

(Decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni del 16 febbraio 2000 nella causa X. SA [CRC 1998-169])

Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV. Bemessungsgrundlage für Lieferungen oder Dienstleistungen an eine nahestehende Person. Zurverfügungstellung eines Firmenfahrzeuges durch eine Aktiengesellschaft an ihren einzigen Verwaltungsrat für dessen private Zwecke.

- Unterscheidung zwischen dem Eigenverbrauch und den Lieferungen oder Dienstleistungen an eine nahestehende Person (E. 4a-e). Damit eine Lieferung oder eine Dienstleistung angenommen werden kann, ist es namentlich erforderlich, dass ein echter Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Unternehmen und der nahestehenden Person erfolgt ist (E. 5b).

- Verfassungsmässigkeit von Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV (E. 5c).

- Bemessungsgrundlage des Entgelts für eine gegenüber einer nahestehenden Person erbrachten Dienstleistung. Als Entgelt gilt dabei jener Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Interpretation von unbestimmten Rechtsbegriffen in der fraglichen Bestimmung durch die Eidgenössische Steuerrekurskommission (E. 5d und 5e).

Art. 26 al. 2 3e phrase OTVA. Base de calcul des livraisons ou des prestations de services à un proche. Mise à disposition par une société anonyme du véhicule de l'entreprise pour les besoins privés de son administrateur unique.

- Distinction entre les prestations à soi-même et les livraisons ou les prestations de services à un proche (consid. 4a-e). Pour que la livraison ou la prestation de services soit admise, il est notamment nécessaire qu'un véritable échange de prestations soit intervenu entre l'entreprise assujettie et le proche (consid. 5b).

- Constitutionnalité de l'art. 26 al. 2 3e phrase OTVA (consid. 5c).

- Base de calcul de la contre-prestation d'un service fourni à un proche. Dans ce cas de figure, la contre-prestation doit correspondre à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants. Interprétation, par la Commission fédérale de recours en matière de contributions, des notions juridiques indéterminées contenues dans la disposition en question (consid. 5d et 5e).

Art. 26 cpv. 2 3a frase OIVA. Base di calcolo delle forniture o delle prestazioni di servizi ad una persona vicina. Messa a disposizione da parte della società anonima del veicolo aziendale per le necessità private del suo amministratore unico.

- Distinzione fra le prestazioni per sé e le forniture o le prestazioni di servizi per una persona vicina ad un'azienda (consid. 4a-e). Affinché venga ammessa la fornitura o la prestazione di servizi, è in particolare necessario che vi sia un effettivo scambio di prestazioni fra l'impresa assoggettata e la persona che le è vicina (consid. 5b).

- Costituzionalità dell'art. 26 cpv. 2 3a frase OIVA (consid. 5c).

- Base di calcolo della controprestazione di un servizio fornito ad una persona vicina all'azienda. Nella fattispecie, la controprestazione deve corrispondere al valore su cui si sarebbero accordati terzi indipendenti. Interpretazione da parte della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni delle nozioni giuridiche indeterminate contenute nella disposizione in questione (consid. 5d e 5e).

A. La Farmacia X. SA è iscritta dal 1° gennaio 1995 quale contribuente ai sensi dell'art. 17 dell'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA, RS 641.201) nel registro tenuto dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (in seguito: AFC).

B. A seguito di un controllo eseguito dall'AFC tra il 29 gennaio e il 12 febbraio 1997 concernente il periodo fiscale compreso tra il 1° trimestre 1995 ed il 3° trimestre 1996, risultò che la Farmacia X. SA non aveva osservato alcune disposizioni dell'OIVA. In particolare essa non aveva effettuato correttamente la ripartizione tra le cifre d'affari imponibili all'aliquota del 6,5%, rispettivamente del 2%, e non aveva conteggiato correttamente diverse riduzioni di prezzo e ristorni ottenuti, gli incassi per la misurazione della pressione nonché, soprattutto, l'uso a titolo privato dell'autoveicolo aziendale.

