

# IVA e dazi doganali in un momento storico di restrizioni “globali”

**Temi aperti in uno scenario in costante evoluzione: adempimenti IVA per le imprese e uno sguardo a quelle che svolgono il commercio a distanza di beni e servizi**



**Matteo Colafrancesco**

Fiduciario commercialista e Giurista di impresa  
Matteo Colafrancesco Tax and Legal Advisor,  
Comano – Lugano

*Lo scenario economico globale fortemente mutato e l'affermarsi di conseguenti nuove modalità e standard evoluti negli scambi di beni e servizi hanno animato nuovamente il dibattito e le aspettative legate al ripensamento delle norme in materia di IVA e delle disposizioni doganali anche in Svizzera. Le Agende dei policy makers comunitari in un primo momento tutte concentrate nella ricerca degli stimoli giusti a curare i disturbi e le disfunzioni che la pandemia ha generato nel sistema di scambi transfrontalieri, si sono poi via via riempite di innovative ricette orientate a volte per il taglio e molte altre per l'aumento delle aliquote dell'IVA nei singoli Stati. Resta di fatto per il momento irrisolto (anche in Svizzera) l'amletico quesito se si possano coniugare il rilancio dei consumi e le politiche di controllo del deficit della spesa pubblica nell'attuale contesto globale recessivo.*

sull'imposta sul valore aggiunto (LIVA; RS 641.20) e nella relativa ordinanza di applicazione (OIVA; RS 641.201). Caratteristiche dell'IVA, specie nella sua formulazione dal 1° gennaio 2010 (ed in conformità con le seguenti revisioni parziali succedutesi ed attualmente in corso) è quella di assoggettare il consumo cd. “finale” di una data prestazione o fornitura e, di conseguenza, il consumatore-acquirente di un dato bene e/o il fruitore di un servizio basato in Svizzera. Se nello specifico di detto concetto e sulle sue articolazioni moderne ci soffermeremo più avanti nel corso della presente trattazione, giova forse ripercorrere in sintesi l'evoluzione dell'imposta in questione. Nata dalle ceneri dell'imposta sulla cifra d'affari (ICA)<sup>[1]</sup>, introdotta nel corso del 1939 e cioè nel periodo “bellico”, se consideriamo l'avvio del conflitto a tutti tristemente noto come “Seconda Guerra Mondiale”, l'IVA in Svizzera nella sua prima versione risale alla sua introduzione negli anni '90 ed evolutasi a partire dall'anno 2010 in chiave ancora più contemporanea.

<b>I. L'IVA in Svizzera: brevi cenni sulle sue origini e le funzioni principali.....</b>	<b>790</b>
<b>II. L'IVA e il suo impatto durante crisi congiunturali: stato dell'arte e scenari possibili .....</b>	<b>791</b>
A. Premessa .....	791
B. Le vendite a distanza: i principali aspetti pratici e fiscali ai fini IVA.....	792
C. Le misure e aiuti in campo IVA dovuti al Covid-19 in Svizzera e l'esperienza in Italia.....	792
1. Riscossione: rinuncia agli interessi di mora e proroghe dichiarative.....	792
2. Disposizioni speciali IVA e doganali per forniture e importazioni medicali.....	793
<b>III. Conclusioni.....</b>	<b>794</b>

I presupposti dell'assoggettamento sono cruciali per i soggetti che svolgono attività di impresa in Svizzera o verso la Svizzera e l'obbligo di iscrizione IVA scatta tanto nel superamento quanto alla previsione che la soglia dei fr. 100'000 di volume d'affari in prestazioni – su base mondiale – di quelle non escluse, siano state superate o lo saranno nel corso dell'anno di riferimento. I soggetti che devono annunciarsi all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) possono essere sia soggetti basati in Svizzera ed esercenti attività di impresa e al pari ditte estere che sono ugualmente tenute ad iscriversi e ad ottenere un apposito numero IVA. La fatturazione delle prestazioni imponibili si articola mediante tre aliquote di cui una principale dello 7,7% e le due ulteriori, e cioè la ridotta pari allo 2,5% e la cd. “speciale” che è destinata alle prestazioni del settore alberghiero ed ammonta allo 3,7%.

## I. L'IVA in Svizzera: brevi cenni sulle sue origini e le funzioni principali

Nel sistema fiscale svizzero un “ruolo di assoluto rilievo” è rappresentato dall'imposta sul valore aggiunto (IVA), che trova la sua disciplina di rango federale nella Legge federale

**[1]** La riscossione dell'ICA iniziò invero a partire dal 1941 e nella sua primordiale versione colpiva solo le forniture a titolo oneroso di beni, dimostrandosi via via sempre meno inadeguata con il passare degli anni e se confrontata con le esperienze seguite all'introduzione dei diversi modelli a partire da quello francese.

