

(Decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni del 22 ottobre 1996)

Mehrwertsteuer. Übergangsbestimmungen (Art. 83 Abs. 2 MWSTV).

- Die Eidgenössische Steuerrekurskommission überprüft von Amtes wegen die Übereinstimmung der MWSTV mit Art. 8 UeB BV und Art. 41ter Abs. 1 Bst. a sowie Abs. 3 BV (E. 1b).
- Die MWSTV ist eine selbständige Verordnung. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission überprüft deren Verfassungsmässigkeit frei (E. 2).
- Die schweizerische Mehrwertsteuer ist eine allgemeine Verbrauchssteuer. Dies bedingt die Beachtung gewisser übergeordneter systemtragender Grundprinzipien, welche dem Mehrwertsteuersystem eigen sind (E. 4b).
- Die schweizerische Mehrwertsteuer ist «europäischer» Art. Der sich daraus ergebende Anspruch der materiellen Eurokompatibilität umfasst die Verpflichtung, die Maximen der Sechsten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften (EG) zu beachten. Die Übereinstimmung mit den Maximen des europäischen Umsatzsteuerrechts genügt diesen Anforderungen (E. 4c/bb).
- Die Entrichtung der Steuer gemäss den Regelungen der MWSTV stimmt, nach Überprüfung ihrer Vereinbarkeit mit Art. 41ter BV, mit dem Maximen der Sechsten EG-Richtlinie und den übergeordneten systemtragenden Grundprinzipien der Mehrwertsteuer überein. Dasselbe gilt für Art. 83 Abs. 2 Satz 2 MWSTV (E. 5-6).
- Art. 83 Abs. 2 Satz 2 MWSTV berücksichtigt das Willkürverbot, die Rechtsgleichheit und die Verhältnismässigkeit (E. 7).
- Die Befugnis der ESTV, in ihrem Entscheid zugleich den Rechtsvorschlag des Steuerpflichtigen gegen den Zahlungsbefehl aufzuheben, beruht auf einer Praxis der Verwaltung auf dem Gebiet der Warenumsatzsteuer, welche vom Bundesgericht mehrmals bestätigt wurde (E. 9c).

Taxe sur la valeur ajoutée. Dispositions transitoires (art. 83 al. 2 OTVA).

- La Commission fédérale de recours en matière de contributions examine d'office la conformité de l'OTVA avec l'art. 8 disp. trans. Cst. et l'art. 41ter al. 1 let. a et al. 3 Cst. (consid. 1b).
- L'OTVA est une ordonnance indépendante de substitution. La Commission de recours en examine la constitutionnalité librement (consid. 2).
- La TVA suisse est un impôt général sur la consommation. Cela implique le respect de certains principes supérieurs et fondamentaux, propres au système de la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 4b).
- La TVA suisse est de type «européen». L'exigence d'euro-compatibilité matérielle qui en découle implique l'obligation de respecter les grandes orientations de la sixième directive du Conseil des communautés européennes (CE). La conformité aux grandes orientations de la TVA européenne représente une exigence minimale et suffisante (consid. 4c/bb).
- Le système de liquidation de l'impôt sous le régime de l'OTVA apparaît, après examen sous l'angle de l'art. 41ter Cst., conforme aux grandes orientations de la sixième directive CE et des principes supérieurs et fondamentaux de la TVA. Il en est de même de l'art. 83 al. 2 2e phrase OTVA (consid. 5-6).
- L'art. 83 al. 2 2e phrase OTVA respecte les principes de l'interdiction de l'arbitraire, de l'égalité de traitement et de la proportionnalité (consid. 7).
- La possibilité pour l'AFC de lever, dans sa décision, l'opposition formée par le contribuable à un commandement de payer résulte d'une pratique de l'administration en matière d'ICHA, pratique basée sur une jurisprudence bien établie du Tribunal fédéral (consid. 9c).

Imposta sul valore aggiunto. Disposizioni transitorie (art. 83 cpv. 2 OIVA).

- La Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni esamina d'ufficio la conformità dell'OIVA con l'art. 8 disp. trans. Cost. e l'art. 41ter cpv. 1 lett. a e cpv. 3 Cost. (consid. 1b).
- L'OIVA è un'ordinanza indipendente. La Commissione di ricorso ne esamina liberamente la costituzionalità (consid. 2).
- L'IVA svizzera è un'imposta generale sul consumo. Ciò implica il rispetto di certi principi superiori e fondamentali, propri al sistema dell'imposta sul valore aggiunto (consid. 4b).
- L'IVA svizzera è di tipo «europeo». L'esigenza dell'eurocompatibilità materiale che ne deriva implica l'obbligo di rispettare gli orientamenti della sesta direttiva del Consiglio delle Comunità europee (CE). La conformità agli orientamenti dell'IVA europea costituisce un'esigenza minima e sufficiente (consid. 4c/bb).
- Il sistema di pagamento dell'imposta conformemente all'OIVA, previa verifica nell'ottica dell'art. 41ter Cost., è conforme agli orientamenti della sesta direttiva CE e dei principi superiori e fondamentali dell'IVA. Lo stesso vale per l'art. 83 cpv. 2 2° periodo OIVA (consid. 5-6).
- L'art. 83 cpv. 2 2° periodo OIVA tiene conto dei principi del divieto d'arbitrato, della parità di trattamento e della proporzionalità (consid. 7).
- La competenza dell'AFC di rigettare, nella decisione, l'opposizione fatta dal contribuente alla diffida di pagamento si fonda su una prassi dell'amministrazione in materia di ICA, confermata a più riprese dal Tribunale federale (consid. 9c).

In fatto:

A. La società Z. SA (in seguito: la società) è stata assoggettata all'imposta svizzera sulla cifra d'affari dal 1° gennaio 1967 al 31 dicembre 1994 in qualità di grossista ai sensi degli art. 8 e 9 del Decreto del Consiglio federale del 29 luglio 1941 che istituisce un'imposta sulla cifra d'affari (DCA, RS 6 178). Risulta inoltre dall'incarto dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) che la società ha lo statuto di contribuente IVA dal 1° gennaio 1995.

B. In data 24 aprile 1995, la società presentava il rendiconto trimestrale per il periodo dal 1° ottobre al 31 dicembre 1994 e il rendiconto finale al 31 dicembre 1994 sul modulo unico prestampato dell'AFC, dopo il termine prescritto. Con lettera accompagnatoria del medesimo giorno, la contribuente chiedeva di poter allestire anche il rendiconto finale in funzione delle controprestazioni ricevute, come aveva fatto fino ad allora. Essa riconosceva quindi, sul totale degli importi dichiarati, unicamente la somma di Fr. 42 066.85, corrispondente al calcolo secondo le controprestazioni ricevute, rifiutandosi di dichiarare l'imposta dovuta secondo le controprestazioni pattuite (Fr. 83 129.90).

C. Senza rispondere alla lettera della contribuente, l'AFC prendeva, in data 17 agosto 1995, una decisione formale ai sensi dell'art. 5 DCA, fissando il suo credito fiscale trimestrale e finale a Fr. 125 196.65 con interessi di mora dal 1° marzo 1995. Con lettera raccomandata del 24 agosto 1995 la società manifestava la sua sorpresa per la decisione ricevuta e ribadiva il suo punto di vista. Essa riconosceva l'imposta di Fr. 42 066.85 oltre ad interessi moratori dal 1° marzo 1995, ma contestava fermamente di dover corrispondere l'imposta sui lavori per i quali non aveva ancora ricevuto la controprestazione, come pure gli interessi di mora relativi, calcolati dal 1° marzo 1995. Precisa inoltre che l'impresa stava attraversando un periodo difficile, per mancanza di liquidità e che, avendo ricevuto l'autorizzazione da parte dell'AFC di allestire il rendiconto dal 1° gennaio 1995 secondo le controprestazioni ricevute, riteneva di avere buone ragioni per pretendere l'annullamento della decisione del 17 agosto 1995. Con decisione su reclamo giusta l'art. 6 cpv. 1 DCA dell'8 settembre 1995, l'AFC confermava la sua precedente decisione, stabilendo l'ammontare del suo credito fiscale a Fr. 125 196.65, oltre agli interessi di mora nonché pronunciando il rigetto dell'opposizione al precetto esecutivo n. (...) dell'Ufficio esecuzioni e fallimenti di (...). Essa motivava brevemente la sua posizione con il fatto che la reclamante non aveva versato in tempo debito l'importo dichiarato nel rendiconto.

D. In data 10 ottobre 1995, la società ha interposto ricorso amministrativo alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (CRC; in seguito: Commissione di ricorso). La ricorrente postula l'ammissione del ricorso, l'annullamento della decisione dell'8 settembre 1995 nella sua totalità e il mantenimento dell'opposizione al precetto esecutivo suddetto. In sostanza, la ricorrente contesta all'AFC il diritto di prelevare, contrariamente alle disposizioni del capo quinto del DCA, l'imposta sulle controprestazioni non ancora ricevute e, evidentemente, gli interessi moratori. Domanda inoltre che sia effettuato un controllo sul posto, al fine di verificare le sue asserzioni. Con risposta dell'11 dicembre 1995, l'AFC spiega che i sistemi di imposizione ICA e IVA sono differenti. Di conseguenza, durante la fase transitoria, i due sistemi non possono essere applicati alla lettera. La norma transitoria prevista all'art. 83 cpv. 2 dell'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA, RS 641.201) risulta quindi necessaria. Se da un lato è vero che questa disposizione può condurre ad una mancanza di liquidità, risulta d'altra parte necessario non prolungare il regime transitorio, alla luce dei meccanismi esistenti, e evitare delle lacune nella tassazione. L'AFC precisa inoltre che, nel sistema delle controprestazioni pattuite, qualora la controprestazione effettivamente incassata sia inferiore alla controprestazione pattuita, la contribuente può operare una deduzione corrispondente dalla cifra d'affari imponibile nel rendiconto relativo conformemente all'art. 35 cpv. 2 OIVA. Tuttavia, deve provare questa perdita, ad esempio producendo un attestato di carenza beni.

E. Su decisione del vicepresidente della Commissione di ricorso, le parti hanno effettuato un secondo scambio di scritti. Nelle osservazioni del 22 gennaio 1996, la ricorrente precisa che il suo rifiuto di pagare l'imposta non è solamente dovuto ad una mancanza di liquidità, ma pure all'illegalità del procedimento intrapreso o per lo meno ad un'interpretazione erronea dell'art. 83 cpv. 2 OIVA. Essa insiste inoltre sul fatto che l'AFC l'abbia autorizzata ad allestire il rendiconto a far tempo dal 1° gennaio 1995 in funzione delle controprestazioni ricevute e che, in ogni modo, la prova dell'insolvibilità dei debitori può richiedere anni. L'AFC ha brevemente duplicato in data 12 febbraio 1996, rinviando per l'essenziale alla sua risposta. Essa giudica che l'art. 83 cpv. 2 OIVA è conforme all'art. 8 cpv. 3 disp. trans. della Costituzione federale del 29 maggio 1874 (disp. trans. Cost., RS 101) e precisa che, contrariamente a ciò che pretende la ricorrente, la procedura di esecuzione forzata è stata sospesa fino all'eventuale crescita in giudicato della decisione.

Gli altri fatti saranno ripresi, nella misura in cui sarà necessario, nei considerandi della presente decisione.

Dai considerandi:

1.a. Ai sensi dell'art. 53 OIVA in relazione con l'art. 71a cpv. 1 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021), le decisioni su reclamo dell'AFC sono impugnabili con ricorso dinanzi alla Commissione di ricorso entro 30 giorni dalla notifica. Nella fattispecie, la decisione su reclamo dell'autorità fiscale dell'8 settembre 1995 è stata notificata alla ricorrente l'11 settembre 1995. Il ricorso, inoltrato alla Commissione di ricorso il 10 ottobre 1995, è quindi intervenuto entro i termini prescritti dagli art. 50 e 22a PA. Alla luce di un esame preliminare risulta che il ricorso adempie inoltre le esigenze poste dagli art. 51 e 52 PA e non presenta alcuna carenza formale né materiale. La Commissione di ricorso entra pertanto nel merito del ricorso.

b. Giusta l'art. 49 PA, la ricorrente può invocare la violazione del diritto federale, l'accertamento inesatto o incompleto dei fatti giuridicamente rilevanti e l'inadeguatezza. La Commissione di ricorso non è vincolata, nel suo esame, dai motivi invocati (art. 62 cpv. 4 PA; DTF 118 Ib 135 consid. 2). In materia di IVA, le norme di diritto non figurano in una legge federale in senso formale, ma in un'ordinanza del Consiglio federale, che si fonda sull'art. 8 disp. trans. Cost. Il controllo della legalità, nel senso stretto del termine, non entra quindi in linea di conto. La Commissione di ricorso, per una preoccupazione derivante dal principio della sicurezza del diritto, considera in maniera generale che sia suo dovere controllare la corretta trasposizione nell'OIVA dei principi formulati nell'art. 8 disp. trans. Cost., rispettivamente nell'art. 41ter Cost., anche se il ricorrente, almeno nell'ipotesi in cui non sia rappresentato, non sollevi tale censura (DTF 107 Ib 175; 107 V 248; 104 Ib 219). La necessità che l'OIVA sia materialmente conforme alla Costituzione e al sistema che essa sottende impone di esaminare in modo esteso le disposizioni in questione. Ne segue che, in primo luogo, la Commissione di ricorso deve esaminare d'ufficio la conformità dell'OIVA con l'art. 8 disp. trans. Cost. e con l'art. 41ter Cost. Tuttavia, trattandosi di diritti e principi costituzionali non invocati dalla ricorrente, essa si impone un certo riserbo nell'esame, il quale tuttavia non è così esteso come in materia di ricorso di diritto pubblico (art. 90 cpv. 1 lett. b della legge federale del 16 dicembre 1943 sull'organizzazione

giudiziaria [OG], RS 173.110; DTF 110 Ia 3 consid. 2a; Walter Kälin, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, Berna 1994, n. 1321).

