogo d'esecuzione del contratto d'appalto, rispettivamente nel luogo in cui si trova il bene al momento della consegna (art. 13 lett. a LIVA). Non è determinante se la messa in servizio è effettuata dal fornitore o dall'acquirente.

7.2 Lavorazioni di beni sul territorio svizzero eseguite verso controprestazione

Fattispecie:



A effettua una fornitura sul territorio svizzero in esecuzione di un contratto di appalto o di un mandato (p. es. lavori di pittura, montaggi, manutenzioni o riparazioni di macchine) che comporta, in presenza di una determinata cifra d'affari annua, il suo assoggettamento (art. 21 cpv. 1 e art. 25 cpv. 1 lett. a LIVA).

- ☞ Ulteriori informazioni sull'assoggettamento di imprese estere sono contenute nell'omonima lettera informativa dell'AFD¹³ e nell'opuscolo "Assoggettamento all'IVA". Sono inoltre significative anche le pubblicazioni IVA dell'AFD.¹⁴
- a) **Se il fornitore estero A è iscritto nel registro IVA come contribuente**, nella dichiarazione d'importazione A va indicato come importatore per indirizzo presso il rappresentante fiscale svizzero e B va indicato come destinatario. L'IVA all'importazione è calcolata sul prezzo di vendita del materiale importato (p. es. vernici), maggiorato delle spese accessorie (spese di trasporto, d'assicurazione e d'imposizione, ecc.) fino al primo luogo di destinazione sul territorio svizzero del materiale importato, e degli eventuali tributi d'importazione (altri tributi tranne l'IVA), per quanto queste spese non siano già incluse nel prezzo di vendita.
- b) **Se il fornitore estero A (p. es. poiché realizza cifre d'affari insignificanti) non è iscritto nel registro IVA come contribuente**, l'IVA all'importazione è dovuta di principio non solo sul prezzo di vendita del materiale (p. es. vernici) ma sulla controprestazione complessiva, vale a dire sul prezzo di vendita del materiale inclusa la prestazione lavorativa (p. es. opere da pittore comprese le vernici; art. 76 cpv. 1 lett. c LIVA), maggiorato delle spese accessorie (spese di trasporto, d'assicurazione e d'imposizione, ecc.) fino al primo luogo di destinazione sul territorio svizzero del materiale importato, e degli eventuali tributi d'importazione (altri tributi tranne l'IVA), per quanto queste spese non siano già incluse nel prezzo di vendita.

In deroga a questo principio, l'IVA all'importazione è calcolata sul prezzo di vendita del materiale importato fino al primo luogo di destinazione sul territorio svizzero (maggiorato degli eventuali tributi d'importazione [altri tributi tranne l'IVA]), se il fornitore estero (A), che non è iscritto nel registro IVA come contribuente sul territorio svizzero, fornisce al suo committente svizzero (B) un bene mobile (art. 187-215 CO) e il committente può far valere completamente a titolo d'imposta precedente l'IVA riscossa sulla fornitura del bene mobile.¹⁵

13 Ottenibile presso l'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale IVA, Divisione Riscossione, 3003 Berna.

14 Vedi in merito le pubblicazioni IVA dell'AFD su questo tema (www.ezv.admin.ch).

15 Vedi in merito le pubblicazioni IVA dell'AFD su questo tema (www.ezv.admin.ch).

Se il fornitore estero A non è iscritto nel registro dei contribuenti IVA, nella dichiarazione d'importazione, A va indicato come importatore per indirizzo presso il committente svizzero B, e B va indicato come destinatario. B, che è in possesso della decisione d'imposizione dell'AFD, può far valere a titolo d'imposta precedente l'IVA all'importazione (con riserva dell'art. 38 LIVA e dei nm. 740 segg.). L'IVA sulle spese eventualmente sostenute sul territorio svizzero non può essere fatta valere da A né nell'ambito della deduzione dell'imposta precedente – non essendo iscritto come contribuente – né nella procedura di rimborso (art. 28 cpv. 1 lett. b OLIVA), poiché effettua forniture sul territorio svizzero. Al fine di evitare questa tassa occulta, A può eventualmente optare per l'assoggettamento (art. 27 cpv. 1 LIVA; nm. 688).

Per ragioni di completezza va detto che, nelle fattispecie poc'anzi descritte, per il committente svizzero B non si tratta mai di un ottenimento di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero. Simili lavori sono considerati sempre come forniture.

Semplificazioni:¹⁶

a) Nella misura in cui la Confederazione non subisce comprovatamente perdite d'imposta a causa della non iscrizione del prestatore estero, si rinuncia, nella prassi amministrativa, ad iscrivere retroattivamente il prestatore (A) nel registro dei contribuenti IVA.



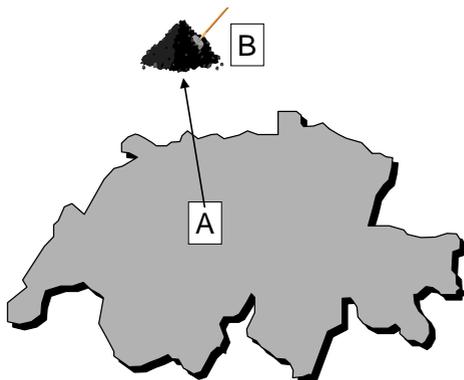
b) Se avviene un assoggettamento retroattivo del prestatore estero (A) e il committente (B) ha dedotto l'IVA all'importazione come imposta precedente, il prestatore estero (A) non può (più) far valere questa IVA a titolo d'imposta precedente per il periodo trascorso.

Queste semplificazioni non liberano il prestatore estero (A) dall'obbligo d'isciversi nel registro dei contribuenti IVA, nella misura in cui adempie le corrispondenti condizioni per l'assoggettamento (ammontare delle operazioni effettuate sul territorio svizzero).