Il 18 febbraio 1997 l'AFC emise il conto complementare (CC) n° (...) concernente il precitato periodo fiscale per un importo (arrotondato) pari a Fr. 2381.-, di cui Fr. 2057.25 inerenti all'uso a titolo privato dell'autoveicolo aziendale. Il 13 giugno 1997 il patrocinatore della contribuente contestò la ripresa fiscale di Fr. 2381.- effettuata dall'AFC, riconoscendo unicamente le riprese relative all'IVA su riduzioni di prezzo o ristorni non considerati nei rendiconti inoltrati dalla contribuente (quantificati nel citato CC in Fr. 313.05). Con scritto del 4 agosto 1997 l'AFC spiegò le ragioni delle riprese fiscali relative all'assoggettamento IVA della cifra d'affari ottenuta con la misurazione della pressione e l'uso a titolo privato di autoveicoli aziendali.

C. Di fronte al rifiuto da parte della Farmacia X. SA di onorare il debito fiscale, l'AFC procedette all'inoltro di una richiesta d'esecuzione, fondando il suo credito sul già citato CC. A seguito dell'opposizione al precetto esecutivo, il 15 ottobre 1997 l'AFC notificò alla contribuente una decisione formale ai sensi dell'art. 51 OIVA confermando il suo credito IVA pari a Fr. 2381.- oltre agli interessi di mora del 5% a far stato dal 2 marzo 1996.

La contribuente insorse contro tale giudizio con reclamo del 10 novembre 1997 ai sensi dell'art. 52 OIVA, contestando gli importi che l'AFC aveva ritenuto quali basi di calcolo per il suo credito IVA. Postulava quindi l'annullamento della decisione impugnata e la riduzione della ripresa IVA a Fr. 829.70 (Fr. 819.- + Fr. 10.70 relativi all'IVA sulla cifra d'affari ottenuta con la misurazione della pressione).

D. In data 15 ottobre 1998, l'AFC respinse il reclamo, stabilendo che la sua decisione del 15 ottobre 1997 relativa alla parte del credito IVA non contestato pari a Fr. 323.75 (più interessi di mora dal 2 marzo 1996) era cresciuta in giudicato. Essa confermava peraltro la ripresa dell'IVA sull'utilizzo a titolo privato dell'autoveicolo aziendale pari a Fr. 2057.25 (più interessi di mora dal 2 marzo 1996).

Con ricorso del 12 novembre 1998, la Farmacia X. SA (di seguito: la ricorrente), per il tramite del proprio patrocinatore, ha adito la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (di seguito: CRC), chiedendo l'annullamento della decisione su reclamo poiché manifestamente arbitraria e infondata, nonché l'annullamento del CC limitatamente all'importo di Fr. 2057.25, in quanto l'importo ritenuto quale base di calcolo per l'IVA rappresentava un salario in natura conteggiato nella contabilità alla voce «diverse spese per il personale». Con risposta del 1° aprile 1999 l'AFC ha ribadito la propria posizione.

Estratti dei considerandi:

3. Nella fattispecie, la società ricorrente ha sostenuto per l'autoveicolo aziendale - dapprima una Porsche 928 S4 e, dal maggio 1996, un'Audi S6 Quattro Turbo - determinati costi (leasing, carburante, manutenzione, garage e carrozzeria, ecc.) inizialmente contabilizzati quali costi d'esercizio con una giustificazione commerciale. Si tratta di costi per il veicolo per i quali la ricorrente ha dedotto interamente (nei limiti in vigore nei rispettivi periodi, 50% nel 1995 e 100% nel 1996) gli importi dell'imposta precedente. Nel corso di un controllo fiscale effettuato presso la ricorrente, l'AFC ha tuttavia constatato che l'autoveicolo dell'azienda era utilizzato dal signor Y., amministratore unico della ricorrente, anche a scopi privati. L'AFC ha quindi effettuato una ripresa dell'imposta, considerando che l'uso a scopo privato del veicolo della società corrisponde a una fornitura fatta ad una persona vicina secondo l'art. 5 cpv. 2 lett. b e l'art. 26 cpv. 2 3a frase OIVA. La ricorrente contesta l'assoggettamento all'IVA della parte di ripresa effettuata dall'AFC quale imposta di fornitura per utilizzazione privata di veicolo aziendale e dalla ricorrente qualificata invece quale salario. In primo luogo la CRC deve esaminare se si giustifica di qualificare tale uso come una fornitura fatta ad una persona vicina o se, al contrario, tale operazione non debba essere vista come un consumo proprio della ricorrente ai sensi dell'art. 8 cpv. 1 lett. a OIVA (cfr. consid. 4 della presente decisione). Una volta analizzato tale punto, la CRC dovrà verificare la costituzionalità dell'art. 26 cpv. 2 3a frase OIVA (cfr. consid. 5 della presente decisione).