Gli elementi fondamentali del sistema domestico dell'IVA delineatisi come un'imposta plurifase che, dunque, colpisce ogni passaggio commerciale e ogni scambio economico di beni e servizi (ad eccezione delle fattispecie per le quali la LIVA non trova applicazione in base allo stesso dato normativo) prevedono attualmente l'obbligo del rendiconto periodico (su base trimestrale o semestrale) e del versamento associato dell'IVA dovuta qualora sia a debito, consentendo inoltre al contribuente IVA registrato in Svizzera la deduzione dell'imposta precedentemente assolta[2], nonché il suo recupero.

Se sul piano soggettivo, la platea di soggetti tenuti all'iscrizione in caso di sorgere dell'obbligo (è consentita, tuttavia, anche la registrazione quale soggetto IVA su base volontaria) è ampissima e comprende anche raggruppamenti di impresa temporanei, i consorzi o talune manifestazioni *ad hoc* quali le articolazioni dei beni di una comunità di spesa. Dal punto di vista meramente oggettivo il sistema è molto peculiare ed impone che le operazioni (cioè le forniture di merci e le prestazioni di servizi) debbano avvenire mediante e per via della cd. controprestazione (deve in linea di principio verificarsi quanto è definito come il sinallagma e cioè uno scambio di prestazioni) rilevando altresì anche ipotesi diverse quali il consumo proprio. Ulteriori regole di dettaglio disciplinano l'allestimento dei rendiconti dal punto di vista contabile e, infine, ai contribuenti IVA è data facoltà di procedere mediante la cd. riconciliazione annuale all'eventuale integrazione e correzione delle operazioni realizzate nell'anno precedente.

### II. L'IVA e il suo impatto durante crisi congiunturali: stato dell'arte e scenari possibili

#### A. Premessa

La trattazione circa l'impatto o meglio l'incidenza del carico fiscale dell'IVA durante le crisi economiche e sociali con cui l'intera popolazione mondiale si sta tuttora confrontando, quale è l'attuale legata alla pandemia da Covid-19, *in primis* deve fondarsi su considerazioni di natura macro-economica legate a concetti quali il disavanzo pubblico e alle misure (espansive?) di risanamento dei *deficit* degli Stati Sovrani e di stimolo all'economia, spesso in contraddizione le une con le altre, e, dall'altro lato, all'osservazione empirica di fenomeni economici legati alle tipologie di transazioni e alle corrispondenti catene di valore possibili con le conseguenze tributarie specifiche che nel caso di specie sono di fatto influenzate (se si segue il noto principio della causa-effetto) dagli stessi elementi considerabili a monte[3].

La prima domanda sorge spontanea: nel mondo durante l'epidemia – ovvero nella prima fase dei cd. *total lock-down* – si è consumato davvero molto meno in valore assoluto? La risposta come spesso succede in economia non è univoca e

se è vero che si sono moltiplicate le restrizioni e le limitazioni agli acquisti conseguenti ai divieti e alle prescrizioni di ordine pubblico – complici il "balletto dei dati", da un lato, e per l'altro verso mancando spesso dei dati comparativi e omogenei sui consumi considerati a livello globale – si può facilmente argomentare che nonostante le incertezze e il calo derivanti dallo *shock* globale e dalle restrizioni conseguenti alle libere opzioni di acquisto individuali, i canali commerciali e distributivi tradizionali e i più moderni e digitali hanno seguito e favorito diverse trasformazioni.

È del tutto evidente che la crisi nel secondo trimestre del 2020 ha investito i consumi di diverse fonti energetiche causando oscillazioni nel campo dei prezzi di materie prime e ha inciso sui portamonete di miliardi di consumatori, spesso confinati nelle proprie abitazioni e/o costretti a spostamenti "brevi e limitati" onde approvvigionarsi nei propri dintorni. Certo è pure che fenomeni quali l'*home-working* – nelle diverse declinazioni man mano assunte – sono destinati ad incidere e a lasciare il segno visti gli accresciuti consumi (si pensi solo ancora una volta a quelli energetici) che dette tipologie di lavoro hanno causato e che incideranno nei prossimi mesi sulle economie domestiche di tanti lavoratori. Il discorso, valido per i consumatori finali più che per le imprese fornitrici, con ricadute questa volta più evidenti a livello di impatto dell'IVA anche alle nostre latitudini, può essere pertanto di facile estensione agli stessi beni e servizi (si pensi ai materiali di consumo necessari ai propri mestieri e ancora all'incremento di quantità di beni alimentari in un carrello della spesa riadattato ad assorbire i pasti in precedenza consumati fuori dalle mura casalinghe), beni e servizi per i quali l'acquirente sopporta il carico fiscale dell'IVA senza poter (con qualche limitata eccezione) accedere al recupero di imposta. Signore e signori: "il gettito (forse) è servito!".