7.3 Lavorazioni di beni all'estero eseguite verso controprestazione

Il contribuente A effettua una fornitura verso l'estero (in esecuzione di un contratto di appalto o di un mandato). Non è determinante se il committente (B) è svizzero o estero e se è iscritto nel registro dei contribuenti IVA oppure no.

Fattispecie:



Sintanto che la fornitura dei beni in oggetto è eseguita all'estero, A effettua una fornitura all'estero che non è imponibile all'IVA e non comporta il suo assoggettamento (art. 13 lett. a LIVA). Se è contribuente sul territorio svizzero, A può, di principio, dedurre l'imposta precedente gravante il materiale acquistato o fabbricato sul territorio svizzero, utilizzato per le sue forniture all'estero, nella misura in cui esse sarebbero imponibili se effettuate sul territorio svizzero (art. 38 cpv. 3 LIVA). L'esportazione di questi beni va documentata dalla decisione d'imposizione dell'AFD (art. 19 cpv. 2 n. 4 in relazione all'art. 20 cpv. 1 LIVA, nm. 534 segg.); la fornitura effettuata all'estero (p. es. la prestazione lavorativa) va comprovata con documenti contabili e giustificativi (☞ nm. 579). Nella dichiarazione d'esportazione va dichiarato il prezzo di vendita dei beni franco frontiera svizzera nel momento dell'esportazione; nel calcolo non va tenuto in considerazione il valore della (successiva) fornitura all'estero.

Il trasporto di mezzi d'esercizio verso l'estero è parimenti esente dall'IVA (art. 19 cpv. 2 n. 4 LIVA, nm. 533). Per evitare che, una volta ultimati i lavori all'estero, i mezzi d'esercizio siano imposti alla loro reimportazione, gli stessi possono essere esportati in determinate circostanze secondo il regime doganale di ammissione temporanea o con libretto ATA. L'AFD o – soprattutto riguardo al libretto ATA – le Camere di commercio forniscono informazioni dettagliate in merito.

Se beni in locazione o in leasing sono installati o montati nell'ambito di un contratto d'appalto, il luogo della fornitura si trova nel luogo dove avviene l'installazione o il montaggio (☞ nm. 8.3).

8. **Luogo e momento della fornitura in materia di locazione o leasing**

Nelle forniture con trasferimento del potere di disporre economicamente, il potere di disporre è trasferito, di regola, in un momento ben definito dal fornitore all'acquirente. Per contro, le forniture in relazione a operazioni di locazione o di leasing risultano eseguite nel corso dell'intera durata della locazione o del leasing. Di conseguenza, fa stato la fine del rispettivo periodo di rendiconto. Non sono di principio fatte distinzioni se si tratta di una locazione o di un leasing di beni mobili o immobili. Se non risulta regolato esplicitamente in altro modo, tutti i beni in locazione o in leasing sono trattati in maniera analoga (in tal senso, anche i mezzi di trasporto valgono beni in locazione o in leasing). Questa "eccezione" serve tuttavia solo per determinare il **momento** e l'entità dell'IVA dovuta. Infatti, il luogo della fornitura può essere situato soltanto in un **unico** punto, indipendentemente dal fatto che in tali casi le forniture siano effettuate nel corso dell'intero periodo della locazione.

8.1 **Luogo della locazione o del leasing**

Il luogo della fornitura è il luogo in cui si trova il bene al momento della consegna o della messa a disposizione per l'uso o il godimento, quando il locatario o prenditore del leasing prende a carico il bene presso il locatore o datore del leasing. Per contro, il luogo della fornitura si situa dove inizia il trasporto o la spedizione del bene in locazione o in leasing se il locatore o datore del leasing trasporta o spedisce il bene al locatario o prenditore del leasing. L'interpretazione va quindi fatta nel senso delle cifre 3.1.1 e 3.1.2. Pertanto, la fornitura di beni in locazione o in leasing che:

- a) il locatario o prenditore del leasing (o per suo conto un terzo) prende a carico presso il locatore o datore del leasing vale effettuata nel luogo in cui si trova il bene al momento della consegna (art. 13 lett. a LIVA),
- b) il locatore o datore del leasing trasporta o spedisce al locatario o prenditore del leasing (o in un altro luogo da quest'ultimo stabilito) vale effettuata nel luogo in cui inizia il trasporto o la spedizione (art. 13 lett. b LIVA).

Le locazioni o il leasing di beni sul territorio svizzero valgono quindi operazioni effettuate sul territorio svizzero, indipendentemente che i beni restino sul territorio svizzero o siano esportati per l'intera o parziale durata del contratto di locazione o di leasing. Quando beni sul territorio svizzero sono messi a disposizione del locatore o del prenditore del leasing in un luogo all'estero, il luogo della fornitura è situato dove inizia il trasferimento a destinazione del luogo della messa a disposizione, ossia sul territorio svizzero.

- ☞ Per stabilire se all'esportazione di beni in locazione o in leasing è prevista un'esenzione fiscale oppure no occorre attenersi alla cifra 8.2.2.

Si verificano forniture all'estero quando i beni al momento della stipulazione del contratto si trovano già all'estero e sono dati in locazione o in leasing dall'estero.

Queste forniture all'estero – non imponibili sul territorio svizzero – vanno comprovate con documenti contabili e giustificativi (☞ nm. 579).