4.a. Una delle caratteristiche fondamentali dell'IVA è che si tratta di un'imposta generale sul consumo prelevata a tutti gli stadi della produzione e della distribuzione. Ne discende che il campo di applicazione dell'IVA è assai esteso e ingloba tutti gli stadi della produzione, della distribuzione e delle prestazioni di servizi (decisione non ancora cresciuta in giudicato della CRC del 16 marzo 1999, nella causa A. [CRC 1998-014], consid. 4b; cfr., a livello europeo, la decisione della Corte di giustizia delle Comunità europee [CGCE] nella causa van Tiem c. Staatssecretaris van Financiën, inc. C-186/89, Reg. 1990/11 I, pag. 4386; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berna 1999, pag. 29 seg.).

b. Ai sensi dell'art. 8 cpv. 1 lett. a OIVA si è in presenza di consumo proprio allorché il contribuente preleva dalla sua impresa beni, o loro parti costitutive, che gli hanno dato diritto ad una deduzione totale o parziale dell'imposta precedente per utilizzarli per scopi estranei all'impresa, in particolare per il suo fabbisogno privato o per il fabbisogno del suo personale. Come visto sopra (cfr. lett. a), trattandosi di un'imposta generale sul consumo, l'IVA deve colpire il consumo finale nel modo più completo possibile. Ora, un contribuente non fornisce unicamente una prestazione contro remunerazione a terze persone. Può pure accadere che egli fornisca qualcosa a sé stesso (prelievo di un bene dalla sua impresa) o che fornisca degli oggetti a terzi a titolo gratuito. Per raggiungere lo scopo dell'imposizione dell'IVA (ossia il consumo finale), nei casi appena menzionati deve essere prevista un'imposta sul consumo proprio. La maggior parte della dottrina ritiene che l'imposizione del consumo proprio deve evitare che i contribuenti che hanno potuto dedurre l'imposta precedente siano avvantaggiati rispetto agli altri consumatori finali che acquisiscono beni e prestazioni di servizi soggette ad imposta (Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen MWST. Eine Wegleitung für Unternehmer und Steuerberater, Berna 1995, pag. 40 n. 62; Ernst Höhn / Robert Waldburger, Steuerrecht, vol. I, 8a ed., Berna/Stoccarda/Vienna 1997, § 24 n. 66; cfr. pure il Commentario del Dipartimento federale delle finanze concernente l'OIVA[101], ad art. 8). Per contro, una dottrina recente considera che il consumo proprio è un semplice correttivo della deduzione dell'imposta precedente il cui diritto è nel frattempo divenuto caduco. Per mezzo di tale istituto si vuole unicamente riscuotere l'IVA sulle spese - ingiustamente risparmiate - del contribuente e il paragone con un altro consumatore finale non è pertanto pertinente (Riedo, op. cit., pag. 155 segg., pag. 158). Ad ogni modo, essendo conforme ai principi enunciati all'art. 196 n. 14 della Costituzione federale del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101) nonché agli altri principi costituzionali (in particolare quello della parità di trattamento) l'art. 8 cpv. 1 lett. a OIVA deve essere riconosciuto conforme alla Costituzione (cfr. la decisione non pubblicata della CRC del 6 ottobre 1999, nella causa P. H. [CRC 1998-162], consid. 4 e le decisioni non ancora cresciute in giudicato del 29 ottobre 1999, nella causa J. H. [CRC 1998-102/103], consid. 7e del 29 luglio 1998 nella causa M. [CRC 1997-063], consid. 4).