2.a. Conformemente all'art. 41ter cpv. 1 lett. a Cost., la Confederazione può riscuotere, fino all'anno 2006, un'imposta sulla cifra d'affari sotto forma di imposta sul valore aggiunto (IVA). Quest'imposta può colpire le forniture di beni e le prestazioni di servizi nonché le importazioni di beni, secondo il sistema a più stadi con deduzione dell'imposta precedente e con un'aliquota massima del 6,5% (art. 41ter cpv. 3 Cost. in relazione con l'art. 41ter cpv. 1bis Cost. e con l'art. 8bis lett. b disp. trans. Cost.). In deroga all'art. 41ter cpv. 6 Cost., secondo cui l'esecuzione di tale imposta deve essere retta dalla legislazione federale, l'art. 8 cpv. 1 disp. trans. Cost. designa il Consiglio federale quale autorità competente ad emanare le disposizioni di esecuzione relative all'imposta sulla cifra d'affari prevista all'art. 41ter cpv. 1 lett. a e cpv. 3 Cost. e prevede che esse verranno applicate sino all'entrata in vigore della legislazione federale. L'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost. enumera un certo numero di principi applicabili alle disposizioni di esecuzione. Questi principi evidenziano, tra l'altro, cinque ambiti indispensabili al funzionamento del sistema: l'oggetto dell'imposta, compresi i casi di esclusione (lett. a e b), il soggetto dell'imposta e le eccezioni (lett. d, n. 1 a 4 e lett. g), la base di calcolo (lett. f e i), le aliquote (lett. e in relazione con l'art. 8bis disp. trans. Cost.) e il diritto alla deduzione dell'imposta precedente (lett. h). Sulla base degli art. 41ter e 8 disp. trans. Cost., il Consiglio federale ha emanato l'OIVA. Le hanno fatto seguito diverse ordinanze del Dipartimento federale delle finanze emanate sulla base degli art. 67 e 81 OIVA, le «Istruzioni per i contribuenti IVA», una serie di opuscoli all'intenzione di determinati rami dell'economia nonché diverse note esplicative.

b. Visto che si fonda direttamente sulla Costituzione federale, l'OIVA è un'ordinanza indipendente (Ulrich Häfelin / Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 2a ed., Zurigo 1993, pag. 27; Ulrich Häfelin / Walter Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Zurigo 1993, pag. 322; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, pag. 84; Andreas Auer, La juridiction constitutionnelle suisse, Basilea / Francoforte sul Meno 1983, pag. 110; Francesco Pellegrini, Die Verordnung im besonderen Gewaltverhältnis, tesi Basilea 1979, pag. 39; Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, Berna 1994, pag. 249). Per quel che riguarda il contenuto, l'OIVA si fonda sui cpv. 1 e 2 dell'art. 8 disp. trans. Cost. Il cpv. 2 enumera alcuni «principi» (cpv. 2 in initio) che l'OIVA deve rispettare. Quest'ultima si fonda quindi su una norma di delega - transitoria - e non direttamente su un articolo costituzionale. Sotto questo aspetto, non si tratta di un'ordinanza indipendente di esecuzione. Fondandosi su una delega e contenendo delle regole primarie, l'OIVA costituisce in primo luogo una vera e propria ordinanza di sostituzione, visto che il Consiglio federale dispone di un grande potere discrezionale legislativo. La differenza consiste nel fatto che, come s'è detto, essa non è dipendente, bensì indipendente, poiché si fonda su una delega legislativa di livello costituzionale. L'OIVA rappresenta di conseguenza un'ordinanza indipendente di sostituzione (Ernst Höhn / Klaus Vallender, Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Berna/Basilea/Zurigo, ad art. 41ter, n. 55; si veda anche Jean-François Aubert, Traité de droit constitutionnel suisse, Neuchâtel 1967, pag. 177 e 545; Auer, op. cit., pag. 118 e seg.; Grisel, op. cit., pag. 83; Robert Zimmermann, Le contrôle préjudiciel en droit fédéral et dans les cantons suisses, tesi Losanna 1987, pag. 108).

c. Trattandosi di un'ordinanza indipendente, quindi non di una legge, né di un decreto o di un trattato ai sensi dell'art. 113 cpv. 3 e dell'art. 114bis cpv. 3 Cost., tutte le autorità - giudiziarie - che devono applicare il diritto, e in particolare la Commissione di ricorso, devono e possono in principio controllarne liberamente la costituzionalità (DTF 104 Ib 412, 100 Ib 318, 88 I 276, 33 I 414; Auer, op. cit., pag. 73 e 106; Max Imboden / René A. Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, vol. II, Basilea 1976, pag. 1061; Peter Kottusch, Zum Verhältnis von Verfassungs- und Verwaltungsgerichtsbarkeit, tesi Zurigo 1973, pag. 142; Walter Haller, Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Berna/Basilea/Zurigo, ad art. 113, n. 182; Aubert, op. cit., pag. 176; Paul Richli, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Mehrwertsteuer, in L'expert-comptable suisse / Der Schweizer Treuhänder [LEC] 5/1995, pag. 355; Moor, op. cit., pag. 258). Contrariamente ad esempio al caso di un'ordinanza che s'ingerisce in una competenza cantonale (art. 83 lett. a OG e art. 113 cpv. 1 n. 1 Cost.), questo controllo non può essere astratto, ma può intervenire solo in un caso concreto. Trattasi di un controllo pregiudiziale o accessorio, cioè di un controllo esercitato in occasione di un litigio che vede opposte due parti (DTF 119 Ia 241 consid. 5; Aubert, op. cit., pag. 176 e seg.; Zimmermann, op. cit., pag. 35 e segg. e pag. 95 e segg.). In diverse occasioni il Tribunale federale ha fatto prova di riserbo nell'esame di tali ordinanze, come ad esempio nel caso delle ordinanze adottate in virtù dei pieni poteri conferiti dall'Assemblea federale al Consiglio federale il 3 agosto 1914 e il 30 agosto 1939, che il Tribunale federale ha rifiutato di censurare, considerandole delle leggi formali (DTF 41 I 551, 44 I 87, 46 I 305, 68 II 322, 78 I 263; Grisel, op. cit., pag. 326 e seg.; Auer, op. cit., pag. 117 e seg.; Zimmermann, op. cit., pag. 108 e seg.). Tale è pure il caso delle ordinanze fondate sui poteri economici e finanziari speciali (DTF 64 I 220, 68 II 91, 68 II 308; Zimmermann, op. cit., pag. 109 e nota 89) e delle cosiddette ordinanze di polizia, che si fondano sull'art. 102, n. 8, 9 e 10 Cost. Trattandosi dell'OIVA, per contro, l'esigenza di tali riserve non si giustifica. Innanzitutto le ragioni di ordine politico o storico che sono all'origine delle riserve appena ricordate non esistono nella fattispecie. Ci si trova inoltre in un ambito fiscale, dove il principio della legalità esercita un ruolo particolarmente importante (Grisel, op. cit., pag. 395; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, Zurigo 1992, pag. 22; Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] vol. 57 pag. 163 consid. 4, vol. 48 pag. 84 consid. 3, vol. 41 pag. 600 consid. 3). A fortiori non ci si può esimere da un controllo di livello costituzionale. Infine, trattasi di un campo importante, che si estende dalla nascita dell'imposta sino alla sua riscossione e che è concepito per un lungo periodo. La Commissione di ricorso ha quindi il diritto e il dovere di controllare senza limiti la costituzionalità dell'OIVA.

d. Per quel che concerne l'intensità e la misura del controllo, appare opportuno, vista l'esistenza di principi che devono essere osservati (art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost.), di procedere, mutatis mutandis, come per il controllo di un'ordinanza dipendente di sostituzione. Si tratta quindi logicamente di riprendere la giurisprudenza e la dottrina in materia di delega legislativa. In maniera generale il Tribunale federale non controlla la censura dell'inadeguatezza. Esso si limita a verificare che la disposizione in causa resti entro i limiti della delega, permetta di raggiungere lo scopo voluto e faccia uso di mezzi proporzionati (DTF 122 V 93 consid. 5 a bb, 121 II 467 consid. 2a, 120 V 457 consid. 2b con rinvio a DTF 118 V 225 consid. 2b e 118 Ib 538, 120 Ib 102 consid. 3a, 119 Ia 245 consid. 5a, 119 IV 262 consid. 2; Zimmermann, op. cit., pag. 110 e segg.; Auer, op. cit., pag. 196 e segg.; Imboden/Rhinow, op. cit., vol. I, pag. 1060 e seg.; René A. Rhinow / Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basilea / Francoforte sul Meno 1991, pag. 452; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Basilea / Francoforte sul Meno, pag. 71; si veda pure Zaccaria Giacometti, Die Verfassungsgerichtsbarkeit des schweizerischen Bundesgerichts, Zurigo 1933, pag. 90 e segg.). Da una prima analisi risulta che i principi previsti all'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost. non sono sufficienti per il funzionamento di tutto il sistema IVA. Il cpv. 2 non dà alcuna indicazione su questioni indispensabili per il prelievo di un'imposta generale sul consumo, quali, ad esempio, la tecnica di calcolo, la territorialità, l'inizio dell'assoggettamento. Non contiene nemmeno regole direttrici per il metodo di allestimento del rendiconto, il luogo delle operazioni, la nascita del credito fiscale e la sua prescrizione. Infine, tace sui problemi di procedura in senso lato del termine (successione fiscale, riscossione, garanzie, controllo e contabilità). Per questi campi non retti dall'art. 8

cpv. 2 disp. trans. Cost., l'OIVA si fonda direttamente sull'art. 8 cpv. 1 disp. trans. Cost., che designa il Consiglio federale quale autorità di esecuzione. Inoltre le considerazioni relative all'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost. possono essere applicate mutatis mutandis all'art. 8 cpv. 3 disp. trans. Cost., in quanto esso non ha portata propria.

3. In merito al controllo esercitato dalla Commissione di ricorso, il quale si estende ai diritti e ai principi costituzionali, si impone, alla luce delle circostanze del caso, di fare una distinzione, a dipendenza se la disposizione impugnata o in causa si fonda direttamente sull'art. 8 cpv. 1 disp. trans. Cost. o sull'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost.

a.aa. L'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost. contiene disposizioni non soggette ad interpretazione, clausole che vanno interpretate letteralmente o ancora nozioni il cui senso è chiaro previa analisi o interpretazione (Häfelin/Haller, op. cit., pag. 42). Tale è il caso ad esempio degli importi limite per l'assoggettamento (art. 8 cpv. 2 lett. d e g) o delle aliquote (art. 8 cpv. 2 lett. e). Entrano certamente in questa categoria di norme pure le espressioni «Azienda svizzera delle PTT» (art. 8 cpv. 2 lett. b), «francobolli svizzeri ufficiali» (art. 8 cpv. 2 lett. b). Sempre in questo senso vanno considerati, ad esempio, i termini «annuale» (art. 8 cpv. 2 lett. d) nonché le espressioni che rinviano manifestamente ad altre leggi federali («dazi doganali», art. 8 cpv. 2 lett. g n. 3). Sarà compito della giurisprudenza, se del caso, decidere quali sono i termini o le espressioni che fanno parte di questa categoria di disposizioni. Si noti che può trattarsi sia di questioni di interpretazione che di norme per le quali non è dato alcun potere discrezionale («Muss-Vorschrift»).