8.2 Locazioni o leasing transfrontalieri

8.2.1 Importazione

Fattispecie:

Un bene che si trova all'estero è dato in locazione o in leasing a destinazione del territorio svizzero. Il locatore o datore del leasing (A) compie una fornitura all'estero (art. 13 LIVA). In questo contesto non ha alcuna rilevanza il fatto che il bene sia preso in consegna dal locatario o prenditore del leasing (B) o che il locatore o datore del leasing (A) lo spedisca o trasporti al locatario o prenditore del leasing (B). Al momento dell'importazione secondo il regime doganale per l'immissione in libera pratica l'AFD riscuote l'IVA all'importazione.

a) Importazione secondo il regime doganale di ammissione temporanea

All'atto dell'importazione l'AFD si garantisce l'IVA sul valore di mercato del bene dato in locazione o in leasing, maggiorato delle spese accessorie (spese di trasporto, d'assicurazione e d'imposizione, ecc.) fino al primo luogo di destinazione sul territorio svizzero e degli eventuali tributi d'importazione (altri tributi tranne l'IVA), per quanto queste spese non siano già incluse nel valore di mercato (art. 76 cpv. 1 lett. b in relazione all'art. 76 cpv. 3 LIVA). La garanzia è apportata con deposito a contanti o fideiussione attraverso un conto con procedura accentrata di conteggio presso l'Amministrazione delle dogane (conto PCDD). La controprestazione per l'utilizzo dei beni importati temporaneamente viene imposta dall'AFD al momento della riesportazione dei beni. L'IVA dovuta è calcolata sulle controprestazioni di locazione rispettivamente sulle rate di leasing conteggiate dal locatore o datore del leasing (A) estero. Se l'uso temporaneo è gratuito o se l'indennità richiesta è ridotta fa stato la controprestazione che sarebbe calcolata a un terzo indipendente (art. 76 cpv. 1 lett. g LIVA).

B può – con riserva dell'articolo 38 LIVA e dei nm. 740 segg. – far valere a titolo d'imposta precedente l'IVA riscossa dall'AFD sulle controprestazioni di locazione risp. sulle rate leasing.

b) Importazione secondo il regime doganale per l'immissione in libera pratica

Se un bene in locazione o in leasing è immesso in libera pratica secondo il diritto doganale, l'IVA all'importazione è calcolata sul valore di mercato del bene. È considerato valore di mercato il prezzo che il prestatore (A) calcolerebbe per la vendita del bene a un terzo indipendente. In questo valore sono da includere le spese accessorie (spese di trasporto, d'assicurazione, di imposizione, ecc.) fino al primo luogo di destinazione dei beni sul territorio svizzero, per quanto esse non siano già comprese nel valore di mercato. Per il calcolo dell'IVA, al prezzo di mercato vengono aggiunti anche eventuali tributi d'importazione (altri tributi tranne l'IVA) (art. 76 cpv. 1 lett. b in relazione al-

l'art. 76 cpv. 3 LIVA). Il contribuente locatario o prenditore del leasing (B) è in linea di massima – con riserva dell'articolo 38 LIVA e dei nm. 740 segg. – legittimato alla deduzione dell'imposta precedente (egli vale come importatore). La deduzione dell'imposta precedente è però possibile nella sua totalità soltanto se il bene dato in locazione o in leasing si trova sul territorio svizzero presso il locatario o prenditore del leasing contribuente (B)¹⁷ o se quest'ultimo può comprovare con una decisione d'imposizione dell'AFD la riesportazione definitiva del bene in locazione o in leasing (art. 20 cpv. 1 LIVA; nm. 534 segg.). In caso contrario, in particolare se il locatore o datore del leasing estero, dopo la scadenza del contratto, vende il bene sul territorio svizzero a terzi senza precedentemente riesportarlo, la deduzione dell'imposta precedente può essere fatta valere solo per l'ammontare dell'IVA calcolato sulla controprestazione effettivamente pagata per la locazione (100%). Se la controprestazione effettivamente pagata supera il valore di mercato fissato al momento dell'importazione, la deduzione dell'imposta precedente può essere fatta valere al massimo fino a concorrenza dell'IVA dovuta all'importazione.¹⁸



Questi aggravii fiscali possono essere evitati solo se il locatore o il datore del leasing opta per l'assoggettamento in Svizzera (art. 27 cpv. 1 LIVA). Un'opzione è possibile alle condizioni enumerate nel nm. 688. Il locatore o datore del leasing iscritto nel registro dei contribuenti IVA e che dispone dell'autorizzazione per applicare la **procedura semplificata all'importazione** (☞ dichiarazione di adesione v. cifre 3.1.2 e 4.3.1) deve conteggiare con l'AFC la controprestazione realizzata con queste cifre d'affari (controprestazioni da locazione, rate leasing ed eventuali ricavi da vendite) come operazioni sul territorio svizzero. D'altra parte può far valere a titolo d'imposta precedente l'IVA all'importazione. In questo caso nella dichiarazione d'importazione va indicato come importatore il locatore o datore del leasing contribuente per indirizzo presso il rappresentante fiscale svizzero.

A complemento di quanto detto in precedenza, in caso di **operazioni leasing** all'importazione, l'IVA all'importazione va calcolata come segue (☞ dettagli in merito nelle pubblicazioni IVA dell'AFD; www.ezv.admin.ch):

17 Ciò vale in particolare anche quando B dà a sua volta in locazione il bene a un terzo.

18 Precisazione della prassi: la fattispecie va giudicata diversamente quando il contribuente acquirente (B) acquista il bene al termine della locazione. Nella misura in cui B è legittimato a dedurre totalmente l'imposta precedente e a condizione che il prezzo d'acquisto che B deve pagare non superi il valore di mercato dichiarato all'importazione del bene all'AFD, non è necessaria una correzione della deduzione dell'imposta precedente già effettuata da B sull'IVA all'importazione. Con questa vendita A effettua una fornitura imponibile sul territorio svizzero a B, che può comportare il suo assoggettamento. L'AFC rinuncia tuttavia in questo caso all'iscrizione del venditore A, possibile contribuente, se A non lo chiede esplicitamente.