c. Conformemente all'art. 5 cpv. 2 lett. b OIVA vi è fornitura quando un bene viene messo a disposizione per l'uso o il godimento (ad es. in virtù di un contratto di locazione o d'affitto giusta gli art. 253 e segg. del Codice delle obbligazioni del 30 marzo 1911 [CO], RS 220). La costituzionalità di tale disposizione è già stata confermata (decisione della Commissione federale di ricorso in materia doganale pubblicata nella GAAC 63.49 consid. 4). Affinché una fornitura possa entrare in considerazione ai fini dell'IVA, essa deve essere effettuata a titolo oneroso (art. 4 lett. a OIVA). Ciò implica che il contribuente riceva una controprestazione per la fornitura effettuata. La CRC si è già pronunciata a più riprese sulla nozione di controprestazione, la cui costituzionalità è manifesta, e ha precisato che la prestazione e la controprestazione devono essere intimamente legate dallo scopo stesso dell'operazione eseguita. Il contribuente fornisce un bene o esegue un servizio per ricevere la controprestazione (che rappresenta la finalità dell'operazione). La sua prestazione comporta una controprestazione, l'una e l'altra essendo legate da un rapporto di causalità (decisione non ancora cresciuta in giudicato della CRC del 24 aprile 1997, pubblicata in TVA/MWST/VAT-Journal 3/1997, pag. 123, consid. 4a). In sostanza, la CRC ha stabilito che l'esistenza di una controprestazione può essere ammessa solo se sono adempiute tre condizioni principali (decisione non ancora cresciuta in giudicato del 26 ottobre 1999, nella causa C. SA [CRC 1998-193], consid. 3a e decisione del 16 marzo 1999, nella causa A. [CRC 1998-014], consid. 4d/bb):

- in primo luogo i partecipanti all'operazione devono trovarsi in un rapporto di fornitore e acquirente;
- in secondo luogo, deve essere fornita una prestazione alla quale corrisponde una controprestazione;
- in fine, deve esistere un legame diretto tra la prestazione e la controprestazione.

d. Quanto alle forme che può assumere la controprestazione, bisogna evidenziare che ogni vantaggio patrimoniale fornito dal destinatario può costituire una controprestazione. Di regola, essa consiste in un pagamento in contanti. Tuttavia, la controprestazione può parimenti presentarsi sotto forma dello scambio di oggetti o di prestazioni di servizi, oppure dell'assunzione del debito o ancora della consegna di un bene o dell'esecuzione di una prestazione di servizi in luogo e vece del pagamento (Camenzind/Honauer, op. cit., pag. 213 seg., n. 7.2.2; Jörg Bühlmann, Das Schweizer Mehrwertsteuerhandbuch, Zurigo 1994,

pag. 155 seg.; cfr. l'art. 26 cpv. 4 OIVA).

In merito alla questione se un salario può rappresentare una controprestazione, bisogna precisare che è palese, come sostiene la ricorrente, che l'IVA non può essere prelevata sui salari, in quanto i lavoratori non sono considerati persone che svolgono un'attività indipendente giusta l'art. 17 cpv. 1 OIVA. Essi non possono, pertanto, essere assoggettati all'IVA per le prestazioni che forniscono ai loro datori di lavoro. Ciò detto, la situazione è totalmente differente allorché un'impresa assoggettata effettua una fornitura o una prestazione di servizi a uno dei suoi lavoratori a titolo di salario in natura. In tali circostanze il salario si trasforma nella controprestazione che paga il lavoratore in cambio della fornitura o della prestazione di servizi del datore di lavoro e pertanto non v'è nessun impedimento a che sia assoggettato all'IVA. Il salario in natura non è quindi imposto in quanto salario, ma in quanto controprestazione data in cambio della prestazione fornita dal datore di lavoro.

e. Nella fattispecie risulta che l'autoveicolo aziendale della ricorrente, che è una società anonima, è stato regolarmente messo a disposizione del suo amministratore unico a scopi privati. Questa messa a disposizione è stata considerata dalle autorità cantonali di tassazione dell'imposta sul reddito come un salario in natura dell'amministratore. Di conseguenza la società ricorrente ha contabilizzato una parte dei costi inerenti alla vettura su un conto denominato «diverse spese per il personale». Tali elementi permettono in particolare di constatare che la ricorrente ha fornito una prestazione (ossia la messa a disposizione del veicolo) e che ad essa corrisponde una controprestazione (ossia il valore del salario in natura). La società anonima ricorrente e il suo amministratore unico si trovano quindi in un rapporto di fornitore e di acquirente e il legame diretto tra la messa a disposizione del veicolo e il vantaggio in natura è patente. Ne discende che la ricorrente ha effettivamente effettuato una fornitura a titolo oneroso che rientra nel campo di applicazione dell'IVA. La prestazione della ricorrente deve di conseguenza essere imposta in quanto fornitura e non in quanto consumo proprio. È ora necessario, essendo questo primo punto risolto, rettificare un errore nel ragionamento esposto nella decisione e nella risposta dell'AFC.