Quando ci si trova in presenza di tali disposizioni, non c'è margine per un qualsiasi potere di apprezzamento e l'OIVA deve riprenderle o eseguirle in modo esatto. Lo scostarsene costituirebbe una violazione dell'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost., vale a dire della Costituzione nel senso stretto con la conseguenza che le disposizioni dell'OIVA, a fortiori quelle di rango inferiore, dovranno essere dichiarate incostituzionali. Inversamente, dovranno essere dichiarate valide le disposizioni dell'OIVA conformi all'art. 8 disp. trans. Cost. È possibile che questo genere di disposizioni sia contrario all'art. 41ter cpv. 1 e 3 Cost., ai diritti costituzionali o ai principi costituzionali e che non sia quindi, dal punto di vista letterale o in base al senso chiaro della norma di delega, conforme alla Costituzione. Poco importa. In questi casi l'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost. deve prevalere. Appare infatti evidente che il costituente abbia voluto che l'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost. prevalga sugli altri articoli costituzionali. L'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost. ha quindi valore di *lex specialis* e prevale sull'art. 41ter cpv. 1 e 3 Cost. nonché sui diritti e sui principi costituzionali (Stephan Kuhn / Peter Spinnler, *Mehrwertsteuer*, Muri/Berna 1994, pag. 35).

bb. L'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost. conferisce inoltre al Consiglio federale il diritto di legiferare o di non legiferare in certi campi. Si tratta di una delega in senso ampio, comprendente l'oggetto e il soggetto dell'imposta, la base di calcolo, le aliquote e il diritto alla deduzione dell'imposta precedente come pure l'opzione o l'assoggettamento volontario (art. 8 cpv. 2 lett. b in fine e d in fine), certe regole di semplificazione (art. 8 cpv. 2 lett. l), la limitazione, per un periodo iniziale, della deduzione dell'imposta sui beni d'investimento (art. 8 cpv. 3, questo capoverso non avendo portata propria), e per finire alcune deroghe (art. 8 cpv. 2 lett. k). In tutti questi casi, l'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost. accorda al Consiglio federale un grande potere discrezionale legislativo. Ai sensi dell'art. 49 lett. a PA, il ricorrente può invocare, se è data una violazione del diritto federale, l'eccesso o l'abuso del «potere di apprezzamento», ossia del potere discrezionale in senso tecnico («Ermessen»). Di principio, il potere discrezionale concerne lo stadio della sussunzione, ossia dell'applicazione del diritto ai fatti (Grisel, op. cit., pag. 331; Häfelin/Müller, op. cit., pag. 81 e segg.). Trattasi della

facoltà di scegliere tra più decisioni possibili. Essa non deve essere confusa con il potere discrezionale legislativo, che permette all'autorità di scegliere, se del caso, tra più disposizioni legali possibili in virtù di una delega legislativa (Häfelin/Müller, op. cit., pag. 89). La Commissione di ricorso, comunque, di fronte ad una norma di delega, ha il diritto di verificare se l'autorità non abbia commesso un eccesso o un abuso del suo potere di apprezzamento legislativo (Grisel, op. cit., pag. 328), sia che si tratti, tecnicamente parlando, di un eccesso di potere positivo o negativo (DTF 116 V 370 consid. 2; Alfred Kölz / Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zurigo 1993, pag. 164; Häfelin/Müller, op. cit., pag. 87 e seg.; Grisel, op. cit., pag. 333; Rhinow/Krähenmann, *Ergänzungsband*, op. cit., pag. 211 o DTF 111 V 248, 98 V 131) oppure di un abuso di potere, ossia di situazioni in cui, pur restando nei limiti delle sue attribuzioni, l'autorità si lascia guidare da principi estranei allo scopo della norma determinante (Rhinow/Krähenmann, *Ergänzungsband*, op. cit., pag. 211). In un senso lato e per così dire meno tecnico, commette pure un abuso di potere l'autorità che viola i principi generali del diritto, quali il divieto della disparità di trattamento, la buona fede o la proporzionalità (DTF 116 V 310 consid. 2; Grisel, op. cit., pag. 333; Häfelin/Müller, op. cit., pag. 87).

Per contro, il controllo della Commissione di ricorso non si spinge oltre il controllo dell'eccesso o dell'abuso di potere. In particolare, la censura dell'inadeguatezza (art. 49 lett. c PA) non può essere invocata nell'ambito dell'esame della conformità di una disposizione dell'OIVA con l'art. 8 disp. trans. Cost. In effetti, bisogna ricordare che il potere discrezionale qui in discussione non concerne la sussunzione («Rechtsfolge») e non è contenuto in un testo legale, bensì in una delega legislativa. Non si tratta nel caso concreto di verificare l'adeguatezza di una decisione, bensì piuttosto l'adeguatezza di una disposizione di diritto. Ora, come il Tribunale federale non controlla l'adeguatezza nell'ambito di una delega legislativa (DTF 121 II 467 consid. 2a, 118 Ib 88 consid. 3b, 109 Ib 288 consid. 2a e le decisioni citate al consid. 3a aa), nello stesso modo procede la Commissione di ricorso dovendo esaminare le disposizioni dell'OIVA. Il controllo dell'adeguatezza delle disposizioni dell'OIVA da parte della Commissione di ricorso la condurrebbe a sostituire il proprio apprezzamento a quello del Consiglio federale, negandogli in tal modo ogni potere discrezionale. L'IVA diverrebbe così, man mano che la Commissione di ricorso rilascerebbe decisioni, un'«IVA dei giudici». Il costituente non ha manifestamente voluto una tale conseguenza. Infine, se il Tribunale federale mostra riserbo nei confronti di una delega legislativa derivante da una legge federale, a maggior ragione la Commissione di ricorso deve comportarsi in ugual modo, trattandosi di una delega di rango superiore a una legge federale. Dopo attento esame, bisogna concludere che una delega legislativa di rango costituzionale conferisce all'autorità governativa totale libertà d'azione, fatta eccezione per la violazione della norma di delega stessa o della Costituzione. La Commissione di ricorso ritiene quindi che un controllo più esteso, comprendente il controllo dell'adeguatezza di una disposizione dell'OIVA, sia incompatibile con il principio della separazione dei poteri (Häfelin/Haller, op. cit., pag. 43). Sul piano giuridico ne consegue che solo il controllo del diritto federale deve essere ammesso, ossia la censura derivante dall'art. 49 lett. a PA, mentre quella dell'art. 49 lett. c PA non entra in considerazione nell'ambito dell'esame della conformità dell'OIVA con la norma di delega.

cc. L'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost. contiene infine un gran numero di nozioni giuridiche imprecise. Si tratta, tra le altre, di nozioni quali «prestazioni culturali» (art. 8 cpv. 2 lett. b n. 5), «organismi senza scopo lucrativo» (art. 8 cpv. 2 lett. b n. 10), la semplificazione della riscossione dell'imposta (art. 8 cpv. 2 lett. b in fine), «scopo commerciale» (art. 8 cpv. 2 lett. e n. 2), «controprestazione» (art. 8 cpv. 2 lett. f), «prodotti naturali» (art. 8 cpv. 2 lett. h n. 3), «carattere commerciale» (art. 8 cpv. 2 lett. h in fine), ecc. Logicamente, il Consiglio federale, come ogni autorità amministrativa, gode di una latitudine di giudizio indiscutibile, ossia ha facoltà di scegliere tra diverse interpretazioni possibili. L'interpretazione di nozioni giuridiche indeterminate deve

innanzitutto rispettare l'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost. Un esonero accordato alle professioni liberali, ad esempio, non rientrerebbe nell'ambito dell'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost. e dovrebbe essere sanzionato senza che vi sia bisogno di verificare se l'interpretazione del termine «liberale» sia costituzionale o meno, semplicemente in quanto un tale esonero non figura nella lista dell'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost. Supponendo invece che la disposizione adottata rientri nel campo di applicazione dell'art. 8 disp. trans. Cost., si deve ancora stabilire quale sia l'interpretazione da attribuirle, tale da essere conforme alla Costituzione (DTF 118 la 64/72, 118 la 427/437, 116 la 359/381; Häfelin/Haller, op. cit., pag. 42; Jörg Paul Müller, Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Grundsatz der verfassungskonformen Auslegung, tesi Berna 1980, pag. 89 e segg.; Ulrich Häfelin, Die verfassungskonforme Auslegung und ihre Grenzen, in: Recht als Prozess und Gefüge, Festschrift für Hans Huber, Berna 1981, pag. 244 e segg.). Sotto questo aspetto, il controllo della costituzionalità conserva tutto il suo peso. Per le nozioni indeterminate, l'interpretazione deve innanzitutto rispettare i metodi di interpretazione usuali. Tuttavia, se vi sono pochi elementi storici, gli altri metodi di interpretazione - teleologica o sistematica - devono rifarsi all'art. 41ter cpv. 1 lett. a e cpv. 3 Cost. - nonché all'interpretazione da parte del giudice costituzionale -, come pure ai diritti e ai principi costituzionali.

Nell'ambito del controllo dell'OIVA stessa, un certo riserbo da parte della Commissione di ricorso appare ammissibile per molteplici ragioni. Da un lato, la maggior parte delle nozioni indicate nell'art. 8 disp. trans. Cost. raggiunge un tale grado di imprecisione che il Consiglio federale gode di un effettivo potere discrezionale legislativo, più che di una semplice latitudine di giudizio o margine di apprezzamento. Non è peraltro facile stabilire - quæstio diabolica - quale sia la differenza tra le due nozioni nel contesto dell'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost. (su questa tematica, Imboden/Rhinow, vol. I, op. cit., pag. 406; Häfelin/Müller, op. cit., pag. 85; Francesco D. A. Bertossa, Der Beurteilungsspielraum, tesi Berna 1984, pag. 19 e 23; Gotthard Steinmann, Unbestimmtheit verwaltungsrechtlicher Normen aus der Sicht von Vollzug und Rechtsetzung, tesi Berna 1982, pag. 57 e seg. e gli autori citati; Claudia Schoch, Methode und Kriterien der Konkretisierung offener Normen durch die Verwaltung, tesi Zurigo 1984, pag. 29 e segg.). Del resto, nozioni giuridiche imprecise e potere discrezionale sono talvolta così strettamente connessi che risulta difficile e persino impossibile esercitare un controllo differenziato tra latitudine di giudizio e potere discrezionale. Inoltre, come testé illustrato, attribuire alla Commissione di ricorso il diritto di controllare senza riserve l'interpretazione di una nozione giuridica imprecisa dell'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost. significherebbe fare dell'IVA svizzera un' «IVA dei giudici», mentre la competenza in materia spetta all'autorità che detiene il potere esecutivo. Infine, le nozioni giuridiche imprecise non figurano in una legge, bensì in una delega legislativa che accorda de facto una libertà al delegatario. Questa libertà sarebbe priva di senso se fosse ammesso un controllo completo delle nozioni giuridiche che la determinano. Le regole sul controllo esercitato in caso di delega legislativa prevalgono su quelle normalmente ammesse in caso di nozioni giuridiche imprecise. Alla luce di quanto precede, il controllo dell'interpretazione delle nozioni giuridiche imprecise dell'art. 8 disp. trans. Cost. deve essere in maniera generale assai limitato e della medesima natura di quello esercitato nei confronti del potere discrezionale legislativo, generale o particolare, accordato al Consiglio federale, ossia limitarsi al controllo corrispondente al divieto di eccesso o abuso del potere di apprezzamento in senso tecnico (Grisel, op. cit., pag. 337 e seg.), compreso il rispetto dell'art. 41ter cpv. 1 e 3 Cost. nonché dei diritti e dei principi costituzionali.

b. Una disposizione dell'OIVA può pure fondarsi, come s'è visto, anziché sull'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost., sull'art. 8 cpv. 1 disp. trans. Cost. Si devono quindi pure in questo caso stabilire alcuni principi per il rispetto della norma di delega e definire se un controllo della costituzionalità sia o meno possibile. Trattandosi di norme che si fondano sull'art. 8 cpv. 1 disp. trans. Cost. il controllo del giudice non include, stricto sensu, la censura dell'abuso o dell'eccesso del potere di apprezzamento ai sensi dell'art. 49 lett. a PA (DTF 104 Ib 420 e seg.; Rhinow/Krähenmann, Ergänzungsband, op. cit., pag. 452). In effetti, in questo caso, il potere del Consiglio federale non si fonda più su una delega legislativa che definisce dei principi, bensì direttamente sull'art. 41ter cpv. 1 e 3 Cost., al quale l'art. 8 cpv. 1 disp. trans. Cost. precisamente rinvia. Si tratta certamente anche in questo caso di una norma di delega, ma formulata in maniera così ampia da non porre altri limiti se non quelli costituzionali. Altrimenti detto, nei casi che non rientrano nel campo dei principi definiti dall'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost., il controllo dell'eccesso o dell'abuso di potere si confonde con il controllo della costituzionalità. Visto che il controllo dell'eccesso o dell'abuso del potere di apprezzamento non è neppure possibile, all'art. 8 cpv. 1 disp. trans. Cost. sono applicabili, a fortiori, gli stessi argomenti sviluppati precedentemente in relazione all'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost.