Tra le mosse che gli Stati valutano o hanno già intrapreso come nel caso della Germania per aiutare a rilanciare le proprie economie, il taglio delle aliquote ne rappresenta un emblema, a torto o a ragione, e anche nell'ordinamento svizzero si è avviato di recente un dibattito sulla sua riduzione temporale alla metà, proposta che nel mese di agosto il Consiglio federale ha ritenuto non idonea rispetto al quadro congiunturale attuale.

Possiamo, infine, concludere che il passaggio chiave nei commerci di merci e servizi dall'*off-line* all'*on-line* sia stata considerata – o fortunatamente diremmo se si pensa che la Confederazione può finanziarsi per almeno due terzi del proprio fabbisogno proprio dalle entrate di cui all'IVA e all'imposta federale diretta e, di conseguenza, riesce a far fronte al suo mandato di erogare i servizi pubblici a tutti noi essenziali – la famosa panacea di tutti i mali? La risposta questa volta è chiaramente un no ed estende, inoltre, il campo di analisi ad altri fattori problematici e critici nel campo del ritardo nei processi di riconversione industriali ed ha forti ricadute occupazionali che qui non tratteremo.

[2] Si noti pure che secondo l'art. 28 cpv. 3 LIVA, il contribuente può dedurre l'imposta precedente solo se comprova di averla versata all'AFC.

[3] Il nuovo impianto normativo dell'Unione europea (UE) si è pure confrontato con l'emergenza sanitaria e a riprova ne è l'adozione di un provvedimento di proroga a luglio 2021 del rinnovato quadro IVA per le vendite *on-line*: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/news/taxation-commission-proposes-postponement-taxation-rules-due-coronavirus-crisis\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/taxation-commission-proposes-postponement-taxation-rules-due-coronavirus-crisis_en) (consultato il 10.12.2020).

La crisi di fiducia ed economica nel nostro Paese ha già lasciato il segno se è vero che leggendo lo studio dell'istituto economico BAK[4] le previsioni nel breve sulla mancanza di crescita del Prodotto Interno Lordo (PIL) svizzero sono preoccupanti e serie in termini di ricchezza pro-capite e di incidenza di fattori quali la crescita del tasso di disoccupazione reale ed aumento dei fallimenti aziendali. All'orizzonte, dunque, sono già presenti molte nubi, ma non solo come vedremo in seguito.

### B. Le vendite a distanza: i principali aspetti pratici e fiscali ai fini IVA

Con l'espressione di vendite a distanza si indicano in linea di principio quelle forniture di beni spediti a seguito di ordini della clientela e che storicamente erano già possibili tramite i cataloghi, le risposte ad annunci pubblicitari alla radio e alla TV e a partire dagli anni '90 con l'avvento dei primi *shop on-line* (*Amazon*, *e-bay* e altri) mediante il cd. "e-commerce". Siamo soliti identificare questa tipologia di commercio quale vendita per corrispondenza ai fini IVA e per i profili di natura doganali che analizzeremo in seguito.

La recente realtà economica così aspramente segnata dai vari *lock-down* e pure le limitazioni subite nel corso dell'anno 2020 negli ambiti di scelta dei consumatori privati non solo hanno fatto venire alla ribalta l'e-commerce per l'ambito delle forniture di beni effettuate mediante le consegne a domicilio, ma hanno incrementato in maniera esponenziale il cd. "commercio elettronico di tipo diretto" e cioè la messa a disposizione dietro controprestazione di accessi (a banche dati, ad es.) e di contenuti sul web (ad es. *software* di vario genere, musica, giochi, ecc.), di piattaforme di condivisione e scambio di dati, tutte operazioni rilevanti ai fini IVA di principio quando rese a soggetti in Svizzera che non sono contribuenti IVA e questo a prescindere dall'ubicazione domestica o estera e dall'organizzazione del prestatore di detti servizi. Ciò vuole dire che anche le ditte estere senza succursali e stabili organizzazioni in Svizzera devono potersi annunciare e ottenere l'iscrizione da parte dell'AFC al pari dei soggetti imprenditoriali basati in loco[5].