f. Nella decisione impugnata nonché al punto 2 della risposta, l'AFC precisa che, se il titolare di una persona morale soggetta all'IVA utilizza l'autoveicolo dell'impresa principalmente per scopi imponibili, egli può dedurre interamente l'imposta precedente e assoggettare una volta all'anno a titolo di fornitura la parte di costi privati concernenti l'uso dell'automobile e ciò in applicazione dell'art. 26 cpv. 2 in relazione con l'art. 32 cpv. 2 OIVA. Questa regolamentazione figura alla cifra 3 del promemoria n. 4a del 27 ottobre 1995 (valevole a partire dal 1° gennaio 1996) che è stato sostituito da una nuova versione del 1° gennaio 1997[102]. La CRC deve nondimeno constatare che l'art. 32 cpv. 2 OIVA non può costituire la base legale su cui fondare una tale regolamentazione forfettaria in caso di forniture. In effetti l'art. 32 cpv. 2 OIVA precisa che se i beni o le prestazioni di servizi gravati dall'imposta precedente sono utilizzati in parte preponderante per operazioni imponibili, l'imposta precedente può venir dedotta interamente ed il consumo proprio imposto una volta all'anno. In questo articolo sono contemplati i casi in cui i beni o le prestazioni di servizi sono parzialmente utilizzati per scopi che non permettono la deduzione dell'imposta precedente, ciò che rende conseguentemente necessaria la rettifica della deduzione operata in precedenza. Tuttavia, la situazione è ben diversa qualora entri in considerazione l'art. 26 cpv. 2 3a frase OIVA. In tal caso si presuppone che il contribuente abbia eseguito una fornitura imponibile. Non v'è dunque ragione alcuna che il suo diritto alla deduzione dell'imposta precedente sia toccato da questa operazione. In tale situazione non v'è motivo di procedere a una rettifica dell'imposta precedente; è per contro dovuta l'imposta sulla fornitura.

Da quanto precede risulta che l'AFC commette un errore quando cerca di mettere in relazione l'art. 26 cpv. 2 3a frase con l'art. 32 cpv. 2 OIVA. L'applicazione del sistema della determinazione forfettaria semplificata dell'imposta sulle forniture, così come contemplato nel promemoria n. 4a succitato, non può inoltre avere quale base l'art. 32 cpv. 2 OIVA (d'altronde, il promemoria non fa espressamente riferimento a questa disposizione per le forniture). L'utilizzo del metodo forfettario semplificato di calcolo dell'imposta sulle forniture è nondimeno ammissibile, ritenuto che esso può perfettamente fondarsi sull'art. 196 n. 14 cpv. 1 lett. I Cost. Ciò vale nella misura in cui la semplificazione suddetta non influisca in modo importante sulle entrate fiscali né sulle condizioni di concorrenza e non comporti complicazioni eccessive per i rendiconti di altri contribuenti, ciò che non è manifestamente il caso nella fattispecie in esame.

5.a. Base dell'imposta - indipendentemente dal conteggio sulle prestazioni convenute o ricevute - è la controprestazione nella sua totalità, vale a dire tutto ciò che il destinatario, o un terzo in sua vece dà in cambio della fornitura o della prestazione di servizi. La controprestazione include pure il risarcimento di tutti i costi, anche quando questi sono fatturati separatamente. Nel caso di una fornitura o prestazione di servizi ad una persona vicina, si considera quale controprestazione il valore che sarebbe stato convenuto fra terzi indipendenti (art. 26 cpv. 1 e cpv. 2 OIVA). Se la CRC ha già avuto modo di confermare la costituzionalità delle prime due frasi dell'art. 26 cpv. 2 OIVA (decisione non ancora cresciuta in giudicato della CRC del 26 ottobre 1999 nella causa C. SA [CRC 1998-193], consid. 3a-b; decisione del 6 maggio 1998, pubblicata in TVA/MWST/VAT-Journal 2/98, pag. 93, consid. 5a/bb), essa non si è finora mai espressa sull'ultima frase di tale disposizione. Occorre pertanto procedere a tale esame.

b. Come già esposto sopra (cfr. consid. 4b-e), l'art. 26 cpv. 2 3a frase OIVA può porre taluni problemi in merito alla delimitazione con il consumo proprio. In primo luogo risulta chiaramente che questa disposizione può essere applicata solo quando si è realmente in presenza di una fornitura o di una prestazione di servizi, ossia allorché vi è un autentico scambio di prestazioni tra il contribuente e la persona vicina. Infatti, in caso contrario, ossia se il contribuente fornisce una prestazione a una persona vicina a titolo gratuito, entrano in considerazione le disposizioni concernenti il consumo proprio (cfr. Riedo, op. cit., pag. 229).