4. Nei casi in cui si deve procedere ad un controllo della costituzionalità, sia che si tratti del potere di apprezzamento o dell'interpretazione corretta - teleologica o sistematica - di nozioni giuridiche imprecise, bisogna ancora specificare in che cosa consiste l'esigenza di conformità con l'art. 41ter cpv. 1 lett. a e cpv. 3 Cost., al quale l'art. 8 cpv. 1 disp. trans. Cost. rinvia.

a. Giusta l'art. 41ter cpv. 1 lett. a Cost., la Confederazione può riscuotere un'imposta sulla cifra d'affari (imposta sul valore aggiunto). Le fonti storiche mostrano chiaramente che la parentesi non ha solamente funzione esemplificativa. Essa obbliga la Confederazione ad adottare un'imposta sulla cifra d'affari sotto la forma di un' «imposta sul valore aggiunto» (IVA). L'espressione non è di facile comprensione ed è stato detto che il termine non aveva un valore intrinseco (André Muller, L'assiette réelle de la TVA, tesi Parigi 1965, pag. 5). È generalmente ammesso che non si tratta di una tassa, come suggerirebbe il testo francese, bensì di un'imposta e che non si tratta di un'imposta sul valore aggiunto economico o sul valore aggiunto in senso contabile. Il termine «imposta sul valore aggiunto» costituisce dunque una nozione giuridica imprecisa che deve essere definita con i mezzi usuali di interpretazione, a maggior ragione in quanto nel mondo esistono differenti tipi di IVA (Jean-Marc Rivier, L'interprétation des règles de droit qui régissent la Taxe à la Valeur Ajoutée, ASA vol. 63 pag. 356; Maurice Lauré, Science fiscale, Parigi 1993, pag. 226 e seg.; B. J. M. Terra / Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives, Amsterdam 1993, vol. I, pag. 43 e segg.; Ben J. M. Terra, Sales Taxation, The Case of Value Added Tax in the European Community, Deventer/Boston 1988, pag. 31 e segg.). Il costituente è tuttavia più esplicito nel suo art. 41ter cpv. 3 Cost. Vi si legge che l'imposta sulla cifra d'affari prevista, ossia l'IVA, può colpire «le forniture di beni e di servizi nonché le importazioni, secondo il sistema a più stadi con deduzione dell'imposta precedente». La precisione letterale non è tuttavia ancora sufficiente. Non si dice se si tratti di un'imposta sul consumo o sulla circolazione dei beni, o sui beni stessi. Il trasferimento dell'imposta non è regolato. La deduzione dell'imposta precedente è presentata come fattore tecnico, in opposizione al metodo del pagamento differito dell'imposta, ma non è specificata la sua estensione. Il testo italiano parla ad esempio di imposta «a più stadi», lasciando intendere che sarebbe possibile esonerare lo stadio del dettagliante. L'art. 8 cpv. 1 e 2 disp. trans. Cost., da parte sua, non aggiunge nessuna precisazione letterale. Come già evidenziato, questo articolo definisce unicamente dei principi relativi all'oggetto e al soggetto dell'imposta, alla base di calcolo e alle aliquote, ma non fornisce ulteriori indicazioni sulla vera natura dell'IVA. Ad esempio, esso non definisce, al pari dell'art. 41ter Cost., quale sia il metodo di calcolo applicabile, ossia il metodo «imposta su imposta» (con deduzione dell'imposta precedente) o «base imponibile su base imponibile» (con deduzione della cifra d'affari imponibile precedente). Questa imprecisione costituzionale, al limite della lacuna, mostra assai bene la necessità di un'interpretazione - teleologica - dell'art. 41ter cpv. 1 lett. a e cpv. 3 Cost. Tali

considerazioni portano la Commissione di ricorso a ritenere due elementi essenziali che hanno conseguenze importanti sotto l'aspetto del controllo costituzionale (lett. b e c seguenti).

b. L'IVA svizzera, prevista all'art. 41ter cpv. 1 lett. a e cpv. 3 Cost., è un'imposta generale sul consumo (Kuhn/Spinnler, op. cit., pag. 31; Rivier, ASA, op. cit., pag. 356; Pascal Mollard, La TVA suisse et la problématique des exonérations, ASA vol. 63 pag. 445; Jean-Marc Rivier, La fiscalité de l'entreprise [société anonyme], Losanna 1994, pag. 9; Markus Reich, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, L'EC 5/1995, pag. 330; Dino Venezia, Le fisc [de l'impôt direct] et la TVA, L'EC 5/1995, pag. 345). In Europa e in quasi tutti i paesi del mondo, l'IVA è un'imposta sull'utilizzo del reddito e non sulle imprese (Klaus Tipke / Joachim Lang, Steuerrecht, 14a ed., Colonia 1994, pag. 527 e gli autori citati in nota; Peter Walden, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchssteuer, tesi Berlino 1988; Hermann-Josef Tehler, Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer, tesi Colonia 1986; Lauré, op. cit., pag. 226 e segg.; Terra, op. cit., pag. 10 e 31). Da parte sua, la Corte di Giustizia delle Comunità Europee (CdGCE) ha sancito, per giurisprudenza costante, il carattere di imposta generale sul consumo dell'IVA. Secondo la Corte, l'IVA consiste nell'applicazione ai beni e ai servizi, fino allo stadio del commercio al minuto, di un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale ai prezzi dei beni e dei servizi indipendentemente dal numero delle transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione anteriore allo stadio dell'imposizione (decisioni della CdGCE, del 19 marzo 1991, causa C-109/90, Raccolta [Racc.], pag. 1397; del 10 luglio 1985, causa C-16/84, Racc., pag. 2371; del 10 luglio 1985, causa C-17/84, Racc., pag. 2379; del 5 maggio 1982, causa C-15/81, Racc., pag. 1426; del 13 luglio 1989, causa C-93/88 e C-94/88, Racc., pag. 2706; vedasi pure le decisioni della CdGCE del 27 novembre 1985, causa C-295/84, Racc., pag. 3759; del 3 marzo 1988, causa C-252/86, Racc., pag. 1343). L'IVA è quindi un'imposta generale in quanto essa deve colpire, contrariamente alle imposte speciali sul consumo o «accise», l'insieme dei beni e dei servizi. Essa colpisce il consumo nella misura in cui l'imposta è a carico del consumatore finale. Il prelievo immediato presso quest'ultimo non essendo possibile per ragioni di esazione e di morale fiscale, l'imposta è percepita presso le imprese a tutti gli stadi, compreso quello del commercio al minuto. L'imposta deve quindi poter essere trasferita nel prezzo dei beni e dei servizi forniti al consumatore finale, ossia, salvo eccezioni, al consumatore non assoggettato. Solo il metodo di calcolo «imposta su imposta» (con deduzione dell'imposta precedente nel senso tecnico) è in grado di garantire il trasferimento al consumatore finale. Bisogna quindi ritenere che queste caratteristiche fondamentali dell'IVA fanno parte integrante dell'intenzione del costituente svizzero.

In quanto imposta generale sul consumo, l'IVA svizzera presuppone quindi il rispetto di certi principi superiori e fondamentali, senza il quale i testi applicabili snaturerebbero l'imposta che il legislatore svizzero ha voluto introdurre. Si citi ad esempio il principio della neutralità economica, il principio del consumatore finale, il principio del divieto della doppia imposizione. Devono ugualmente essere citati, tra gli altri, il principio dell'imposizione obbligatoria, quello secondo cui l'impresa può trasferire l'imposta e quello del paese di destinazione, il principio della tecnica «imposta su imposta» (con deduzione dell'imposta precedente) - in opposizione al metodo «base imponibile su base imponibile» (con deduzione della cifra d'affari imponibile; cfr. Kuhn/Spinnler, op. cit., pag. 31) - o ancora quello dell'interpretazione dal punto di vista del consumatore, ecc. (Reich, op. cit., pag. 330 e seg.). Questi principi direttori - o superiori - dell'IVA derivano dall'art. 41ter cpv. 1 lett. a Cost. e devono guidare il giudice nell'applicazione e nell'interpretazione corretta del diritto in questione. La Commissione ritiene che una loro trasgressione debba in principio essere sanzionata come una violazione diretta dell'art. 41ter cpv. 1 lett. a o cpv. 3 Cost. Non si può certo escludere che l'OIVA possa scostarsene, ma in questo caso devono esistere delle ragioni che siano almeno altrettanto valide dei principi violati. Tale non è il caso, ad esempio, qualora si facciano valere motivi di ordine budgetario o derivanti da pure considerazioni pratiche. Per di più, bisogna tener conto che oggi giorno nessuna IVA al mondo è perfetta. Certi principi possono rivelarsi contraddittori e non essere forzatamente compatibili tra di loro (Dieter Metzger, Erhebungswirtschaftlichkeit und Wettbewerbsneutralität bei der Umsatzsteuer - Elemente eines steuersystematischen Vergleichs im Rückblick, ASA, vol. 63 pag. 342). Spetta quindi alla giurisprudenza futura definire e precisare, nel corso delle decisioni, l'estensione dei principi superiori dell'IVA svizzera. Definirli significa pure porre dei limiti, in quanto la Svizzera non è in grado di adottare un'IVA perfetta in ogni punto. In questo suo compito il giudice può essere sostenuto dal diritto europeo.

c.aa. L'IVA svizzera è un'IVA di tipo «europeo». Certo, l'ultimo messaggio del Consiglio federale in materia, del 18 dicembre 1991 (FF 1992 I 672), non fornisce indicazioni di dettaglio. Bisogna tuttavia ricordare che l'introduzione diretta dell'IVA sotto la forma che oggi conosciamo è stata voluta dalle Camere federali ed in seguito approvata dal Popolo e dai Cantoni. Non esiste quindi, in senso stretto, un messaggio del Consiglio federale sul decreto federale del 18 giugno 1993 (RU 1994 258). Dall'analisi dei dibattiti parlamentari, l'esigenza di un'IVA europea appare nondimeno indiscutibile (Bollettino ufficiale [BU] del Consiglio nazionale [CN] 1993, 338, 346, 347 in fine, 351 in medio, 358 in medio, 1243; BU del Consiglio degli Stati [CSt] 1993, 327, 332, 341). Un'interpretazione storica dell'art. 41ter Cost., peraltro necessaria, non può quindi far riferimento ad un testo del Consiglio federale stesso (Rivier, ASA, op. cit., pag. 365). Ciò non significa tuttavia che la questione non sia chiara. Il parlamento elvetico, come s'è detto, ha esplicitamente voluto un'IVA eurocompatibile (cfr. pure il rapporto del Dipartimento federale delle finanze del 12 maggio 1992 alla commissione del Consiglio nazionale e del 3 maggio 1993 al Consiglio degli Stati). I messaggi relativi ai precedenti tentativi di introduzione dell'IVA sono inoltre senza dubbio utili e vanno nello stesso senso (Metzger, ASA, op. cit., pag. 346; vedasi FF 1976 I 1367, 1978 I 833, 1989 III 1). Gli autori sono unanimi nel testimoniare il carattere europeo dell'IVA svizzera (Metzger, ASA, op. cit., pag. 346; Peter Spori, Die Unternehmensgruppe in der Mehrwertsteuer, ASA, vol. 63 pag. 480 e seg.; Vreny Spoerry, Die wirtschaftliche und finanzpolitische Bedeutung des Übergangs zur MWST, L'EC 5/1995, pag. 340; Rivier, ASA, op. cit., pag. 356 e seg. e 365). Nelle spiegazioni contenute nell'opuscolo destinato a tutti i cittadini in occasione della votazione popolare del 28 novembre 1993, il Consiglio federale fa riferimento ad un'IVA uguale a quella che è percepita da lungo tempo e con successo negli altri paesi dell'Europa occidentale (cfr. pag. 6 dell'opuscolo). È pure indiscutibile che i lavori dell'amministrazione si sono ispirati alla sesta direttiva della Comunità europea o ai sistemi dei paesi europei che devono rispettarla. In tutti i documenti disponibili, non è mai fatta allusione all'IVA di paesi non europei (Mollard, op. cit., pag. 451). I riferimenti alla sesta direttiva e al diritto europeo abbondano inoltre nel commentario del progetto del 28 ottobre 1993 e in quello dell'Ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto del 22 giugno 1994 (in seguito: Commentario). Infine, pure la sistemica è analoga a quella europea (Stephan Kuhn / Dominik Bürgy, Offene Fragen bei der Besteuerung von Dienstleistungen, L'EC 5/1995, pag. 361 e seg.; Eugen David, Zum Stand der MWST-Gesetzgebung im Parlament, L'EC 5/1995, pag. 335) e taluni autori fanno costantemente riferimento alla sesta direttiva per tentare di interpretare correttamente l'OIVA (Peter Spinnler, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, ASA, vol. 63 pag. 396; Gerhard Schafroth, Merwertsteuerfallen für die Gemeinwesen, L'EC 5/1995, pag. 396; Kuhn/Bürgy, op. cit., pag. 361 e segg.; Stefan Kaufmann, Die Ausübung von Hoheitsgewalt als Kriterium der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht, L'EC 5/1995, pag. 390). Alla luce di un'interpretazione storica dell'art. 41ter Cost., pur disponendo di un numero di documenti limitato, risulta chiaramente la preoccupazione costante, non tanto dell'applicazione diretta delle direttive europee, visto che la Svizzera non è uno Stato membro della Comunità europea, quanto della compatibilità europea dell'IVA svizzera. Se ne evince quindi, fatta eccezione dei casi in cui l'art. 8 cpv. 2

disp. trans. Cost. svolge un ruolo esclusivo, un obbligo costituzionale, suscettibile di controllo giudiziario, di eurocompatibilità dell'OIVA. La quasi totalità degli autori svizzeri non definisce tuttavia il contenuto e il limite di quest'obbligo costituzionale. Ciò spetta, in concreto, alla Commissione di ricorso.