- **Il contratto leasing è un contratto d'ammortamento integrale**
 Nei casi di contratti d'ammortamento integrale (contratti full-pay-out) l'IVA è calcolata all'importazione sugli introiti totali delle rate leasing, maggiorati delle spese accessorie (spese di trasporto, d'assicurazione, di imposizione, ecc.) fino al primo luogo di destinazione sul territorio svizzero e degli eventuali tributi d'importazione (altri tributi tranne l'IVA), per quanto queste spese non siano già incluse negli introiti totali (art. 76 cpv. 1 lett. b in relazione con l'art. 76 cpv. 3 LIVA). Questi introiti totali corrispondono alla somma delle rate leasing da pagare nel periodo di durata del contratto leasing (periodo base). Si è in presenza di un contratto d'ammortamento integrale quando un bene in leasing è finanziato interamente con le rate leasing.
- **Il contratto leasing è un contratto d'ammortamento parziale**
 Nei casi di contratti d'ammortamento parziale (contratti not-full-pay-out) l'IVA all'importazione è calcolata sul valore di mercato dei beni importati, maggiorato delle spese accessorie (spese di trasporto, d'assicurazione, di imposizione, ecc.) fino al primo luogo di destinazione sul territorio svizzero e degli eventuali tributi d'importazione (altri tributi tranne l'IVA), per quanto queste spese non siano già incluse nel valore di mercato (art. 76 cpv. 1 lett. b in relazione all'art. 76 cpv. 3 LIVA).

8.2.2 Esportazione

a) Il bene in locazione o in leasing è trasportato o spedito all'estero dal locatore o datore del leasing svizzero ed è consegnato al locatario o prenditore del leasing solo all'estero (fornitura di beni trasportati o spediti dal fornitore):

- Regime d'esportazione
 La controprestazione per la locazione o il leasing è esente dall'IVA a partire dall'inizio della locazione o del leasing, ammesso che esista una decisione d'imposizione dell'AFD (art. 20 cpv. 1 LIVA, nm. 535 segg. e [☞] lett. c seguente).
- Regime di ammissione temporanea
 La controprestazione per la locazione o il leasing è imponibile a partire dall'inizio della locazione/leasing ([☞] lett. c seguente).

b) Il bene in locazione è preso a carico dal locatario o prenditore del leasing estero o da un terzo da lui incaricato presso il locatore o datore del leasing sul territorio svizzero (consegna sul territorio svizzero; fornitura con presa a carico presso il fornitore):

- Regime d'esportazione
 La controprestazione per la locazione o il leasing è esente dall'IVA a partire dall'inizio della locazione o del leasing, ammesso che l'esportazione

avvenga direttamente e che esista una decisione d'imposizione dell'AFD (art. 20 cpv. 1 LIVA, nm. 535 segg. e [☞] lett. c seguente).

- Regime di ammissione temporanea
La controprestazione per la locazione o il leasing è imponibile dall'inizio della locazione o del leasing ([☞] lett. c seguente).

c) Prova

Una fornitura esente richiede innanzitutto l'esistenza di decisioni d'imposizione dell'AFD (art. 20 cpv. 1 LIVA e nm. 535 segg.). I documenti allestiti nelle esportazioni di beni secondo il regime doganale di ammissione temporanea non legittimano l'esenzione fiscale ([☞] eccezioni nella seguente cifra 8.3).

Se un **mezzo di trasporto** è dato in locazione a partire dal territorio svizzero **verso** l'estero, l'esenzione fiscale descritta nel precedente paragrafo è preclusa (art. 19 cpv. 2 n. 1 LIVA). Gli articoli 19 capoverso 2 numero 2 e 20 capoverso 1 LIVA prevedono, come unica eccezione, l'esenzione fiscale per la locazione di **veicoli ferroviari e aeromobili**, purché il destinatario della fornitura li utilizzi prevalentemente all'estero. Questo criterio non è invece applicabile per le locazioni di altri mezzi di trasporto come p. es. torpedoni e battelli.

Occorre fare una distinzione, rispetto a quanto precede, per **le forniture effettuate all'estero**. Un bene (incl. i mezzi di trasporto di tutti i generi) che si trova già **all'estero** all'inizio del contratto (una precedente esportazione può essere comprovata secondo il nm. 579 per esempio con una decisione d'imposizione definitiva dell'AFD, oppure anche con un documento secondo il regime doganale di ammissione temporanea) e che viene dato in locazione o in leasing **a partire dall'estero** costituisce una fornitura all'estero che non soggiace all'IVA (questo criterio vale peraltro anche in caso d'alienazione).

Tuttavia, quando i beni vengono trasportati all'estero in vista di questa locazione o di questo leasing valgono le indicazioni descritte nei due paragrafi precedenti.

8.3 Fornitura in esecuzione di un contratto d'appalto con componente di locazione

Se i beni oggetto di locazione sono installati o montati in esecuzione di un contratto d'appalto, il luogo della fornitura è quello in cui l'installazione o il montaggio sono effettuati (art. 13 lett. a LIVA).

Esempio (fornitura sul territorio svizzero)

Un fabbricante di stand estero dà in locazione uno stand d'esposizione e lo importa verso il territorio svizzero, dove esegue il montaggio in base allo stesso contratto d'appalto. Il luogo della fornitura (globale) è situato sul territorio svizzero. Ciò può comportare il suo assoggettamento nella misura in cui egli

raggiunge una determinata cifra d'affari annua. Un rimborso dell'IVA su eventuali ottenimenti di prestazioni sul territorio svizzero non è possibile (art. 28-31 OLIVA).

Esempio (fornitura all'estero)

Un fabbricante svizzero di stand dà in locazione uno stand d'esposizione e lo trasporta all'estero, dove esegue il montaggio in base allo stesso contratto d'appalto. Il luogo della fornitura (globale) è situato all'estero. Questa fornitura non soggiace pertanto all'IVA. L'esportazione del materiale va tuttavia documentata con una decisione d'imposizione dell'AFD¹⁹ e la fornitura all'estero in esecuzione del contratto d'appalto va comprovata con documenti contabili e giustificativi (☞ nm. 579).