c. Nel vecchio sistema dell'imposta sulla cifra d'affari (ICA), qualora un contribuente forniva merci sotto il prezzo di costo, si considerava che c'era fornitura unicamente se la riduzione di prezzo era giustificata dal deprezzamento della merce, da una speciale situazione del mercato o da circostanze analoghe. Il Tribunale federale parlava di vendite dumping (decisione non pubblicata del Tribunale federale del 1° settembre 1999, nella causa C. AG [2A.122/1998], consid. 2b e 2c). Al contrario, se il prezzo particolarmente basso era dettato dalle strette relazioni esistenti tra il fornitore e l'acquirente o se rappresentava una semplice partecipazione ai costi, il contribuente doveva pagare l'imposta sul consumo personale (l'equivalente del consumo proprio dell'IVA) sull'insieme. Benché solo i costi che non sono inclusi nel prezzo sono assimilabili a una prestazione a sé stessi (consid. 3b in fine della decisione precitata), l'insieme dell'operazione era assimilato a una fornitura senza controprestazione e quindi considerata imponibile quale consumo personale (consid. 2c della decisione precitata). L'art. 26 cpv. 2 3a frase OIVA istituisce un sistema diverso da quello dell'ICA. In caso di fornitura o di prestazione di servizi a un prezzo troppo favorevole, l'operazione in questione mantiene il carattere di una fornitura o di una prestazione di servizi fatta a titolo oneroso. Viene invece ritoccata la controprestazione affinché essa corrisponda al valore che sarebbe stato convenuto tra terzi indipendenti. A prima vista, questo modo di considerare tali operazioni appare più corretto di quello applicato sotto il regime dell'ICA. In effetti, dal momento che è eseguita una fornitura a un terzo - anche se trattasi di persona vicina - e che è prevista una controprestazione - pur minima che sia -, le condizioni del consumo proprio non sono più soddisfatte. È pertanto più conforme al sistema dell'IVA ritoccare il valore della controprestazione piuttosto che assimilare di punto in bianco una fornitura

a titolo oneroso a una prestazione a sé stessi a titolo gratuito.

È tuttavia necessario sottolineare che tale procedimento può rivelarsi vantaggioso per il fisco, in particolare nel caso di trasferimento di un bene mobile nuovo. Infatti, se si considera tale operazione quale consumo proprio, la base dell'imposta è costituita dal prezzo d'acquisto del bene (art. 26 cpv. 3 lett. a n. 1 OIVA). Al contrario, in caso di fornitura giusta l'art. 26 cpv. 2 3a frase OIVA, l'imposta deve essere calcolata sul prezzo che sarebbe stato fatto ad un terzo indipendente, ossia un valore evidentemente più alto del prezzo d'acquisto. Si noti che in caso di locazione non si riscontra questa differenza poiché il consumo proprio relativo all'utilizzazione di un bene si calcola sulla base del canone che verrebbe fatturato ad un terzo indipendente (art. 26 cpv. 3 lett. a n. 2 OIVA). Nel diritto europeo sull'IVA, la sesta direttiva (direttiva del Consiglio 77/388/CEE [sesta direttiva] del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari - Sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, Gazzetta ufficiale delle Comunità europee [GUCE] L 145 del 13.6.1977 - Rettifica: GUCE L 149 del 17.6.1977) non conosce la nozione di fornitura effettuata ad una persona vicina né quella del calcolo, in tal caso, di una controprestazione corrispondente al valore che sarebbe stato convenuto tra terzi indipendenti. È vero che l'art. 11 A §1 lett. d della sesta direttiva sulla base dell'imposizione fa riferimento alla nozione di «valore normale» (ossia tutto ciò che un acquirente che si trova allo stadio di commercializzazione in cui è effettuata l'operazione dovrebbe pagare a un fornitore indipendente all'interno del paese al momento in cui l'operazione è eseguita, in condizioni di piena concorrenza, per ottenere lo stesso servizio), ma ciò concerne unicamente la base imponibile delle prestazioni di servizi a sé stessi giusta l'art. 6 § 3 della sesta direttiva (si noti che il Consiglio federale ha di principio rinunciato a imporre le prestazioni di servizi a sé stessi, fatta eccezione per il caso del trasferimento di patrimonio conformemente all'art. 8 cpv. 3 OIVA; cfr. Camenzind/Honauer, op. cit., pag. 40, n. 63). Altrimenti, se devono essere operate correzioni in quanto il contribuente ha effettuato forniture o prestazioni di servizi a condizioni troppo favorevoli, esse vengono effettuate mediante forniture a sé stessi o prestazioni di servizi a sé stessi e la base imponibile, in tali casi, è il prezzo d'acquisto o le spese sostenute dal contribuente (art. 11 A § 1 lett. b e c). La soluzione che figura nell'OIVA è quindi differente rispetto a quella della sesta direttiva. Il Tribunale federale ha tuttavia già giudicato che non si poteva impedire al Consiglio federale di scostarsi dalla soluzione prevista dal diritto delle Comunità europee se esso era in grado di giustificare tale modo di agire con motivi oggettivi (DTF 124 II 204 consid. 6a). Ora, nel caso concreto, è manifesto che l'art. 26 cpv. 2 3a frase OIVA permette tra l'altro al diritto svizzero di prelevare un'imposta sulle prestazioni di servizi fatte a persone vicine in cambio di una controprestazione minima, mentre tali prestazioni non sarebbero imponibili se fossero considerate consumo proprio (vedi sotto). In definitiva, questo articolo permette quindi di meglio rispettare il principio della generalità dell'imposta nonché quello della parità di trattamento. Ne discende che l'art. 26 cpv. 2 3a frase OIVA deve essere considerato conforme alla Costituzione.