Invero le disposizioni in materia di IVA che regolamentano la vendita per corrispondenza in Svizzera, attività che rileva quale imponibile ai sensi dell'art. 1 LIVA che recita pure testualmente: "lo scopo finale dell'imposta è l'imposizione del consumo finale non imprenditoriale sul territorio svizzero", hanno origine e sono delimitate dalla portata dell'art. 7 LIVA circa il luogo della fornitura. Se è vero, come confermato dalle pubblicazioni dell'ultimo triennio da parte dell'Ufficio federale di statistica (UFS), come gli acquisti *on-line* sono entrati nel quotidiano di più di 5 mio. di consumatori in Svizzera (dati aggiornati al 2019), possiamo renderci conto delle

dimensioni del fenomeno oramai consolidatosi nel nostro tessuto economico.

Dal punto di vista pratico l'esercente di uno *shop on-line*, sia esso svizzero o estero, che si trova a fornire i propri beni ad un soggetto non contribuente IVA, basato in Svizzera, potrà agevolmente registrarsi e imporre le proprie vendite in Svizzera e, nel secondo caso, l'operatore estero svolgerà i propri adempimenti per il tramite di un proprio rappresentante fiscale nominato in loco e attivo per l'assistenza amministrativa. Non di meno è peculiare del nostro sistema il regime che interessa le ditte estere attive nella vendita per corrispondenza effettuando un volume di affari pari o superiore ai fr. 100'000 di spedizioni qualificabili "piccoli invii"[6] che, dal 1° gennaio 2019, sono interessate agli obblighi di assoggettamento all'IVA registrazione delle proprie operazioni e loro rendicontazione.

Un ulteriore passaggio di rilievo per una ditta estera consegue dalla sua opzione per procedere con la cd. "dichiarazione di adesione estero" a qualificarsi come importatore diretto e potendo dedurre altresì quale imposta precedente: (i) l'imposta sull'importazione e (ii) tutte le altre imposte precedenti risultanti dalla sua attività imprenditoriale. Se è vero che un recente progetto in fase di consultazione[7], che sarà oggetto di ulteriori considerazioni nei mesi che seguiranno, mira ad ulteriormente regolamentare e semplificare l'attività di vendita per il tramite delle piattaforme *on-line*, sempre ai fini di tutela del gettito fiscale e in chiave anti-distorsiva della concorrenza che vede spesso le imprese svizzere come sfavorite rispetto a quelle straniere, il sistema in essere è sicuramente uno dei più completi e innovativi nel panorama internazionale[8]. Da questo punto di vista i servizi informatici e gli strumenti *on-line* messi a disposizione dei contribuenti IVA dall'AFC sono del tutto all'avanguardia e consentono alle ditte locali e a quelle estere l'adempimento delle proprie obbligazioni in maniera efficiente e rapida. Completano il sistema le competenze, le eccellenti risorse umane e di mezzi e la chiarezza esemplare che si ritrova nelle posizioni di prassi delle Divisioni IVA e dell'Amministrazione federale delle dogane (AFD). Qui sorge allora un dubbio: è veramente utile (e necessaria) una nuova revisione del sistema peraltro ancora "novello"?

### C. Le misure e aiuti in campo IVA dovuti al Covid-19 in Svizzera e l'esperienza in Italia

L'analisi delle disposizioni emanate in materia di IVA e doganale per sostenere i soggetti passivi confrontati con le restrizioni nei commerci e negli spostamenti logistici e le contrazioni della domanda e parimenti alle prese con improvvisi *black-out*

[4] Si rimanda la lettura integrale del Comunicato stampa dell'Istituto economico BAK, in: [https://www.bak-economics.com/fileadmin/documents/medienmitteilung/MEMI\\_BAK\\_Economics\\_sul\\_Coronavirus\\_07.05.2020.pdf](https://www.bak-economics.com/fileadmin/documents/medienmitteilung/MEMI_BAK_Economics_sul_Coronavirus_07.05.2020.pdf) (consultato il 10.12.2020).

[5] ALBERTO COMELLI, L'armonizzazione (e il riavvicinamento) fiscale tra lo "spazio unico europeo dell'IVA", la Direttiva del Consiglio "contro le pratiche di elusione fiscale" e l'abuso del diritto, in *Dir. prat. trib.*, 2018, p. 4.