bb. L'art. 41ter cpv. 1 e 3 Cost. prescrive un'eurocompatibilità materiale, per tutte quelle disposizioni che non sono interamente coperte dall'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost. Per l'esame dell'eurocompatibilità materiale è sufficiente rifarsi alle due pietre angolari dell'IVA europea, ossia la prima direttiva del 1967 e la sesta direttiva del 1977, nella sua versione non consolidata, cioè espurgata di tutte le disposizioni giudicate inopportune per la definizione di eurocompatibilità così come voluta dall'art. 41ter Cost. (direttiva del Consiglio 67/227/CEE, dell'11 aprile 1967 - Introduzione di un sistema comune, Gazzetta Ufficiale Comunità Europea [GUCE] L 71 del 14 aprile 1967, pag. 1301; direttiva del Consiglio 77/388/CEE (sesta direttiva) del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, GUCE L 145 del 13 giugno 1977 - Rettifica: GUCE L 149 del 17 giugno 1977). In ogni caso concreto, il giudice costituzionale, con l'aiuto delle parti, dei testi e dei commentari esistenti, dei lavori in corso, della giurisprudenza della CdGCE - che tuttavia non può legare direttamente il giudice svizzero -, nonché di perizie, dovrà evidenziare un'eurocompatibilità materiale, che può essere definita come l'obbligo di rispettare i grandi orientamenti della sesta direttiva della Comunità europea. L'art. 41ter cpv. 1 Cost. non impone quindi in nessun caso un'eurocompatibilità formale dell'OIVA, ossia la ripresa di tutte le disposizioni europee, benché la stessa si realizzi indirettamente attraverso l'interpretazione. L'IVA europea è regolata da tutta una serie di direttive e di regolamenti che non sempre concernono la Svizzera. È incontestabile nonché facilmente appurabile che la prima direttiva del 1967 e la sesta direttiva del 1977 rappresentano la colonna vertebrale dell'IVA europea. Esse costituiscono quindi il punto di partenza. Bisogna tuttavia tener conto del fatto che la sesta direttiva è stata modificata innumerevoli volte e che la versione odierna, detta «consolidata», non rappresenta per il giudice costituzionale svizzero un riferimento utile ai sensi dell'art. 41ter Cost. È necessario infatti innanzitutto epurarla di tutte le disposizioni che non possono riguardare la Svizzera. Lo stesso vale per tutte le direttive e disposizioni che regolano le aliquote d'imposta (ad esempio, direttiva del Consiglio 92/77/CEE, del 19 ottobre 1992, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE [avvicinamento delle aliquote dell'IVA, GUCE L 316 del 31 ottobre 1992]). In questi casi, l'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost. prevale sul diritto europeo. Lo stesso vale per tutte le disposizioni concernenti le relazioni tra Stati membri durante il periodo definito di «regime transitorio» che decorre dal 1° gennaio 1993 al 31 dicembre 1996 (ad esempio, l'importante direttiva del Consiglio 91/680/CEE, del 16 dicembre 1991, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista dell'abolizione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE, GUCE L 376 del 31 dicembre 1991 - Rettifica: GUCE L 272 del 17 settembre 1992; vedasi pure la direttiva del Consiglio 92/111/CEE, del 14 dicembre 1992, che modifica la direttiva 77/388/CEE e porta delle misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto, GUCE L 384 del 30 dicembre 1992 - Rettifica: GUCE L 197 del 6 agosto 1993, detta «directive balai»). Queste disposizioni regolano le transazioni effettuate all'interno dell'Unione europea in vista del regime della soppressione delle frontiere fiscali legata al voluto mantenimento del principio del paese di destinazione. I grandi orientamenti dell'IVA europea, una volta identificati dal giudice, e nella misura in cui ciò sia possibile, rappresentano delle condizioni minime alle quali l'IVA svizzera deve conformarsi. La conformità al sistema europeo deve allora essere considerata come un'esigenza minima o un correttivo indispensabile e ammissibile per un'IVA ideale irrealizzabile alla luce del processo evolutivo dell'IVA sul piano internazionale. L'esigenza dell'eurocompatibilità dell'IVA svizzera permette quindi, contrariamente a quanto si potrebbe credere, una mitigazione dei principi superiori - teorici - dell'IVA, il che costituisce un argomento supplementare a favore della tesi secondo cui l'esame dell'eurocompatibilità rappresenta un obbligo costituzionale per il giudice. La Commissione di ricorso ritiene quindi la conformità europea un'esigenza costituzionale necessaria, ma sufficiente, restando inteso che nulla impedisce al legislatore delegato di spingersi oltre il sistema europeo, ad esempio semplificandolo, sempre che i principi superiori fondamentali di un'imposta generale sul consumo siano ossequiati.

5. Nel caso concreto, il litigio verte sull'applicazione o meno di una disposizione transitoria dell'OIVA, principalmente l'art. 83 cpv. 2 seconda frase OIVA. Per poter meglio delineare l'oggetto del litigio, vengono fatte, a titolo di premessa, alcune considerazioni necessarie alla comprensione del problema sollevato.

a.aa. Secondo la vecchia ICA, il pagamento dell'imposta è retto dagli art. 24 e segg. DCA, in relazione con l'art. 13 e gli art. 19 e segg. DCA. In modo generale, si tratta di fare la distinzione tra le nozioni fondamentali di fatto generatore (DTF 107 Ib 378 consid. 3), di (nascita dell') imposta e di esigibilità. Il fatto generatore principale è la fornitura [di merci] sul territorio svizzero (art. 13 cpv. 1 lett. a DCA). L'imposta è in effetti prelevata «à la suite d'un acte du grossiste - livraison sur territoire suisse (...)» - et non pas indépendamment de toute activité de celui-ci» (ASA, vol. 39 pag. 25 consid. 3 = DTF 96 I 247 consid. 3). Senza una tale operazione non può esistere un debito di imposta, un'imposta o un credito fiscale, i tre termini dovendo essere considerati, nel presente contesto, dei sinonimi. La fornitura deve ovviamente avvenire a titolo oneroso. Una fornitura a titolo gratuito, riservata in casi di consumo personale, non è imponibile. Il debito di imposta, in materia di ICA, non nasce al momento della fornitura (o dell'esecuzione della fornitura). La nascita dell'imposta interviene solamente - trattasi di un principio fondamentale - al momento del ricevimento della controprestazione (art. 24 lett. a DCA, malgrado il termine improprio «scadenza»; ASA, vol. 50 pag. 644 consid. 3c, vol. 36 pag. 24 consid. 2; vedasi soprattutto ASA, vol. 20 pag. 521, consid. 4 in medio; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Berna 1983, pag. 257, n. 600; Wilhelm Wellauer, Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, Basilea 1959, pag. 315, n. 582) e non al momento del contratto, della fornitura, o della fatturazione. Nondimeno il debito fiscale, legato alla controprestazione ricevuta in contropartita di una ben precisa fornitura, non è di per sé ancora esigibile ai sensi del diritto privato (Peter Gauch / Walter R. Schluep / Pierre Tercier, *Partie générale du droit des obligations*, Zurigo 1982, vol. II, pag. 21, n. 1288 e segg.). Dal canto suo, l'imposta non è sottoposta a pagamento diretto da parte del grossista. L'introduzione, per ragioni pratiche, di un periodo fiscale (art. 21 DCA) e l'obbligo di presentare il rendiconto spontaneamente (art. 25 DCA) modificano la sorte di questo credito puntuale (vedasi pure, ma nel contesto dell'IVA, Sölch/Ringleb/List, *Beck'sche Steuerverkcommentare*, Monaco di Baviera 1993, § 13, pag. 2, n. 3; Alfred Vogel / Günther Reinisch / Günther Hoffmann / Bernhard Schwarz, *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*, Freiburg i. Br. 1995, § 13, pag. 7, n. 4 e § 16, pag. 1a, n. 1). Quest'ultimo si fonde, attraverso una sorta di novazione legale, in un credito trimestrale istituito legalmente dal periodo fiscale e dall'obbligo precitato di presentare i rendiconti. Unicamente il credito trimestrale è sottoposto ad interessi di mora (art. 26 cpv. 2 DCA). Per una migliore comprensione del sistema ICA bisogna quindi distinguere tra più categorie di esigibilità, quelle del diritto civile non essendo sufficienti per definire correttamente la nozione di esigibilità. L'esigibilità di periodo è il momento nel quale il grossista deve inserire il suo credito puntuale nel periodo fiscale e dunque nel rendiconto trimestrale. In materia di ICA essa coincide con la nascita dell'imposta ossia con il momento del ricevimento della controprestazione. L'esigibilità della dichiarazione - o del rendiconto - è il momento in cui il contribuente deve inviare il rendiconto all'AFC. Essa sopravviene dopo 30 giorni dalla fine del periodo fiscale (art. 25 cpv. 1 DCA). Si ricorda che, secondo logica, vale il principio per cui il grossista allestisce il rendiconto secondo il sistema detto delle «controprestazioni ricevute» (art. 20 cpv. 1 lett. a

DCA), dichiara cioè nella distinta le somme effettivamente ricevute dai suoi clienti. Da ultimo, l'esigibilità del pagamento - o esigibilità nel senso del diritto delle obbligazioni - è il momento in cui il grossista deve pagare il credito fiscale trimestrale. Anch'essa sopravviene 30 giorni dopo la fine del periodo fiscale (art. 26 cpv. 1 DCA). Il DCA non menziona i concetti di fatto generatore, nascita dell'imposta, esigibilità. Questa lacuna, lo si sa, è scusata dalla Storia. Da un lato, è incontestabile che il fatto generatore sia la fornitura. D'altro lato, la nozione di nascita («Entstehung») è chiaramente ammessa (Wellauer, op. cit., pag. 315, n. 582). Infine, è evidente che il termine di «scadenza» è utilizzato impropriamente (art. 24 DCA).

bb. Ai sensi dell'art. 20 cpv. 3 DCA, il contribuente può, a determinate condizioni, domandare che l'imposta sia calcolata invece che sulle controprestazioni ricevute - il sistema ordinario - sulle controprestazioni dette «pattuite». Il principio soffre quindi di un'eccezione (Metzger, Warenumsatzsteuer, op. cit., pag. 325, n. 806). Bisogna innanzitutto precisare che l'espressione «pattuite» è di natura tecnica. Essa non ha nulla a che vedere con le nozioni di «convenzione» o di «contratto», proprie al diritto privato. L'imposta è in questo caso calcolata al momento della fornitura («Warenausgang»; Metzger, Warenumsatzsteuer, op. cit., pag. 326, n. 808). Tuttavia, visto che la fornitura e la fatturazione coincidono per la maggior parte delle volte, in pratica il calcolo interviene al momento della fatturazione. Conformemente al testo legale precitato, bisogna sottolineare che si tratta di una mera questione di calcolo e non di nascita dell'imposta. Questa interviene sempre, anche in caso di calcolo secondo le controprestazioni pattuite, al momento del ricevimento della controprestazione. Altrimenti detto, nel caso di rendiconto secondo le controprestazioni pattuite, l'esigibilità di periodo subentra prima della nascita dell'imposta. Si tratta di una curiosità contestabile sul piano teorico, se non fosse che tale sistema è stato introdotto per evitare delle disparità tra grossisti in caso di moratoria concordataria. Esso è comunque stato molto presto confermato dalla giurisprudenza e dalla dottrina (ASA, vol. 20 pag. 520 consid. 4 e 5, malgrado la decisione apparsa in ASA, vol. 50 pag. 639; Wellauer, op. cit., pag. 315, n. 582; Metzger, Warenumsatzsteuer, op. cit., pag. 258, n. 601). L'esigibilità di periodo comporta quindi, anche se l'imposta non è ancora nata in senso propriamente detto, l'esistenza del credito trimestrale e le esigibilità dette della dichiarazione e del pagamento. Inoltre, nel caso di rendiconto secondo le controprestazioni pattuite, l'art. 20 cpv. 2 DCA, che concerne il rimborso e la diminuzione delle controprestazioni ricevute, è applicabile per analogia. In caso di rendiconto secondo le controprestazioni convenute, il contribuente può far valere le perdite derivanti dal fatto che i suoi acquirenti non hanno rispettato i contratti conclusi. L'importo dovuto secondo le controprestazioni convenute sarà diminuito di conseguenza. Questa riduzione verrà operata spontaneamente dal contribuente, riducendo la cifra d'affari dichiarata, dal momento che la perdita è stata contabilmente ammortizzata. Se da un lato non è necessario produrre un atto di carenza beni (Metzger, Warenumsatzsteuer, op. cit., pag. 327, n. 810), d'altro lato la deduzione può intervenire solo al momento dell'ammortamento e nel rendiconto trimestrale corrispondente. Questa possibilità offerta al contribuente non incide sull'obbligo di versare l'imposta dovuta entro i termini legali, nè su quello di versare gli interessi moratori in caso di ritardo nel pagamento del credito trimestrale (art. 26 cpv. 2 DCA; Metzger, Warenumsatzsteuer, op. cit., pag. 328, n. 812; ASA, vol. 19 pag. 272 consid. 2).

b.aa. In materia di IVA, il Consiglio federale deve assicurare, conformemente all'art. 8 cpv. 3 disp. trans. Cost., la transizione tra il regime attuale (ICA) e il nuovo regime (IVA). Giusta l'art. 83 cpv. 1 OIVA, le disposizioni abrogate, nonché le prescrizioni emanate sulla base delle stesse, restano applicabili, riservato l'art. 84 OIVA, a tutti i fatti e rapporti di diritto sorti durante la loro validità. Esse restano altresì applicabili qualora la controprestazione per una fornitura effettuata prima dell'entrata in vigore della presente ordinanza venga incassata soltanto dopo tale momento (art. 83 cpv. 2 prima frase OIVA). Risulta da quanto precede che, in materia di diritto transitorio, il Consiglio federale ha conferito una portata determinante al fatto generatore. Se esso sopraggiunge prima dell'abrogazione del DCA, quest'ultimo si applica alle operazioni in causa; se invece il fatto generatore interviene dopo il 1° gennaio 1995, si applica il diritto dell'IVA. In maniera generale questo modo di vedere deve essere dichiarato conforme alla Costituzione federale. Esso rispetta le regole generali di applicazione temporale del diritto (DTF 111 V 217 consid. 1b, 110 V 254 consid. 3a e le decisioni ivi citate). Il fatto generatore essendo determinante, esso genera un credito fiscale sottoposto alle condizioni proprie del diritto applicabile in quel momento. In questo senso l'art. 83 cpv. 2 prima frase OIVA rispetta la logica e rappresenta unicamente un richiamo.