9. Traffico di perfezionamento

9.1 Concetto

Il traffico di perfezionamento comprende l'importazione e l'esportazione di beni per la lavorazione, trasformazione o riparazione. Il concetto del perfezionamento include quindi non solo il vero e proprio perfezionamento (p. es. montaggio di un ingranaggio in un motore), bensì anche **la riparazione** (p. es. il ripristino delle funzioni), vale a dire che il bene è rimesso nel suo stato d'origine, oppure riempito e imballato. Nei casi di riempimento e imballaggio, occorre tenere in considerazione anche il verificarsi delle conseguenze fiscali qui di seguito descritte, benché l'attività di riempimento rispettivamente di imballaggio effettuata per terzi non è considerata lavorazione di beni riempiti rispettivamente imballati ma bensì fornitura indipendente (☞ nm. 47).

9.2 Forniture sul territorio svizzero ad acquirenti non contribuenti a scopo d'esportazione; lavorazione prima dell'esportazione

Un imprenditore estero che acquista da un contribuente sul territorio svizzero un bene che prima dell'esportazione lascia lavorare sul territorio svizzero da uno o più contribuenti non compie una fornitura imponibile sul territorio svizzero.

Per consentire ai contribuenti svizzeri di far valere un'esenzione fiscale in seguito a esportazione, nella prassi sono stati introdotti i moduli n. 1303/1304 (fornitura in territorio svizzero ad acquirenti non contribuenti a scopo d'esportazione; lavorazione prima dell'esportazione). Questi moduli sono disponibili sul sito internet dell'AFD.

9.3 Esportazione di beni per il perfezionamento e la reimportazione

Il diritto doganale prevede due regimi di trattamento fiscale all'esportazione nel caso del perfezionamento all'estero con reimportazione:

19 Il libretto ATA, come del resto anche gli altri documenti nel regime di ammissione temporanea, vale per i beni, che sono dati in uso a titolo oneroso nel quadro di un contratto d'appalto (o in base ad accordi contenenti elementi contrattuali d'appalto e di locazione), come documento d'esportazione. Il contribuente comprova l'esportazione con una fotocopia di questo documento

- a) Il bene è dichiarato in esportazione secondo il regime d'esportazione e, dopo il perfezionamento all'estero, è successivamente importato secondo il regime doganale per l'immissione in libera pratica.
- b) Il bene è dichiarato in esportazione secondo il regime doganale del perfezionamento passivo e, dopo il perfezionamento all'estero, è successivamente reimportato secondo il regime doganale del perfezionamento passivo concluso regolarmente.



Chi vuole trasferire beni all'estero secondo il regime doganale del perfezionamento passivo (☞ precedente lett. b) necessita un'autorizzazione dell'AFD.

9.4

9.4.1

Importazione di beni per il perfezionamento e la riesportazione Imprese estere che non compiono forniture sul territorio svizzero

Se un imprenditore estero non contribuente (A) trasporta o spedisce verso il territorio svizzero un bene che fa perfezionare da (B) domiciliato sul territorio svizzero (cosiddetto perfezionamento a cottimo), e se questo bene viene rispedito in seguito ad A, A non compie una fornitura ma una semplice consegna di un bene per una lavorazione. Di conseguenza, l'imprenditore estero (A) non va iscritto nel registro dei contribuenti IVA. L'importatore dei beni è il rifinitore svizzero (B).

Il bene può essere trasferito verso il territorio svizzero secondo il **regime doganale per l'immissione in libera pratica** oppure secondo il **regime doganale del perfezionamento attivo**.



Chi vuole trasferire beni verso il territorio svizzero secondo il regime doganale del perfezionamento attivo necessita un'autorizzazione dell'AFD.

- a) Nell'applicazione del **regime doganale per l'immissione in libera pratica** l'IVA viene riscossa all'importazione. L'IVA è calcolata sul valore di mercato del bene importato sino al primo luogo di destinazione sul territorio svizzero, maggiorato degli eventuali tributi all'importazione (altri tributi tranne l'IVA), (art. 76 cpv. 1 lett. b in relazione all'art. 76 cpv. 3 LIVA).

Diritto alla deduzione dell'imposta precedente per B (rifinitore a cottimo):

Nel senso di un'eccezione, l'imprenditore esecutore del perfezionamento contribuente (B) può far valere a titolo d'imposta precedente l'IVA all'importazione riscossa dall'AFD, se sono adempiute cumulativamente le condizioni seguenti:

- B (= importatore) è legittimato a dedurre integralmente l'imposta precedente, vale a dire non conteggia l'imposta secondo i metodi dell'aliquota saldo o dell'aliquota forfettaria.
- Una volta ultimato il perfezionamento del bene, B (esportatore o spedite-re) lo trasporta o lo spedisce di nuovo al suo committente estero (A) e l'esportazione può essere conformemente documentata (art. 19 cpv. 2 n. 1 in relazione all'art. 20 cpv. 1 LIVA e nm. 530 segg.). Se il committen-te estero (A) prende a carico il bene perfezionato presso l'imprenditore esecutore del perfezionamento (B), B può parimenti far valere l'esenzione fiscale alle condizioni indicate alla cifra 3.2.2. Nella dichiarazione d'esp-or-tazione vanno dichiarate, oltre alle spese per le prestazioni del perfezio-namento e per il materiale aggiunto, anche il valore e il peso del bene consegnato per il perfezionamento.

Quando il committente estero (A) incarica l'imprenditore esecutore del perfezionamento (B) di trasmettere il bene perfezionato al suo acquirente sul territorio svizzero o all'estero, va osservato quanto indicato nelle ci-fre 9.4.2 o 9.5.

- b) All'importazione, il bene è dichiarato secondo **il regime doganale del per-fezionamento attivo nella procedura di non riscossione.**²⁰

In questa procedura non è riscossa l'IVA all'importazione, ammesso che l'im-prenditore esecutore del perfezionamento (B) sia iscritto nel registro dei con-tribuenti IVA.