[6] Si tratta delle singole importazioni di merce per le quali all'atto della procedura di importazione in Svizzera l'imposta sull'importazione è inferiore a fr. 5.

[7] AFC, Evoluzione dell'IVA in un'economia digitalizzata e globalizzata, Comunicato stampa, Berna, 19 giugno 2020, in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-79514.html> (consultato il 10.12.2020).

[8] È del tutto evidente, inoltre, la chiarezza e la certezza offerte agli operatori dal sistema elvetico, specie se lo si confronta con lo status ancora in divenire o "imperfetto" del sistema comunitario in tema di e-commerce come rileva MARCO GREGGI, L'IVA comunitaria ai tempi del Coronavirus, NF, Edizione speciale Coronavirus II, 2020, pp. 50-57.

di liquidità può essere condotta seguendo, da un lato, le disposizioni di attuazione federali e ove fattibile comparando ad analoghe fattispecie quanto similmente disposto (o meno) nella vicina Penisola[9].

### 1. Riscossione: rinuncia agli interessi di mora e proroghe dichiarative

#### a) Svizzera

L'Ordinanza federale che ha disciplinato in via d'urgenza la materia è stata adottata il 20 marzo 2020 (RS 641.207.2) e prevede la rinuncia espressa da parte della Confederazione all'incasso di interessi moratori in caso di pagamento tardivo di imposte tra cui l'IVA (il medesimo tasso allo 0% è applicabile per tutti i crediti IVA anche se emersi prima del 20 marzo 2020). Il risultato è che l'AFC ha stabilito che dal 20 marzo al 31 dicembre 2020 non è dovuto alcun interesse di mora nel caso di pagamento in ritardo di IVA e di tributi doganali[10].

Sono inoltre consentite le richieste di dilazione nei pagamenti dell'IVA dovuta a seguito della presentazione dei rendiconti periodici d'imposta. Infine è consentita come da procedura pre-esistente la possibilità di chiedere una proroga per l'inoltro dei medesimi rendiconti IVA.

Dal punto di vista tecnico – pur potendo la stessa AFC procedere a valutazioni ulteriori in merito specie riguardo ad una ulteriore proroga di termini già prorogati – queste disposizioni speciali si applicano a tutta la platea di potenziali interessati tra i contribuenti IVA e tra questi anche i soggetti esteri attivi in Svizzera con l'assistenza amministrativa di un rappresentante fiscale come espressamente chiarito dall'AFC.

#### b) Italia

Il Governo e il legislatore italiano hanno adottato sia una misura di proroga delle scadenze di presentazione delle dichiarazioni IVA e delle successive disposizioni normative atte a consentire una proroga dei termini di versamento IVA. Nel Decreto Legge (D.L.) dell'8 aprile 2020, n. 23 (cd. "Decreto Liquidità") è stato previsto il differimento al 30 giugno 2020 (e per alcuni soggetti al 30 luglio 2020) dei versamenti IVA dovuti nei mesi di aprile e maggio – potendosi versare in un'unica soluzione ovvero in cinque rate senza applicazione di sanzioni ed interessi – estendendo detta possibilità con diverse specifiche (cfr. la Tabella 1 riportata di seguito) ad una serie di soggetti, anche di grandi dimensioni di fatturato. Infatti, nel primo D.L. del 17 marzo 2020, n. 18, denominato "Cura Italia", i soggetti esercenti attività di impresa che potevano accedere a detta facilitazione di pagamento per l'IVA dovuta nel mese di marzo 2020 erano una categoria ben più ristretta[11].

[9] Sul punto vedi pure un interessante contributo in chiave comparatistica di SAMUELE VORPE/MARCO GREGGI, *Fiscalità virale comparata: Svizzera e Italia a confronto*, NF, Edizione speciale Coronavirus III, 2020, pp. 62-66.

[10] Peculiare è, invero, il mantenimento invariato del tasso di interesse dovuto a titolo remuneratorio a favore dei contribuenti IVA da parte dell'AFC che ammonta al 4%.