bb. Come s'è appena visto sopra, in materia di ICA il fatto generatore non coincide con la nascita del credito d'imposta, né con le differenti esigibilità. Nel regime ICA la nascita dell'imposta e l'esigibilità di periodo corrispondono, ma sopravvivono al momento del ricevimento della controprestazione e non al momento dell'esecuzione dell'operazione imponibile. Giusta l'art. 83 cpv. 2 prima frase OIVA, il credito ICA nascerebbe quindi al momento della controprestazione, dunque dopo il 1° gennaio 1995 nel caso in cui la controprestazione fosse incassata dopo tale data. Al momento dell'incasso della controprestazione, inoltre, l'imposta non sarebbe direttamente esigibile ai sensi del diritto delle obbligazioni. Essa dovrebbe semplicemente essere inserita nel periodo fiscale corrispondente. Entro trenta giorni dalla fine del periodo fiscale considerato, il contribuente dovrebbe presentare il rendiconto (art. 25 cpv. 1 DCA) e, entro lo stesso termine, pagare l'importo dovuto (art. 26 cpv. 1 DCA). In caso di ritardo sarebbero dovuti gli interessi di mora, calcolati a partire dalla data della presentazione del rendiconto. Il DCA sarebbe pertanto ancora applicabile durante un lungo e indeterminato periodo.

cc. L'art. 83 cpv. 2 seconda frase OIVA modifica contemporaneamente sia la nascita che l'esigibilità del credito d'imposta «ICA». Esso precisa inoltre che il credito d'imposta non nasce al momento dell'incasso della controprestazione, ma al momento dell'abrogazione del DCA. Esso non è esigibile - nel senso dell'esigibilità di periodo - al momento dell'incasso della controprestazione, bensì sessanta giorni dopo la sua nascita. Un'interpretazione sistematica rivela inoltre che il termine «esigibilità» comprende qui le esigibilità di periodo, della dichiarazione e del pagamento. Esse coincidono. Pur non essendo espressamente previsti interessi moratori in caso di ritardo nel pagamento, l'art. 26 cpv. 2 DCA risulta applicabile, giusta l'art. 83 cpv. 2 prima frase OIVA. Riassumendo, l'art. 83 cpv. 2 seconda frase OIVA obbliga con tutta evidenza il contribuente grossista che, secondo il sistema ordinario dell'ICA, presentava abitualmente il rendiconto secondo le controprestazioni ricevute ad applicare, per l'ultimo periodo fiscale dell'anno 1994 e per il rendiconto finale, il sistema delle controprestazioni pattuite ai sensi de DCA, facendo tuttavia coincidere le tre esigibilità citate alla scadenza di un termine di sessanta giorni e non di trenta. Tali sono i principi che, secondo la Commissione di ricorso, reggono le disposizioni transitorie applicabili nella fattispecie e che rappresentano il punto centrale del presente litigio. L'art. 84 cpv. 4 prima frase OIVA, secondo cui forniture e prestazioni di servizi eseguite parzialmente prima dell'entrata in vigore della presente ordinanza devono essere imposte secondo il diritto previgente, non fa che confermare l'art. 83 cpv. 2 OIVA e non ha, nel caso concreto, portata propria. Tantomeno ne ha l'art. 84 cpv. 4 terza frase OIVA che introduce, tutto sommato e tenuto conto della presente contestazione, un'esigenza piuttosto formale.

dd. In assenza di indicazioni più precise al riguardo nelle Istruzioni per i contribuenti IVA dell'autunno 1994, l'AFC ha trascritto i principi contenuti nell'OIVA e descritti qui sopra in una pubblicazione intitolata «Passaggio dall'imposta sulla cifra d'affari all'imposta sul valore aggiunto» del mese di settembre 1994 (in seguito opuscolo «passaggio ICA-IVA»). Sul piano pratico l'AFC ha stampato un modulo unico rappresentante l'«ultimo rendiconto» che comprende il rendiconto ICA per il periodo dal 1° ottobre 1994 al 31 dicembre 1994 nonché il rendiconto finale al 31 dicembre 1994. Sul verso del suddetto modulo di rendiconto, le posizioni afferenti

al periodo dal 1° ottobre 1994 al 31 dicembre 1994 sono scritte in caratteri normali, quelle corrispondenti al rendiconto finale figurano in sottorubriche a caratteri italici. Trattandosi come nella fattispecie di un grossista che allestisce il rendiconto secondo il metodo delle controprestazioni ricevute, l'ultima cifra d'affari imponibile deve essere dichiarata come segue:

- in corrispondenza della cifra 1a (carattere normale), si deve indicare il totale delle controprestazioni ricevute durante il periodo di rendiconto. Si tratta della cifra d'affari corrispondente al metodo di calcolo del contribuente;

- in corrispondenza della cifra 1aa (caratteri italici), si deve dichiarare il saldo debitori per le forniture ed i lavori immobiliari eseguiti e fatturati entro il 31 dicembre 1994. Si tratta della conseguenza logica del principio enunciato all'art. 83 cpv. 2 seconda frase OIVA.

- in corrispondenza della cifra 1ab (caratteri italici), si deve specificare il valore delle forniture e dei lavori immobiliari eseguiti fino al 31 dicembre 1994 e fatturati nel periodo compreso fra il 1° gennaio 1995 e il 28 febbraio 1995. La fattura deve essere comprovatamente consegnata al destinatario entro il 28 febbraio 1995, portare una data anteriore al 1° gennaio 1995 e essere contabilizzata al 31 dicembre 1994. Riassumendo, si tratta semplicemente di dichiarare, sempre secondo i principi dell'art. 83 cpv. 2 OIVA, le forniture effettuate prima dell'entrata in vigore dell'OIVA, ma che non sono state fatturate in tempo utile. L'AFC impone delle esigenze formali (termine e fatturazione) per realizzare il metodo di calcolo secondo le controprestazioni convenute al 31 dicembre 1994.

c.aa. Nel caso concreto, la ricorrente non contesta che le sue operazioni, in quanto fatti generatori, diano luogo ad un'imposta, ossia a un debito fiscale. Essa non rimette in discussione l'art. 83 cpv. 2 prima frase OIVA. La ricorrente contesta unicamente il momento della nascita dell'imposta e soprattutto, sotto un aspetto più pratico, il momento della(e) sua(e) esigibilità. Infatti essa ritiene che l'imposta poteva nascere e diventare esigibile unicamente al momento del ricevimento delle controprestazioni, conformemente al capo quinto del DCA e al sistema del DCA. In altri termini, essa sostiene che modificando la nascita e l'esigibilità dei crediti fiscali «ICA» attraverso l'art. 83 cpv. 2 seconda frase OIVA, il Consiglio federale abbia violato l'art. 24 DCA che, conformemente all'art. 83 cpv. 2 prima frase OIVA, dovrebbe invece restare applicabile.

bb. È incontestabile che l'art. 83 cpv. 2 seconda frase OIVA contraddice l'art. 24 lett. a DCA. Pur non invocando formalmente alcun diritto costituzionale, la ricorrente rimette chiaramente in causa l'esistenza e l'interpretazione dell'art. 83 cpv. 2 seconda frase OIVA. Al di là dei termini utilizzati, la ricorrente considera che è stato violato l'art. 8 cpv. 3 disp. trans. Cost. e che il Consiglio federale non poteva adottare una norma che si discosta dall'art. 24 lett. a DCA, il quale differisce la nascita del credito al momento dell'incasso della controprestazione. L'AFC da parte sua pretende che, conformemente all'entità dei poteri conferiti al Consiglio federale dall'art. 8 cpv. 3 disp. trans. Cost., questa modifica fosse necessaria e possibile. La Commissione di ricorso deve quindi esaminare se, modificando la nascita e l'esigibilità dei crediti fiscali sottostanti al regime del DCA, il Consiglio federale abbia rispettato l'art. 8 cpv. 3 disp. trans. Cost.

cc. Come precisato sopra (consid. 2d in fine), l'art. 8 cpv. 3 disp. trans. Cost. non ha portata propria rispetto all'art. 8 cpv. 2 disp. trans. Cost. Il litigio ha per oggetto, nella fattispecie, il controllo dell'OIVA in relazione con l'art. 8 cpv. 3 prima frase disp. trans. Cost. Ritenuto che quest'ultima non contiene norme chiaramente determinate, né nozioni giuridiche imprecise, né un potere discrezionale in senso tecnico («Kann-Vorschrift»), si tratta semplicemente di verificare se il Consiglio federale, introducendo l'art. 83 cpv. 2 seconda frase OIVA, e più esattamente modificando imperativamente la nascita e l'esigibilità dei crediti ICA, abbia violato i principi e i diritti costituzionali in materia di disposizioni transitorie, nonché l'art. 41ter cpv. 1 e 3 Cost. (decisione non pubblicata della Commissione di ricorso nella causa A. e altri contro AFC, CRC 20/1995, del 10 aprile 1996, consid. 7a). Oltre all'articolo costituzionale citato entrano in linea di conto il divieto dell'arbitrio, della disparità di trattamento e il principio della proporzionalità. Se risultasse che la Costituzione federale è stata rispettata, si dovrà se del caso ancora esaminare la legalità delle disposizioni topiche dell'opuscolo «passaggio ICA-IVA», in altri termini la loro conformità con l'OIVA.

6.a.aa. Dal punto di vista dell'art. 41ter cpv. 3 Cost. e del rispetto dei grandi orientamenti del sistema dell'IVA europea non è possibile evincere dalla prima e dalla sesta direttiva sopra menzionate, colonne portanti dell'IVA europea, un grande orientamento che dovrebbe legare il giudice costituzionale svizzero in materia di diritto transitorio, trattandosi del passaggio da un'imposta monofase con pagamento differito dell'imposta (l'ICA) ad un'imposta a tutti gli stadi con deduzione dell'imposta precedente (l'IVA; decisione non pubblicata della Commissione di ricorso, del 10 aprile 1996, nella causa A. e altri contro AFC, consid. 8 in fine). È del resto evidente che il presente litigio non avrebbe avuto luogo, o sarebbe stato di tutt'altra natura, se l'OIVA avesse previsto lo stesso sistema di fatto generatore, di nascita del credito fiscale e di esigibilità del DCA. Tale non è il caso, dato che l'art. 34 lett. a OIVA prescrive che il credito fiscale di regola nasce - e diventa esigibile - al momento dell'emissione della fattura mentre l'art. 35 cpv. 1 OIVA prevede che il rendiconto deve essere allestito secondo le controprestazioni convenute. La differenza tra l'IVA svizzera e l'ICA è quindi essenziale. Bisogna quindi esaminare se questo importante cambiamento rispetta l'art. 41ter cpv. 3 Cost. In quest'ambito si deve peraltro rilevare che la sesta direttiva contiene una norma importante per ciò che concerne la presente vertenza. Giusta l'art. 10 di questa direttiva sono considerati quale fatto generatore dell'imposta, la circostanza che sono realizzate le condizioni legali necessarie per l'esigibilità dell'imposta, e quale esigibilità dell'imposta, la circostanza che il Tesoro può richiedere al debitore, nei termini di legge e a partire da un preciso momento, il pagamento dell'imposta, anche se tale pagamento può essere differito. Conformemente al n. 2 dello stesso articolo, il fatto generatore dell'imposta interviene al momento della fornitura del bene o della prestazione di servizi; contemporaneamente a ciò, l'imposta diventa esigibile. Le forniture di beni, fatta eccezione per quelle previste all'art. 5 § 4 lett. b, e le prestazioni di servizi che danno origine a dei rendiconti o pagamenti successivi sono considerate effettuate al momento della scadenza dei periodi ai quali fanno riferimento tali rendiconti o pagamenti. Tuttavia, nel caso in cui siano versati degli acconti prima della fornitura dei beni o della prestazione di servizi, l'imposta è esigibile al momento dell'incasso fino a concorrenza dell'importo incassato (Terra/Kajus, op. cit., vol. I, Capitolo VII, ad art. 10).

bb. Nella fattispecie, essendo in discussione le nozioni fondamentali in materia di pagamento dell'imposta, la Commissione di ricorso ritiene che pure il sistema europeo va interpretato alla luce delle tre nozioni di fatto generatore, di imposta e di esigibilità. Questi tre concetti corrispondono alle tre nozioni sopra descritte per l'ICA, ossia il fatto generatore, la nascita dell'imposta e l'esigibilità. L'esigibilità è qui descritta piuttosto come un diritto che come un momento, ma appare ora inutile aprire un dibattito in merito. Da un lato l'espressione «momento» è compresa nella definizione di esigibilità e, anche se bisogna ammettere che l'esigibilità è una proprietà del credito fiscale (Peter Gauch / Walter R. Schlupe, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Zurigo 1996, 6a ed., vol. II, pag. 24), è impensabile separare l'esigibilità dalla sua scadenza (ibid. vedasi i termini «Fälligkeit» e «Fälligkeitstermin»; Rivier, La fiscalité, op. cit., pag. 57; vedasi pure Terra/Kajus, op. cit., vol. I, Capitolo VII, ad art. 10, pag. 19).