d. Essendo stato ammesso il principio stabilito dall'art. 26 cpv. 2 3a frase OIVA, occorre ora interpretare in modo corretto la nozione giuridica imprecisa del termine «valore che sarebbe stato convenuto fra terzi indipendenti». Visto che l'IVA è un'imposta generale il cui principale obiettivo è di colpire il consumo finale all'ultimo stadio e che il Consiglio federale gode di un ampio potere d'apprezzamento legislativo (DTF 123 II 299 consid. 3a e 313 consid. 7c / RDAF 1997 II pag. 748 e 762, DTF 123 II 385 consid. 3a), la CRC considera che non vi sono motivi per opporsi a ritenere il «prezzo di mercato» quale base imponibile dell'operazione effettuata (cfr. le Istruzioni del 1997 per i contribuenti IVA, n. 295). Permane, con questa soluzione, un problema che la vecchia ICA già conosceva, a sapere se il paragone va operato con un terzo indipendente dello stesso tipo del contribuente, ossia che si trova allo stesso stadio della catena di distribuzione del contribuente in questione, oppure, seguendo un punto di vista più rigido, se occorre in tutti i casi paragonare la situazione con un consumatore finale all'ultimo stadio, in condizioni di piena concorrenza («Dealing at arm's length»; cfr. Commentario del DFF sull'OIVA ad art. 26 cpv. 2 OIVA; vedasi pure la decisione della CGCE del 19 maggio 1997, nella causa W. Skripalle, inc. C-63/96, Reg. 1997-5 I pag. 2866 e segg.). La risposta, che sarebbe importante ad esempio nell'ipotesi di una fornitura tra imprese vicine, può nel caso concreto restare indecisa, tenuto conto dell'oggetto del litigio sottoposto alla CRC. È sufficiente considerare che, qualora si tratti di una fornitura a una persona vicina che agisce quale persona privata, il paragone va ad ogni modo effettuato con un consumatore all'ultimo stadio, in condizioni di piena concorrenza.

e. Occorre infine definire la nozione di «persona vicina». Secondo la prassi dell'AFC (n. 433b delle Istruzioni precitate), sono considerate persone vicine, le persone che detengono parti dell'impresa (ad es. azionisti, membri di una società cooperativa, o di una società di persone) come pure le imprese legate tra di loro (ad es. in ragione di una relazione stretta, quale l'appartenenza ad un gruppo o in funzione delle relazioni contrattuali, economiche o personali). Lo stesso dicasi per i parenti del titolare dell'impresa. Meno chiaro è invece il caso dei lavoratori (affermativo: Stephan Kuhn / Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Ergänzungsband, Muri/Berna 1994, pag. 41, n. 2.3.1.2). La risposta a quest'ultimo punto può anch'essa restare aperta. Nella fattispecie infatti non vi è alcun dubbio che il signor Y. deve essere qualificato quale persona vicina alla ricorrente, vista la sua posizione di azionista maggioritario e di amministratore unico.