- c) All'importazione, il bene è dichiarato secondo **il regime doganale del per-fezionamento attivo con restituzione.**²¹

In questa procedura l'IVA è riscossa all'importazione. A regolare conclusione di questo regime doganale, l'AFD restituisce l'IVA riscossa all'importazione, a condizione che questa non possa essere fatta valere a titolo d'imposta prece-dente dall'imprenditore esecutore del perfezionamento (B) presso l'AFC (p. es. perché egli conteggia l'imposta secondo i metodi dell'aliquota saldo o dell'aliquota forfettaria).

Ulteriori informazioni in relazione al regime doganale del perfezionamento attivo sono ottenibili presso la Direzione generale delle dogane, Sezione Agevolazioni doganali, contributi all'esportazione traffico di perfezionamento, 3003 Berna.

20 Nel regime doganale del perfezionamento attivo, l'imposizione è effettuata di principio secondo la procedura di non riscossione.

21 Se il richiedente la propone o se il pagamento di eventuali tributi risultano in pericolo, è applicata la procedura di restituzione.

9.4.2 Imprese estere che compiono forniture sul territorio svizzero

9.4.2.1 Un rifinitore a cottimo svizzero

Un imprenditore estero (A) che fa perfezionare un bene sul territorio svizzero e incarica il rifinitore a cottimo (B) di spedire successivamente il bene perfezionato al suo acquirente con sede all'estero (C) o di metterglielo a disposizione per la presa a carico sul territorio svizzero compie una fornitura sul territorio svizzero che può comportare, in presenza di una determinata cifra d'affari annua, il suo assoggettamento (art. 13 in relazione agli art. 21 cpv. 1 e 25 cpv. 1 lett. a LIVA). Ai fini del diritto fiscale IVA è irrilevante se C è domiciliato nello stesso Paese di A.

Il bene può essere immesso sul territorio svizzero secondo il regime doganale per l'immissione in libera pratica o, in presenza della corrispondente autorizzazione dell'AFD, secondo il regime doganale del perfezionamento attivo.

Nell'applicazione del regime doganale per l'immissione in libera pratica l'IVA è riscossa all'importazione. Nell'applicazione del regime doganale del perfezionamento attivo l'IVA è o non è riscossa all'importazione, a dipendenza del genere di autorizzazione rilasciata dall'AFD. L'IVA è calcolata sul valore di mercato del bene importato fino al primo luogo di destinazione sul territorio svizzero, maggiorato degli eventuali tributi d'importazione (altri tributi tranne l'IVA), (art. 76 cpv. 1 lett. b in relazione all'art. 76 cpv. 3 LIVA).

In relazione al diritto alla deduzione dell'imposta precedente, vale quanto segue:

- **Se A non è contribuente**, B, nell'ambito della prassi amministrativa, può far valere a titolo d'imposta precedente (con riserva dell'art. 38 LIVA e dei nm. 740 segg. e in base alla cifra 9.4.1) l'IVA pagata all'importazione (B = importatore). Inoltre, per queste operazioni, l'AFD rinuncia ad iscrivere A nel registro dei contribuenti IVA, ammesso che A non lo chieda.²² In questo caso, la prestazione di perfezionamento di B è esente dall'IVA, se A o B compiono essi stessi il trasporto o incaricano terzi di effettuare la spedizione del bene perfezionato. L'esportazione va comprovata con una decisione d'imposizione dell'AFD (B = esportatore/speditore; nm. 532 e 534 segg., art. 19 cpv. 2 n. 1 e cpv. 4 così come art. 20 cpv. 1 LIVA).

Per contro, B non può far valere l'esenzione fiscale se C prende a carico o incarica terzi di prendere a carico il bene perfezionato presso B (art. 19 cpv. 4 LIVA). In questo caso anche B non è legittimato a far valere l'IVA all'importa

²² Precisione della prassi: sebbene con la vendita dei beni perfezionati effettuati fornitura sul territorio svizzero, A non perde di principio il diritto di chiedere il rimborso dell'imposta. Se A acquista prestazioni sul territorio svizzero (p. es. prestazioni di alloggio, locazioni di vetture) e se sono adempite le condizioni degli articoli 28-31 OLIVA, questa parte di IVA gli può essere rimborsata.

zione a titolo d'imposta precedente, sempre che l'IVA sia stata riscossa dall'AFD.²³

- **Se A è contribuente**, nella dichiarazione d'importazione egli va indicato come importatore (per indirizzo presso il rappresentante fiscale) dei beni grezzi (destinatario = B). In questo caso, A può far valere a titolo d'imposta precedente l'IVA eventualmente trasferitagli da B sulla prestazione di perfezionamento, così come l'IVA da lui pagata all'AFD all'importazione, a condizione che sia in possesso della corrispondente decisione d'imposizione.

Se B agisce da importatore al momento dell'importazione (p. es. perché non sa che A è contribuente) e versa l'IVA all'importazione all'AFD, A ha tuttavia la possibilità di far valere a titolo d'imposta precedente l'IVA pagata all'importazione, a condizione che B consegni ad A la decisione d'imposizione dell'AFD e non proceda ad alcuna deduzione dell'imposta precedente.²⁴

9.4.2.2 Presenza di più rifinitori a cottimo svizzeri

Se più rifinitori a cottimo svizzeri sono incaricati l'uno dopo l'altro dal fornitore estero di perfezionare i beni e, al termine, di esportarli, i rifinitori a cottimo svizzeri possono, a certe condizioni, far valere l'esenzione fiscale. Maggiori dettagli figurano nei moduli n. 1342/1343.

9.4.2.3 Mandato di perfezionamento a cottimo impartito dall'acquirente finale estero

A non compie una fornitura imponibile sul territorio svizzero se non è lui bensì C che ha dato mandato di perfezionare il bene sul territorio svizzero. In questi casi A compie una fornitura all'estero. Le conseguenze fiscali presso B (deduzione dell'IVA all'importazione a titolo d'imposta precedente; esenzione fiscale della prestazione di perfezionamento) si rifanno al testo della cifra 9.4.1.