Nella pratica è determinante il momento in cui il diritto può essere preteso. Del resto, è incontestabile che l'esigibilità riveste una importanza maggiore rispetto alla nozione teorica di nascita dell'imposta. Il periodo fiscale è determinato dall'esigibilità, come pure il momento della dichiarazione (del rendiconto) e quello del pagamento reale. Per la comprensione del sistema bisogna quindi distinguere pure nel diritto europeo, come sopra esposto, fra diverse esigibilità (Jean-Jacques Philippe, *La TVA à l'heure européenne*, Parigi 1993, pag. 156 [exigibilité théorique et exigibilité pratique]; Terra/Kajus, op. cit., Part. 1, Capitolo VII, art. 10, pag. 20 [chargeability and liability payment of the tax]; vedasi pure, nel senso della necessità di introdurre nozioni differenti Vogel/Reinisch/Hoffmann/Schwarz, op. cit., § 13, pag. 7, n. 4; Günter Rau / Dürrwächter / Hans Flick / Reinhold Geist, *Umsatzsteuergesetz, Kommentar*, Colonia 1967/1995, § 13, pag. 9, n. 10).

cc. Bisogna constatare che l'OIVA attuale non contiene, per l'IVA prelevata sul territorio svizzero, né la nozione di fatto generatore, né la nozione di esigibilità. Pur se la dimenticanza terminologica non è lodevole, la stessa non rappresenta tuttavia una lacuna, sia essa propria o impropria (Grisel, op. cit., pag. 127; DTF 119 V 251 consid. 3b). Il fatto generatore, chiaramente circoscritto sul piano costituzionale, è ripreso all'art. 4 OIVA. Esso si identifica piuttosto con l'operazione che non con la prestazione (Rivier, *La fiscalité*, op. cit., pag. 35). La nozione di imposta figura all'art. 34 OIVA. Infine, si ritrovano nell'OIVA le tre forme di esigibilità: esigibilità di periodo (art. 34 OIVA), se si ammette che nascita del credito fiscale e esigibilità coincidono, esigibilità della dichiarazione o del rendiconto (art. 37 OIVA) e esigibilità del pagamento (art. 38 OIVA). Per la comprensione del sistema, l'adozione di diverse esigibilità appare giustificata, il semplice ricorso al diritto privato non essendo sufficiente (Rivier, *La fiscalité*, op. cit., pag. 35 e 57 e segg. [exigibilité brute et exigibilité nette]). Senza procedere ad un controllo astratto della costituzionalità, che non è di competenza della

Commissione di ricorso, bisogna ammettere che il sistema svizzero è conforme a quello europeo e che le definizioni medesime dell'art. 10 della sesta direttiva non hanno di per sé stesse portata vincolante. Va inoltre confermato che, trattandosi di scadenze scelte per l'esigibilità (o le esigibilità), non è possibile derivare da tali disposizioni un grande orientamento del sistema IVA europeo tale da vincolare il giudice costituzionale svizzero. In effetti, l'art. 10 n. 2 in fine di detta direttiva stabilisce che gli Stati membri possono prevedere una deroga, secondo cui l'imposta è esigibile per certe operazioni o certe categorie di contribuenti al più tardi al momento della consegna della fattura o del documento che ne fa le veci, oppure al momento dell'incasso, o ancora entro un termine determinato a far tempo dalla data del fatto generatore in caso di mancata o tardiva consegna della fattura o del documento che ne fa le veci. Risulta quindi chiaramente che gli Stati membri hanno un grande margine di manovra nel fissare il momento delle esigibilità, il che corrisponde praticamente a una totale libertà di scelta. Non è dunque possibile derivare dal testo dell'art. 10 della sesta direttiva un orientamento che vincoli il giudice svizzero, perlomeno nell'ambito delle disposizioni transitorie, oggetto della presente causa.

b.aa. Trattandosi della conformità del sistema di pagamento dell'OIVA nei confronti dei principi superiori e fondamentali dell'IVA, ciò che presuppone un'interpretazione teleologica dell'art. 41ter cpv. 3 Cost., va confermato il ruolo centrale, in un sistema di IVA, della fatturazione e quindi della fattura. Da un punto di vista storico, essa è parte integrante del processo empirico che ha permesso l'introduzione del metodo di calcolo «imposta su imposta» (Frenkel, *La genèse de la TVA*, tesi Parigi 1976, pag. 262 e segg.). È la fatturazione che ha permesso il trasferimento reale e efficace dell'imposta al consumatore, contrariamente al metodo «base imponibile su base imponibile», sovente annuale (ibid., pag. 271). Ed è ancora la fatturazione che permette la realizzazione ottimale ed effettiva della deduzione dell'imposta precedente, tecnica direttrice dell'IVA (Organisation de coopération et de développement économique [OCDE], *Tendances des impôts sur la consommation*, Parigi 1995, pag. 11 e 14; Maurice Lauré, *Aspects économiques et techniques de la taxe à la production*, tesi Parigi 1952, pag. 85 e segg.). È pertanto conforme alla logica del sistema far corrispondere all'importanza della fatturazione l'obbligo di un rendiconto secondo le controprestazioni «pattuite», questo termine dovendo essere inteso nel senso di emissione della fattura piuttosto che di esecuzione dell'operazione come nel regime DCA. D'altra parte, l'adozione di disposizioni transitorie deve essere dominata dalla preoccupazione di razionalità del prelievo fiscale. Pur dovendo ricordare che questo principio non può servire in alcun caso ad aumentare le entrate fiscali, né deve essere confuso con l'ammissione di un'eventuale praticabilità, ci si può domandare se esso non costituisca un principio fondamentale e superiore dell'IVA (Reich, op. cit., L'EC 5/1995, pag. 330; Metzger, ASA, op. cit., pag. 342), benché sussidiario rispetto ad altri principi. Tale questione può tuttavia restare aperta nella fattispecie alla luce delle altre considerazioni sviluppate qui di seguito dalla Commissione di ricorso.

bb. Nel caso concreto, l'OIVA mette l'accento sulla fatturazione: essa rappresenta il criterio principale della nascita dell'imposta - e di conseguenza dell'esigibilità di periodo - per quel che concerne le operazioni sul territorio svizzero (art. 34 lett. a n. 1 OIVA). Va nello stesso senso l'art. 35 cpv. 1 OIVA, che prevede il principio dell'allestimento del rendiconto secondo le controprestazioni convenute quale regola generale (Alois Camenzind / Niklaus Honauer, *Handbuch zur neuen MWST, Eine Wegleitung für Unternehmer und Steuerberater*, Berna 1995, pag. 271; Jörg Bühlmann, *Das Schweizer Mehrwertsteuerhandbuch*, Zurigo 1994, pag. 211; vedasi pure Dieter Völkel / Helmut Karg, *Umsatzsteuer*, 5a ed., Stoccarda 1994, pag. 412; Sölch/Ringleb/List, op. cit. § 16, pag. 3, n. 5; Wolfram Birkenfeld, *Das grosse Umsatzsteuerhandbuch*, Colonia 1992/1995, VI. Abschnitt, pag. 2 n. 3; Hartmann/Metzenmacher, *Umsatzsteuergesetz, Kommentar*, Berlino 1991, § 13, pag. 24, n. 34; Konrad Plückerbaum / Heinz Malitzky, *Umsatzsteuergesetz, Mehrwertsteuer*, Colonia 1996, § 13, pag. 10, n. 8). Bisogna innanzitutto sottolineare che in materia di IVA il principio di calcolo secondo le controprestazioni convenute non è totalmente paragonabile a quello dell'ICA. Secondo quest'ultimo, il calcolo secondo le controprestazioni convenute non era un calcolo avente quale punto di partenza la fatturazione, bensì il momento della fornitura («Warenausgang»; Metzger, *Warenumsatz*, op. cit., pag. 326, n. 808). Inoltre, come s'è visto, la nascita dell'imposta aveva luogo sempre al momento del ricevimento della controprestazione, in modo tale da esserci, curiosamente, esigibilità prima della nascita dell'imposta. L'OIVA, da parte sua, stabilisce quale momento determinante per la nascita dell'imposta e per l'esigibilità - di periodo - relativamente alle forniture e alle prestazioni di servizio, l'emissione della fattura. Si tratta manifestamente di una semplificazione (Kuhn/Spinnler, op. cit., *Ergänzungsband*, pag. 51) di una certa importanza (cp. Johann Bunjes / Reinhold Geist, *UStG, Umsatzsteuergesetz Kommentar*, 4a ed., Monaco di Baviera 1993, § 13, pag. 359, n. 2; Terra/Kajus, op. cit., Part. 1, Capitolo VII, ad art. 10, pag. 21; Sölch/Ringleb/List, op. cit., § 13, pag. 2, n. 2, insiste sull'importanza di un «Vorgang»). Questa concezione, per così dire pratica, può essere accettata (Terra/Kajus, op. cit., Part. 1, Capitolo VII, ad art. 10, pag. 6 e 22). Essa va nel senso delle considerazioni di cui sopra sul ruolo fondamentale della fattura in relazione alle tecniche (di calcolo - «imposta su imposta» - e di deduzione) e ai principi (in particolare quello del trasferimento effettivo; vedasi decisione della Commissione di ricorso nella causa T. contro AFC, CRC 23/1995, del 11 luglio 1996, consid. 7b) che hanno permesso lo sviluppo dell'IVA. Nel contesto della presente causa, senza controllare la costituzionalità di certe disposizioni speciali o di eccezioni introdotte dall'OIVA a questi principi, si deve affermare che gli articoli topici dell'ordinanza sono manifestamente costituzionali. Il principio della razionalità prescriveva infatti che il passaggio dall'ICA all'IVA venisse effettuato con un ultimo rendiconto comprendente il rendiconto dell'ultimo periodo e il rendiconto finale, pur se ciò comportava una modifica del momento dell'esigibilità.

c. Ne discende pertanto che, alla luce del controllo che la Commissione di ricorso si impone sotto l'aspetto dell'art. 41ter cpv. 3

Cost., la disposizione dell'art. 83 cpv. 2 seconda frase OIVA è conforme ai grandi orientamenti della sesta direttiva e ai principi fondamentali superiori dell'IVA. In ogni caso, è errato pretendere che essa li contraddica. Una disposizione transitoria che modifica la nascita e l'esigibilità dell'imposta nel caso di grossisti ICA che allestiscono il rendiconto secondo le controprestazioni ricevute e che passano, di principio immediatamente, al rendiconto secondo le controprestazioni convenute risulta essere giustificato. Rimane quindi da esaminare se l'art. 83 cpv. 2 seconda frase OIVA rispetta il principio del divieto dell'arbitrio, quello della parità di trattamento e quello della proporzionalità.

7.a. È arbitraria una disposizione che non si fonda su motivi seri e non ha né senso né scopo (DTF 122 I 25 consid. 2b cc, 116 la 116 consid. 2c, 114 la 323 consid. 3a, 110 la 13 consid. 2b; Jörg-Paul Müller, Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Berna/Basilea/Zurigo, ad art. 4, n. 51; Grisel, op. cit., pag. 364 e seg.; Knapp, op. cit., pag. 124 n. 599). Nella fattispecie l'art. 83 cpv. 2 seconda frase OIVA non è, manifestamente, arbitrario. Non solo esso ha un senso preciso, ossia quello di creare un ultimo rendiconto, che metta fine al regime del DCA, ma è stato pure adottato sulla base di motivi seri, ritenuto che non era evidentemente possibile, per assicurare un prelievo razionale dell'imposta, continuare a presentare dei rendiconti doppi oppure un rendiconto in cui sarebbero figurate ancora per anni cifre d'affari sottostanti al diritto dell'ICA. Tenuto conto di questo scopo lodevole nonché imperativo, il mezzo per raggiungerlo consisteva nell'unire le esigibilità dette di periodo, della dichiarazione e del pagamento, e di farle intervenire in un momento ben definito. La censura è quindi infondata. Si rinvia per il resto alle spiegazioni dell'AFC contenute nella sua risposta.