6.a. In materia di IVA, la dichiarazione e il pagamento dell'imposta sono effettuati secondo il principio dell'autotassazione (art. 37 OIVA; cfr. Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5a ed., Zurigo 1995, pag. 384 e segg.). Ciò significa che è il contribuente stesso a dover dichiarare spontaneamente l'imposta e l'imposta precedente all'AFC, nella forma prescritta e versare l'imposta dovuta (imposta sulla cifra d'affari meno imposta precedente) entro 60 giorni dalla fine del periodo di rendiconto (art. 37 e 38 cpv. 1 OIVA). Ciò significa anche che responsabile della tassazione completa e corretta delle proprie cifre d'affari imponibili e del corretto rilevamento dell'imposta precedente deducibile è il contribuente stesso (cfr. Commentario del DFF concernente l'OIVA, ad art. 37, pag. 42). La CRC è dell'opinione che una mancanza del contribuente al principio dell'autotassazione debba essere qualificata come grave, in quanto l'inosservanza di questa regola fondamentale mette in pericolo la riscossione regolare dell'IVA e destabilizza il sistema fiscale in quanto tale (cfr. decisioni della CRC pubblicate nella GAAC 63.26 consid. 3a, GAAC 63.27 consid. 3a, GAAC 63.76 consid. 4, GAAC 63.80 consid. 2a, GAAC 62.46 consid. 3c).

b. Se i documenti contabili o i giustificativi presentati dal contribuente sono insufficienti o incompleti, l'AFC ha il diritto e il dovere, ai sensi della costante giurisprudenza del Tribunale federale in materia di imposta sulla cifra d'affari (ICA), di determinare la cifra d'affari di questo contribuente mediante una tassazione d'ufficio, nei limiti del proprio potere d'apprezzamento (art. 48 OIVA). Si noti che trattandosi di metodi ricostitutivi («Rekonstruktionsmethode»; decisione non pubblicata del Tribunale federale del 12 novembre 1998, nella causa E. G. Z. [2A.55/1998], consid. 4), il procedimento consistente a effettuare una ripresa d'imposta dovuta ma non dichiarata fondandosi sui dati, ritenuti corretti, risultanti dalla contabilità, è ammissibile.

Nella fattispecie, risulta dagli atti che all'ispettore dell'AFC preposto alla verifica fiscale siano state date informazioni frammentarie e contraddittorie in merito all'utilizzazione effettiva delle autovetture aziendali, e che l'uso a titolo privato di tali autovetture sia stato dichiarato in modo errato nei rendiconti IVA. Di conseguenza l'AFC ha dovuto procedere ad una tassazione d'ufficio, utilizzando gli

importi contabilizzati dalla società quali «diverse spese per il personale» pari a Fr. 18 150.- per l'esercizio 1995 e a Fr. 7500.- per il periodo dal 1° gennaio 1996 al 31 maggio 1996 (riportati dall'AFC su 9 mesi in relazione al periodo esaminato). Avendo l'AFC utilizzato i dati contabilizzati dalla ricorrente e incontestabilmente riconducibili unicamente all'utilizzo a fini privati dell'autoveicolo aziendale, non può esserle rimproverato di aver agito in modo arbitrario o di aver violato il principio della proporzionalità. Certo è che la CRC potrebbe ancora domandarsi se gli importi ritenuti dall'AFC corrispondono realmente al prezzo che sarebbe stato fatturato a un terzo indipendente, ossia a un consumatore finale (cfr. consid. 5d) per l'uso dell'automezzo dell'impresa. Nondimeno, nessun elemento dell'incarto permette di pensare che ciò non sia manifestamente il caso. Ne consegue che la CRC non ha motivo per scostarsi dalle cifre ritenute dall'AFC.

7. (...)

8. Alla luce delle considerazioni che precedono, il ricorso deve essere respinto. (...)

[101] Può essere ottenuto presso l'Ufficio federale delle costruzioni e della logistica (UFCL/EDMZ), CH-3003 Berna.

[102] Può essere ottenuto presso l'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto, Schwarzstorstrasse 50, CH-3003 Berna.

Dokumente der SRK