9.5 Importazione di beni per il perfezionamento senza riesportazione

Un imprenditore estero (A) che fa perfezionare un bene sul territorio svizzero e incarica il rifinitore a cottimo svizzero (B) di spedire successivamente il bene perfezionato al suo acquirente (C) sul territorio svizzero compie una fornitura sul territorio svizzero che comporta, di principio, il suo assoggettamento in presenza di una determinata cifra d'affari annua (art. 13 in relazione agli art. 21 cpv. 1 e 25 cpv. 1 lett. a LIVA).

²³ Precisazione della prassi: l'IVA dovuta in questo caso da B sulla sua prestazione di perfezionamento, non può essere chiesta da A nell'ambito della procedura di rimborso secondo gli articoli 28-31 OLIVA. Ciò vale anche nell'ambito di un rimborso dell'IVA all'importazione.

²⁴ Modifica della prassi in vigore dal 1° gennaio 2005



Il regime doganale del perfezionamento attivo è esclusivamente previsto per i beni che sono importati temporaneamente e che al termine del perfezionamento sono esportati verso l'estero. Se i beni perfezionati rimangono sul territorio svizzero, questo regime doganale non è applicabile; siccome i beni sono destinati a rimanere sul territorio svizzero, l'importazione deve avvenire secondo il regime doganale per l'immissione in libera pratica.

- **Se l'imprenditore estero (A) non è iscritto come contribuente**, il rifinitore a cottimo (B) non può far valere a titolo d'imposta precedente l'IVA riscossa all'importazione sui beni da perfezionare. A va dichiarato come importatore per indirizzo presso il rifinitore B e il rifinitore B va dichiarato come destinatario. Inoltre, il rifinitore (B) deve imporre la sua prestazione di perfezionamento (= fornitura).

Se non è iscritto nel registro dei contribuenti IVA ed effettua – nel senso spiegato – forniture di beni sul territorio svizzero, A perde il diritto alla procedura di rimborso nel corrispondente anno (art. 28 cpv. 1 lett. b OLIVA). In particolare, A non ha alcuna possibilità di vedere rimborsata l'IVA trasferitagli da B sulla prestazione di perfezionamento (art. 28-31 OLIVA).

- **Se l'imprenditore estero (A) è iscritto come contribuente**, egli può far valere a titolo d'imposta precedente l'IVA fatturatagli dal rifinitore a cottimo (B), così come l'IVA riscossa all'importazione del bene (art. 38 cpv. 1 lett. c LIVA). Inoltre, deve imporre la fornitura sul territorio svizzero al suo acquirente (C). Nella dichiarazione d'importazione A va dichiarato come importatore per indirizzo presso il rappresentante fiscale svizzero e B come destinatario.



L'imprenditore estero (A) non compie una fornitura sul territorio svizzero se non è lui, bensì il suo acquirente (C) svizzero che conferisce il mandato per il perfezionamento sul territorio svizzero. L'imprenditore estero (A) compie in questi casi una fornitura all'estero (☞ cifra 3.1).

10. Particolarità

10.1 Prestazioni in relazione al Principato del Liechtenstein

Il Principato del Liechtenstein è considerato territorio svizzero in conformità delle convenzioni internazionali²⁵. Per la riscossione dell'IVA nel Principato del

25 Trattato tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein concernente l'IVA nel Principato del Liechtenstein (RS 0.641.295.142) e Accordo tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein relativo al Trattato concernente l'IVA nel Principato del Liechtenstein (RS 0.641.295.142.1).

Liechtenstein è competente l'Amministrazione delle contribuzioni del Liechtenstein (Liechtensteinische Steuerverwaltung, Abteilung MWST, Lettstrasse 37, 9490 Vaduz). I contribuenti con sede nel Principato del Liechtenstein dispongono di un N.IVA a cinque cifre. L'IVA indicata esplicitamente nella fatture emesse da questi ultimi può essere fatta valere a titolo d'imposta precedente dagli acquirenti contribuenti con sede in Svizzera, con riserva degli articoli 37 e 38 segg. LIVA e dei nm. 816 segg. All'inverso, i contribuenti con sede nel Principato del Liechtenstein sono di principio legittimati a far valere a titolo d'imposta precedente l'IVA indicata dai contribuenti svizzeri.



I contribuenti con sede nel Principato del Liechtenstein non possono diventare membri di un gruppo IVA svizzero.

10.2 Prestazioni in relazione al Comune di Büsingen

Il Comune di Büsingen am Hochrhein (in breve: Büsingen) appartiene al territorio politico germanico anche se è circondato dalla Svizzera. Questo Comune germanico è raggiungibile solo attraverso il territorio svizzero. Fra Büsingen e la Svizzera non esiste alcuna vigilanza doganale.

In conformità di un accordo internazionale²⁶ concluso fra la Germania e la Svizzera, Büsingen è considerato territorio svizzero.

10.3 Prestazioni in relazione alle valli di Samnaun e Sampuoir

Le valli di Samnaun e Sampuoir appartengono al territorio politico svizzero ma non sono incluse nel territorio doganale svizzero (enclavi doganali). La fornitura di beni dalle valli di Samnaun e Sampuoir verso la Svizzera comporta pertanto un'importazione, e nella direzione inversa, un'esportazione. In relazione all'IVA esse appartengono:

- al territorio estero, per quanto concerne le forniture di beni e il consumo proprio;
- al territorio svizzero, per quanto concerne le prestazioni di servizi e le prestazioni del settore alberghiero e della ristorazione.

²⁶ Accordo tra il Consiglio federale svizzero e il Governo della Repubblica federale di Germania relativo al Trattato del 23 novembre 1964 sull'inclusione del Comune di Büsingen am Hochrhein nel territorio doganale svizzero concernente il versamento di una quota parte dell'imposta sul valore aggiunto riscossa dalla Svizzera sul suo territorio nazionale e su quello del Comune di Büsingen am Hochrhein (RS 0.631.112.136.1).