b. Viola il principio della parità di trattamento una norma che introduce differenze senza motivi oggettivi ragionevoli o che prescrive regole di diritto simili a fatti che meritano un trattamento differente (DTF 121 I 100 consid. 3a, 121 I 104 consid. 4a, 119 la 128 consid. 2b, con rinvio; Grisel, op. cit., pag. 359; Knapp, op. cit., pag. 103 e seg.; Häfelin/Müller, op. cit., n. 401 e segg.). È vero che nella fattispecie l'art. 83 cpv. 2 seconda frase OIVA prevede regole di diritto simili applicabili a situazioni diverse. Esso si applica in effetti sia ai grossisti che allestivano il rendiconto secondo le controprestazioni convenute, sia a quelli che allestivano il rendiconto secondo le controprestazioni ricevute. Tuttavia tale parità di trattamento si fonda indiscutibilmente su motivi oggettivi. Nel caso concreto vi era un interesse pubblico superiore all'interesse privato dei grossisti al mantenimento del calcolo secondo le prestazioni ricevute, che consisteva nell'evitare che il regime dell'ICA perdurasse troppo a lungo. Inoltre, si rileva che l'opuscolo «passaggio ICA-IVA» contiene pure disposizioni che si applicano ai grossisti che avevano scelto il sistema di calcolo secondo le controprestazioni convenute. L'idea motrice consisteva nel trovare una soluzione unica per tutti i fatti generatori d'imposta intervenuti prima del 1° gennaio 1995. L'uguaglianza di trattamento nei confronti di tutti i fatti generatori esige una modifica dell'esigibilità in caso di calcolo secondo le controprestazioni ricevute. Stante questo fatto, la ricorrente non può derivare alcun diritto dal fatto che l'AFC le abbia accordato il diritto di allestire i rendiconti dal 1° gennaio 1995 secondo le controprestazioni ricevute ai sensi dell'art. 35 cpv. 4 OIVA. Trattasi infatti di una decisione che concerne operazioni che sottostanno interamente al regime IVA. Nella fattispecie, si tratta semplicemente di sapere se, con la regolamentazione transitoria, il Consiglio federale poteva anticipare l'esigibilità dei debiti fiscali originati da operazioni imposte sotto il regime dell'ICA. Tale questione è senza rapporto con l'autorizzazione data eccezionalmente sotto il regime dell'IVA.

c. Il diritto transitorio deve pure rispettare il principio della proporzionalità (DTF 112 la 70 consid. 5c), secondo cui la disposizione in questione deve rappresentare il mezzo appropriato e necessario per raggiungere lo scopo voluto (DTF 121 I 349 consid. 11, 120 la 152 consid. 2e, 117 la 483 consid. 3g; Knapp, op. cit., pag. 113). Nella fattispecie lo scopo era chiaro e, come detto sopra, giustificato. Dopo attento esame e alla luce delle considerazioni che precedono, ne discende che la nascita dell'imposta in sé stessa non ha incidenza pratica. Nel caso concreto il legislatore non ha fatto altro che modificare, e più precisamente anticipare, l'esigibilità dell'imposta, lasciando intatto l'importo del credito. Inoltre, esso non ha fissato l'esigibilità - di periodo, della dichiarazione e del pagamento - come per l'ICA (ossia dopo un mese), bensì conformemente all'IVA, cioè due mesi dopo il 1° gennaio 1995. Bisogna considerare che tale misura legislativa costituiva il minor dei mali, tuttavia un male assolutamente necessario. Non bisogna inoltre dimenticare che il contribuente a corto di liquidità può chiedere l'applicazione di un piano di pagamento (ASA, vol. 53 pag. 517, vol. 45 pag. 586). Ci si può certo domandare se, nel caso in questione, l'amministrazione non avesse dovuto essere più generosa nella concessione di un tale piano che in circostanze normali. La Commissione di ricorso non deve tuttavia esaminare questo aspetto. Essa constata semplicemente - e questo è sufficiente - che l'AFC è disposta ad accordare un piano di pagamento, senza pregiudizio per gli interessi di mora legalmente dovuti.

Ne discende che l'art. 83 cpv. 2 seconda frase OIVA, nella misura in cui si applica ai fatti della presente causa, è costituzionale e che il Consiglio federale aveva il diritto di anticipare l'esigibilità dei crediti fiscali della ricorrente che allestiva i rendiconti secondo le controprestazioni ricevute.

8. Bisogna ancora esaminare la legalità delle disposizioni specifiche dell'opuscolo «passaggio ICA-IVA» e trattare gli altri argomenti sollevati dalla ricorrente e ritenuti pertinenti.

a. In primo luogo si rileva che la ricorrente non contesta la ripresa dell'art. 83 cpv. 2 seconda frase OIVA nell'opuscolo «passaggio ICA-IVA», del mese di settembre 1994. La Commissione di ricorso non deve quindi, salvo eccezione o violazione manifesta, controllare d'ufficio la legalità di un'istruzione dell'AFC non contestata. A giusta ragione la ricorrente non contesta le istruzioni contenute nell'opuscolo «passaggio ICA-IVA», le quali non vincolano il giudice (decisione non pubblicata del Tribunale federale nella causa O. contro AFC, del 15 ottobre 1993, consid. 6b; ASA, vol. 50 pag. 384 consid. 1a). Le disposizioni transitorie dell'OIVA non contengono alcuna norma di subdelega. Esse non concedono all'AFC alcun potere discrezionale, lasciandole ad esempio la facoltà di agire o di astenersi, o dandole la possibilità di compiere un atto piuttosto di un altro (Grisel, op. cit., pag. 329 e segg.). L'art. 83 cpv. 2 OIVA contiene certamente nozioni giuridiche indeterminate, ma la loro interpretazione non entra in considerazione per l'esito della presente causa. L'opuscolo «passaggio ICA-IVA» non deve quindi contenere alcuna regola di diritto bensì limitarsi ad applicare direttamente la disposizione transitoria in oggetto (cfr. DTF 121 II 478 consid. 2b). Tale è il caso delle cifre dell'opuscolo che qui entrano in linea di conto (1a, 1aa, 1ab). È vero che l'AFC introduce istruzioni che non figurano nell'OIVA, in particolare quelle concernenti la data della consegna e del pagamento dell'ultimo rendiconto (28 febbraio 1995), nonché quelle concernenti la prova. Non si tratta tuttavia di norme di diritto propriamente dette. Tale fatto va considerato come un formalismo minore necessario all'applicazione dell'art. 83 cpv. 2 seconda frase OIVA, che deve essere accettato (decisione non pubblicata del Tribunale federale nella causa B. S. contro AFC, del 22 agosto 1994, consid. 5c; ASA, vol. 59 pag. 425 consid. 1; Metzger, Warenumsatzsteuer, op. cit., pag. 52, n. 61).

b. La ricorrente pretende inoltre che la produzione di attestati di carenza beni è impossibile e che richiede molto tempo, ossia degli anni. Di fatto la contribuente non è tenuta a produrre degli attestati di carenza beni. Sotto il regime dell'ICA era sufficiente che la perdita risultasse dalla contabilità e il momento della contabilizzazione era quindi determinante per la deduzione della perdita

(Metzger, Warenumsatzsteuer, op. cit., pag. 327, n. 810). Sotto il regime dell'IVA - tenuto conto delle analogie tra l'art. 20 cpv. 2 DCA e l'art. 35 cpv. 2 OIVA - deve valere lo stesso principio. La cifra 337 delle Istruzioni per i contribuenti IVA è pertanto parzialmente illegale (cfr. con la cifra 123 delle Istruzioni del 1992 per i grossisti). Non v'è ragione per cui vi sia una differenza in materia di disposizioni transitorie, visto che l'art. 83 cpv. 2 in fine OIVA rinvia all'art. 35 cpv. 2 OIVA. Ritenuto che le obiezioni - legittime - della ricorrente esulano su questo punto dall'ambito della causa, esse diventano pertanto senza oggetto.

c. Nell'atto di ricorso la ricorrente chiede all'AFC di effettuare un controllo sul posto. In generale il contribuente non può esigere un controllo sul posto (ASA, vol. 63 pag. 229, vol. 34 pag. 376 consid. 4). Non è un suo diritto. In un sistema di autotassazione esso rappresenta un'eccezione e un'opportunità lasciata al libero apprezzamento dell'amministrazione, riservato il divieto d'arbitrio. In occasione di un litigio l'AFC non è obbligata a procedere a un controllo sul posto, in quanto le misure di istruzione sono decise dall'autorità giudiziaria. Nella fattispecie, alla ricorrente non spetta neppure provare la sua perdita. Come visto sopra, essa ha il diritto di diminuire la cifra d'affari al momento in cui la perdita è stata contabilizzata. L'AFC può evidentemente, e come detto sopra, controllare la veridicità di detta deduzione sia con un controllo interno, richiedendo i documenti necessari, sia con un controllo sul posto. Ad ogni modo, l'eventuale litigio sulla sussistenza della perdita subita non è oggetto della presente procedura. La contribuente doveva comunque dichiarare e pagare l'imposta sulle controprestazioni convenute e ricevute nelle forme previste, visto che l'art. 83 cpv. 2 seconda frase OIVA, applicabile alla presente causa, risulta essere chiaramente conforme alla Costituzione e le istruzioni dell'AFC conformi all'OIVA.

d. La ricorrente contesta infine di dover pagare gli interessi moratori. In realtà, la riscossione di interessi moratori deriva logicamente dall'art. 26 cpv. 2 DCA, in relazione con l'art. 83 cpv. 2 prima frase OIVA (risp. l'art. 84 cpv. 4 OIVA). Se essi non venissero richiesti, il grossista che paga a rate sarebbe infatti avvantaggiato rispetto al contribuente che onora il debito con un solo versamento, ciò che inciterebbe logicamente tutti i contribuenti a scegliere il pagamento a rate. Una tale conseguenza non è pensabile. L'obiezione, manifestamente priva di fondamento, deve essere respinta.

9.a. Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, il ricorso deve essere respinto. Nella misura in cui si applicano alla situazione di fatto accertata, le relative disposizioni dell'OIVA (art. 83 cpv. 2 prima e seconda frase, nonché - accessoriamente - l'art. 84 cpv. 4 prima e terza frase OIVA) sono costituzionali e le istruzioni dell'AFC ad esse afferenti rispettano il principio della legalità, eccetto la cifra 337 delle istruzioni, la quale tuttavia esula dall'oggetto della presente vertenza. Per quel che concerne gli importi in causa, essi sono stati indicati dalla contribuente stessa e non sono peraltro stati contestati, riservato un eventuale controllo fiscale. Il credito fiscale deve quindi essere confermato. Restano da discutere tuttavia ancora due punti procedurali.

b. Nel reclamo del 24 agosto 1995 la contribuente non contesta l'imposta dovuta sulle controprestazioni ricevute fino alla fine del periodo fiscale, ossia l'importo di Fr. 42 066.85, oltre gli interessi moratori. L'AFC ha preso atto di questo riconoscimento nella sua decisione su reclamo dell'8 settembre 1995 (consid. 9) e non vi è contestazione tra le parti sul calcolo di questo importo riconosciuto. Conformemente alla giurisprudenza, esso è quindi entrato in forza di cosa giudicata, di modo che al riguardo il ricorso è inammissibile (DTF 119 V 350 consid. 1b; ASA, vol. 63 pag. 228; Metzger, Warenumsatzsteuer, op. cit., n. 845 e 851).

c. Nel dispositivo della sua prima decisione del 17 agosto 1995, nonché in quello della decisione su reclamo dell'8 settembre 1995, l'AFC dichiara il rigetto dell'opposizione contro il precetto esecutivo n.(...). Il diritto dell'amministrazione di procedere essa stessa al rigetto dell'opposizione ha suscitato molte critiche, di cui una recente concerne precisamente l'art. 57 cpv. 3 OIVA (Damien Vallat, *Mainlevée de l'opposition en matière de taxe sur la valeur ajoutée*, *Journal des Tribunaux* 1996, n. 1, pag. 2 e segg.). Bisogna innanzitutto sottolineare che l'art. 57 cpv. 3 OIVA, che conferisce espressamente all'AFC la competenza per la procedura di rigetto dell'opposizione, non può essere trattato nella presente vertenza, in quanto trattandosi della riscossione dell'imposta è applicabile unicamente il DCA (art. 83 cpv. 2 prima frase OIVA). Non è quindi possibile esaminarne in questa sede la costituzionalità, tanto più che la Commissione di ricorso costata che la prassi qui applicata dall'AFC si fonda su una giurisprudenza consolidata del Tribunale federale (DTF 115 III 96 consid. 2, 109 V 49 consid. 3 e 4, 107 III 62 consid. 1 con rinvio e consid. 3). Malgrado la pertinenza delle critiche formulate al suo riguardo, la Commissione di ricorso prende atto della costanza di tale prassi e della sua recente conferma (DTF 121 V 111 consid. 3b, 119 V 331 consid. 2b e 5b). Essa osserva soprattutto che il mantenimento della soluzione attuale è stato voluto in piena conoscenza di causa (DTF 121 V 111 consid. 3b) e che la competenza dell'AFC in ambito di rigetto dell'opposizione è stata ora pure introdotta nella nuova (modificata) legge federale dell'11 aprile 1889 sulla esecuzione e sul fallimento (LEF, RS 281.1; art. 79 cpv. 1 LEF), che entrerà in vigore il 1° gennaio 1997. Comunque sia, la questione della legittimità del rigetto dell'opposizione da parte dell'amministrazione stessa può nella fattispecie restare aperta. La conclusione della ricorrente chiedente l'annullamento del rigetto dell'opposizione è direttamente connessa con il rigetto del credito fiscale e non mette pertanto in discussione il procedimento dell'AFC. Visto l'esito del ricorso, la stessa si rivela senza oggetto. Inoltre, qualora la ricorrente contestasse come tale il rigetto dell'opposizione da parte dell'amministrazione, la sua conclusione dovrebbe comunque essere dichiarata inammissibile per difetto di motivazione.

(...)

Dokumente der SRK