[11] Il Decreto "Cura Italia" aveva stabilito la sospensione dei versamenti che avrebbero dovuto essere eseguiti a marzo, per le imprese e gli esercenti arti e professioni con volume di ricavi o compensi non superiore a 2 mio. di euro e per quelli che, indipendentemente dal volume di affari, operavano in determinati

Va, infine, rilevato che le stesse condizioni soggettive sono state poi recepite dal D.L. del 19 maggio 2020, n. 34 (cd. "Decreto Rilancio"), con il quale è stato disposto che gli stessi versamenti in scadenza al 30 giugno 2020 sono stati ulteriormente prorogati fino al 16 settembre 2020 (dando, tuttavia, facoltà al contribuente di scegliere tra un versamento unico o a rate in un massimo di quattro soluzioni). Infine, con il D.L. del 14 agosto 2020, n. 104 e cioè il cd. "Decreto Agosto", detti versamenti (posta la possibilità consentita di procedere al saldo al 16 settembre 2020) possono essere ulteriormente dilazionati per un 50% nel 2020 e a seguire[12].

**Tabella 1:** Le categorie di soggetti ammessi (aggiornamenti resi alla data del 30 agosto 2020 e suscettibili di modifiche sostanziali)

Soggetti ammessi dai D.L. "Liquidità", "Rilancio" e "Agosto" alla proroga dei versamenti IVA (aprile-maggio)
<ul style="list-style-type: none"><li>Soggetti, con ricavi o compensi fino a 50 mio. di euro nel periodo di imposta precedente a quello in corso, che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di marzo e nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta;</li><li>Soggetti, con ricavi o compensi superiori a 50 mio. di euro nel periodo di imposta precedente a quello in corso, la stessa sospensione spetta a condizione che il fatturato o i corrispettivi siano diminuiti almeno del 50% nel mese di marzo 2020 e nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta;</li><li>I soggetti che hanno iniziato l'attività di impresa, arte o professione successivamente al 31 marzo 2019.</li></ul>

L'altra norma rilevante ai nostri fini è quella disposta dall'art. 62 del richiamato Decreto "Cura Italia" riguardante la sospensione e la proroga al 30 giugno del termine di presentazione della Dichiarazione annuale IVA (2019) e della Liquidazione periodica IVA, la cd. "LIPE", relativa al primo trimestre 2020 (con scadenza originariamente prevista al 1° giugno 2020) che ha una portata generale quanto a destinatari della stessa agevolazione[13].

settori (ad es. in campo sportivo, nei trasporti, ecc.) o in determinati aree territoriali, particolarmente colpite da Coronavirus.

[12] L'art. 97 D.L. del 14 agosto 2020, n. 104, rubricato "Misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell'economia", in vigore dal 15 agosto 2020, ha concesso un'opzione alle modalità di proroga del "Decreto Rilancio" consentendo al soggetto, in definitiva: (i) o di saldare i versamenti sospesi entro il 16 settembre 2020, o di suddividerlo in quattro rate mensili di pari importo, sempre senza applicazione di sanzioni e interessi, a partire dal 16 settembre 2020 per concludersi il 16 dicembre 2020; (ii) oppure di effettuare i versamenti, senza applicazione di sanzioni e interessi, in ragione del 50% delle somme oggetto di sospensione, in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020, o, mediante il versamento al massimo di 4 rate mensili di pari importo, di cui la prima rata da effettuarsi entro il 16 settembre 2020 e la quarta il 16 dicembre 2020. Il saldo, pari all'altro 50% dei versamenti dovuti, può essere effettuato, sempre senza applicazione di sanzioni e interessi, attraverso un rateizzo da 2 a 24 rate mensili di pari importo, tenendo presente che la prima rata del rateizzo scelto decorra dal 16 gennaio 2021.

[13] Nella Circolare n. 11/E del 16 maggio 2020, l'Amministrazione finanziaria italiana aveva, inoltre, chiarito e precisato che nonostante l'ambiguità del tenore letterale della norma anche le imprese estere senza stabile organizzazione in Italia, ma attive per il tramite di un proprio rappresentante fiscale ovvero identificate direttamente ai fini IVA in Italia, potevano parimenti accedere alla proroga del termine di presentazione della Dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2019 e in scadenza alla data del 30 aprile 2020.

### 2. Disposizioni speciali IVA e doganali per forniture e importazioni medicali

#### a) Svizzera

L'analisi delle basi giuridiche delle misure emanate in tema IVA e doganali riferite a dispositivi e presidi medicali deve far riferimento *in primis* alla Ordinanza federale (RS 632.10) in vigore dal 10 marzo al 9 ottobre 2020, la quale ha previsto la sospensione del dazio di importazione su particolari categorie di beni medicali e di protezione sanitarie in modo da abbassarne il costo e il tempo ovvero le procedure di reperimento in un periodo così acuto dell'emergenza sanitaria ed economica.

Inoltre, come già accennato nella precedente sezione, per l'anno 2020, è stato stabilito il tasso di interesse moratorio pari allo 0% in caso di ritardati pagamenti di tributi doganali.