I contribuenti di queste due valli non possono diventare membri di un gruppo IVA svizzero e non possono conteggiare l'imposta secondo i metodi dell'aliquota saldo o dell'aliquota forfettaria.

10.4 **Prestazioni in relazione all'aeroporto di Basilea-Mulhouse (EuroAirport)**

L'intero perimetro di questo aeroporto si trova sul territorio francese. La zona svizzera – in conformità di una convenzione internazionale²⁷ e di uno scambio di note²⁸ con la Francia – è tuttavia trattata come territorio svizzero. In particolare, è assicurato un accesso diretto dalla Svizzera attraverso una strada in zona franca. Fiscalmente risultano le seguenti conseguenze:

– **L'ente "aeroporto"**

L'ente "aeroporto" è registrato come contribuente IVA francese. Perciò l'intera cifra d'affari imponibile viene conteggiata all'aliquota d'imposta applicabile in Francia.

– **Operazioni relative a lavori su costruzioni**

Le operazioni relative a lavori su costruzioni (p. es. edificazione di costruzioni) effettuate sull'intero perimetro dell'aeroporto soggiacciono alla legislazione IVA francese.

I dettagli concernenti la delimitazione fra le operazioni relative a lavori su costruzioni – che sono quindi imponibili all'IVA francese – e le altre operazioni vanno concordati con le autorità francesi. Lo stesso iter è previsto per decidere sulle condizioni da adempiere e sulle procedure da osservare, affinché le imprese generali svizzere che lavorano nella zona svizzera dell'aeroporto possano chiedere alle competenti autorità francesi il rimborso dell'IVA francese fatturata sulle operazioni relative a lavori su costruzioni.

– **Forniture di beni mobili e prestazioni di servizi nella zona svizzera da parte di contribuenti svizzeri**

Le operazioni che i contribuenti svizzeri effettuano nella zona svizzera dell'aeroporto soggiacciono alla legislazione IVA svizzera, anche se la zona svizzera è territorio francese. Formano un'eccezione unicamente le operazioni relative a lavori su costruzioni. In questo contesto, la legislazione IVA svizzera è quindi applicabile alle

27 Convenzione Franco-Svizzera relativa alla costruzione e all'esercizio dell'aeroporto di Basilea-Mulhouse, a Blotzheim (RS 0.748.131.934.92)

28 Scambio di note del 6/16 maggio 2003 relativo alle condizioni di applicazione del regime dell'IVA all'aeroporto di Basilea-Mulhouse (RS 0.748.131.934.923.1)

- a) forniture di beni mobili (inclusi i lavori effettuati a beni mobili in esecuzione di contratti d'appalto) e
- b) alle prestazioni di servizi.

– **Deduzione dell'imposta precedente da parte delle imprese svizzere attive nella zona svizzera**

I contribuenti che eseguono attività nella zona svizzera dell'aeroporto possono dedurre a titolo d'imposta precedente l'IVA loro fatturata dai fornitori e prestatori di servizi svizzeri, con riserva degli articoli 37 e 38 LIVA, nm. 816 segg.

Ai sensi di una deroga, i contribuenti svizzeri che svolgono attività nella zona svizzera dell'aeroporto possono inoltre far valere presso l'AFC l'IVA francese loro fatturata sulle prestazioni imponibili dall'ente "aeroporto" (ad eccezione delle operazioni relative a lavori su costruzioni) tramite procedura di rimborso. Normalmente, l'ente "aeroporto" emette queste fatture alle aziende svizzere in franchi svizzeri. Anche per questo speciale rimborso valgono le disposizioni generali ai sensi degli articoli 37 e 38 segg. LIVA (☞ nm. 816 segg.); pertanto, il rimborso di questa imposta precedente francese viene accordato al contribuente solo proporzionalmente all'utilizzo per uno scopo imponibile delle prestazioni acquisite dall'ente "aeroporto". Le operazioni escluse dall'IVA (art. 18 LIVA) non legittimano mai la deduzione dell'imposta precedente o un rimborso dell'imposta (art. 17 LIVA).

Questa speciale procedura di rimborso dell'imposta precedente presuppone l'adempimento delle seguenti condizioni:

- Essa è applicata solo per far valere il diritto sull'IVA francese (TVA) che l'ente "aeroporto" di Basilea-Mulhouse (EuroAirport) fattura sulle forniture e prestazioni di servizi (eccetto lavori su costruzioni).
- Per la domanda di rimborso dell'imposta precedente francese pagata è previsto il modulo n. 1150. Questa imposta precedente francese non può quindi essere dedotta nel rendiconto IVA ma è rimborsata con una nota di credito separata, su presentazione della relativa domanda. Alla domanda di rimborso trasmessa all'AFC vanno allegate le fatture originali.
- Il rimborso dell'imposta precedente francese pagata viene accordato di volta in volta per un semestre (dal 1° gennaio al 30 giugno rispettivamente dal 1° luglio al 31 dicembre di un anno civile).
- Il termine per far valere il diritto all'imposta precedente francese è di tre mesi dopo la scadenza del periodo di rimborso (entro il 30 settembre per il 1° semestre dell'anno civile in corso e entro il 31 marzo per il 2° semestre dell'anno civile trascorso).

- Se l'imposta precedente francese va proporzionalmente ridotta, perché concerne operazioni che non legittimano la deduzione totale, la corrispondente riduzione va effettuata direttamente nella domanda di rimborso. L'IVA francese fatturata dall'ente "aeroporto" di Basilea-Mulhouse va registrata in contabilità su un conto imposta precedente separato.

10.5 **Prestazioni riferite a Campione d'Italia**

Per informazioni dettagliate a questo riguardo è fatto riferimento al promemoria "Trattamento fiscale delle operazioni in relazione a Campione d'Italia".

Valevole fino al
31 dicembre 2009