#### b) Italia

Nel campo delle disposizioni doganali e dei provvedimenti italiani di recepimento di norme comunitarie ovvero "autoc-toni" legati alla pandemia da Covid-19 distinguiamo differenti ambiti:

- l'esenzione dall'IVA e dai dazi doganali per l'importazione dei beni necessari a fronteggiare l'emergenza sanitaria e a contrastare il diffondersi del contagio come da provvedimenti autorizzativi dell'UE, ultimo dei quali la Decisione n. 2020/1101, del 23 luglio 2020, la quale ha prorogato la validità di detta esenzione (inizialmente concessa fino al 31 luglio 2020) fino alla nuova data del 31 ottobre 2020[14];
- il Decreto "Rilancio" prevede accanto all'inserimento stabile di mascherine e di altri dispositivi di protezione individuale (DPI) verso il Covid-19, nella lista dei beni soggetti ad IVA all'aliquota ridotta del 5%, anche una misura *una tantum* per la quale le cessioni di detti beni, effettuate entro il 31 dicembre 2020, sono esenti dall'IVA, con diritto alla detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti e sulle importazioni di beni e servizi afferenti dette operazioni esenti. Dal 1° gennaio 2021 a tali cessioni si applica l'aliquota IVA del 5% (art. 124 del Decreto Rilancio oggetto di conversione in Legge la scorsa estate).

### III. Conclusioni

L'IVA è chiaramente un tipo di imposta che appartiene alla categoria delle imposte sui consumi.

Nella sua accezione moderna e per come è stata pensata e modellata nelle sue prime esperienze – e cioè nelle direttive comunitarie e dallo stesso Trattato dell'UE – svolge un ruolo cruciale proprio nel consentire agli operatori commerciali – interessati a cessioni transfrontaliere – il calcolo esatto dell'imposizione che grava una merce.

La sua neutralità rispetto al meccanismo complessivo degli scambi internazionali fa sì che è possibile in maniera *fair* e

[14] Cfr. in materia la recente Ordinanza del Commissario Straordinario deputato a fronteggiare l'emergenza da Covid-19 sulle facilitazioni alle importazioni, in: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2020/08/31/20A04705/sg> (consultato il 10.12.2020).

comunemente accettata determinare il carico di IVA cui assoggettare una data importazione e quanto verrà rimborsato ovvero riconosciuto a causa di una esportazione. I suesposti principi cardine sono stati "movimentati", ma non stravolti dalle direttive che a partire dal 2002 hanno iniziato a disciplinare il campo della tassazione IVA dei beni digitalizzati, allora considerati, e partendo dal presupposto che il commercio elettronico si configurasse sempre quale una prestazione di servizi. In questa sede non è rilevante l'indagine circa le diverse tipologie di sistemi di imposizione delle transazioni per l'ambito cd. B2C (*business to consumer*) succedutesi quali ad es. il MOSS[15], le sue varianti e di quelli che saranno a regime e che dovrebbero seguire all'introduzione del pacchetto fiscale del 2007 nell'UE e i successivi provvedimenti seguiti al piano d'azione tutti ispirati ad un determinato quadro finale del regime IVA e che saranno operativi entro il prossimo anno, bensì valutare se i presupposti su cui si orientano i progetti di riforma in Svizzera[16] e i modelli di imposizione comunitari dell'*e-commerce* in implementazione siano tuttora attuali.

Questa breve analisi si rende necessaria dopo avere vissuto una stagione, quella della prima pandemia, nella quale il commercio elettronico ha spesso sostituito il commercio convenzionale da noi tutti conosciuto e praticato magari anche solo per un dato periodo temporale. I richiamati nuovi sistemi di tassazione e i progetti di riforma, muovono da corrette osservazioni di molteplici studi e posizioni autorevoli tra le quali rammentiamo la Relazione Speciale della Corte dei Conti dell'UE (resa ai sensi dell'art. 287, par. 4, secondo comma del Trattato sul funzionamento dell'UE [TFUE]), che esaminano i problemi di mancata riscossione di IVA e dei dazi doganali nel commercio elettronico e le misure di nuova introduzione sull'imposizione dei beni di modico valore (attualmente esenti ai fini IVA in UE se acquistati *on-line* ed importati da un Paese *extra-UE*) o le nuove ipotesi di tassazione autonoma (con gli opportuni adattamenti di cui si sta discutendo anche in Svizzera) delle piattaforme di scambio e vendite *on-line*, sembrano misure pionieristiche e idonee a contrastare le frodi e in generale a garantire un gettito maggiore. Vale, tuttavia, a detta di chi scrive, ulteriormente valutare nuove opzioni. Tra queste citiamo – come richiamato pure dalla succitata Relazione della Corte dei Conti dell'UE – certamente quelle ipotesi per cui la stessa economia digitale potrebbe soccorrere e supportare le stesse autorità fiscali alle prese con l'*e-commerce*: coinvolgere magari i consumatori stessi mediante la sperimentazione (come già successo in Norvegia e in altri Paesi e nel solco di quanto già deciso dal Senato in Francia nel 2005) di sistemi di riscossione a livello dell'acquirente (magari mediante una ritenuta parziale oggetto poi di conguaglio e magari utilizzando per detti pagamenti proprio le valute digitali).

[15] Per una lettura dei risultati statistici che riguardano il successo riscontrato da questo sistema, si veda: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/moss-statistics-2019.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss-statistics-2019.pdf) (consultata il 10.09.2020).

[16] Vedi il progetto di riforma attualmente in consultazione sulla revisione parziale della Legge sull'IVA (evoluzione dell'IVA in un'economia digitalizzata e globalizzata) e sulla revisione parziale dell'ordinanza sull'IVA.

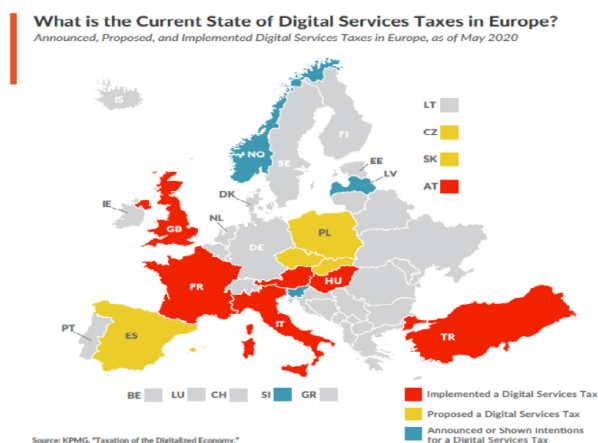


## IVA E IMPOSTE INDIRECTE

Il pregio di dette opzioni da un lato potrebbe consentire alle imprese e ai soggetti intermediari coinvolti di svolgere le proprie attività di vendita tenendo sotto controllo i costi di *compliance* amministrative-fiscali sempre più in aumento anche in relazione da un lato all'incremento del *business* e dei suoi volumi e dall'altro confrontato con una continua legislazione nel settore. Il sistema ipotizzato potrebbe alleviare le stesse autorità nelle attività dei controlli e garantire un gettito costante in quanto previsto già parzialmente alla fonte e sulla base di documentazione fiscale con formato digitale di natura certificata e con valore legale e fiscale.

La Svizzera dispone in materia un evidente vantaggio ed una posizione strategica che le sono date dalla propria collocazione su assi geografici importanti ma non solo. È invero come si evince pure dalla Tabella 2 sotto riportata uno dei pochi Paesi occidentali presenti nello scenario europeo che stanno valutando in maniera molto attenta e propositiva i lavori OCSE in materia di tassazione dell'economia digitale:

**Tabella 2:** Il grafico è tratto dal Documento Digital taxation around the world, a cura del Center for Global Tax Policy della Tax Foundation.



La Svizzera sta, infatti, privilegiando un approccio basato sullo studio ed adozione di soluzioni multilaterali (e non *interim* ovvero dettate da esigenze di gettito di un singolo Stato), in linea con le evoluzioni economiche e diremmo politiche che potrebbero pure subire una influenza e una diversa spinta data dall'esito delle recenti elezioni presidenziali avvenute negli Stati Uniti d'America (USA), ma anche rispettose di trattati multilaterali già in essere (tutt'al più da integrare con le nuove regole<sup>[17]</sup>) ed è evidente che una volta fuori dall'attuale stato del diritto – in continua emergenza da pandemia – i *dossier* fiscali sopra richiamati dovranno essere affrontati e definiti affinché siano tra l'altro una costellazione di punti fermi quali stimoli di ripresa e di sostenibilità dell'economia del futuro.

[17] Un ruolo interessante assume pure la "contrapposizione" sussistente al momento tra i due Modelli di tassazione allo studio, l'uno rappresentato dalla attività e Modelli OCSE e l'altro a cura dello *United Nations Tax Committee*.