

BVGer A-1466/2006 vom 10. September 2007

Bundesverwaltungsgericht, 2007-09-10, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1466_2006

FR: TAF A-1466/2006 du 10 septembre 2007

IT: TAF A-1466/2006 del 10 settembre 2007

Regeste

Imposta sul valore aggiunto

Erwägungen

E. 1.1

Il TAF è competente per decidere il presente gravame in virtù degli artt. 1, 31, 32 e 53 cpv. 2 della legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF; RS 173.32). Sempre giusta l'art. 53 cpv. 2 LTAF, esso giudica i ricorsi pendenti presso le commissioni federali di ricorso o d'arbitrato o presso i servizi dei ricorsi dei dipartimenti al 1. gennaio 2007, nella fattispecie la CRC, applicando il nuovo diritto processuale. Fatta eccezione per quanto direttamente prescritto dalla LTAF come pure da normative speciali (cfr. art. 37 LTAF, art. 2 e art. 4 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa [PA; RS 172.021]), la presente procedura soggiace alla PA.

E. 1.2

Il ricorso è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (art. 52 PA). Al momento del suo inoltro, pacifica era anche la competenza della CRC, istanza da cui il TAF ha ricevuto il gravame.

E. 1.3

In quanto destinataria della decisione impugnata, che la condanna al pagamento di un importo a titolo di ripresa fiscale, la ricorrente ha senz'altro qualità per ricorrere (art. 48 cpv. 1 PA). Per quanto precede, il ricorso è ricevibile in ordine e dev'essere esaminato nel merito.

E. 2

L'art. 58 PA prevede che, in corso di procedura, l'autorità inferiore possa procedere ad un riesame della decisione impugnata. Secondo il disposto citato, ciò sarebbe possibile unicamente fino all'invio della risposta; in pratica, tale facoltà è però ammessa anche più tardi (Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. ed., Zurigo 1998, no. 419; André Moser/Peter Uebersaxer, *Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen*, Basilea 1998, no. 3.30 e le referenze ivi citate). La nuova decisione resa in corso di procedura si sostituisce a quella precedente. Nel caso essa non renda il ricorso privo di oggetto, e quindi sussistano ancora questioni litigiose da dirimere, l'autorità di ricorso resta competente a trattare il gravame, senza che il ricorrente debba procedere all'inoltro di un ricorso contro la nuova decisione (André Moser/Peter Uebersaxer, *op. cit.*, no. 3.32). Nella fattispecie, dopo aver inoltrato la risposta, l'AFC ha riesaminato la propria decisione modificandola ed accogliendo parzialmente il gravame.

Invitata a pronunciarsi su questa nuova decisione, la ricorrente ha mantenuto la posizione espressa nel suo ricorso chiedendone l'annullamento. La decisione resa dopo riesame dall'AFC ha d'altro canto sostituito la decisione inizialmente impugnata nella presente procedura, senza renderla priva di oggetto. Il gravame verte ora pertanto su un importo di fr. 36'605.00 più accessori, come da decisione del 30 novembre 2006.

E. 3

Con ricorso al TAF possono essere invocati la violazione del diritto federale, l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti e l'inadeguatezza (art. 49 PA). Da parte sua, il TAF non è vincolato né dai motivi adottati (art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. II, 2. ed., Berna 2002, no. 2.2.6.5.). Anche in ambito fiscale, i principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati. L'autorità competente procede infatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (Xavier Oberson, *Le contentieux fiscal*, in: *Les procédures en droit fiscal*, 2. ed., Berna 2005, pag. 722 segg.). Nella fattispecie, la ricorrente solleva due censure distinte. In primo luogo, denuncia un'applicazione arbitraria del diritto da parte dell'AFC; in secondo luogo, contesta che quest'ultima abbia subito danni a seguito delle indicazioni riportate sulle fatture da lei redatte.

E. 4.1

Per l'art. 93 cpv. 1 della legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA; RS 641.20), le operazioni eseguite prima della sua entrata in vigore soggiacciono al diritto previgente. La LIVA e l'ordinanza del 29 marzo 2000 relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (OLIVA; RS 641.201) sono entrate in vigore il 1. gennaio 2001, la presente fattispecie ha invece per oggetto il periodo 1.1.1999-31.12.2000: alla stessa risulta applicabile la vecchia ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA, RU 1994 1464 e successive modifiche; decisione del Tribunale federale 2A.25/2005 del 17 gennaio 2006, consid. 2).

E. 4.2

La base di calcolo dell'imposta sul valore aggiunto è di regola costituita dalla controprestazione (art. 26 cpv. 1 OIVA). Il contribuente può provvedere alla deduzione dell'imposta precedente (art. 29 OIVA). Egli è in ogni caso tenuto a dichiarare spontaneamente all'AFC l'imposta e l'imposta precedente secondo il principio dell'autotassazione (art. 37 OIVA; decisione della CRC 2002-094 del 18 settembre 2003 pubblicata in *Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione* [GAAC] 68.56, consid. 2d).

E. 4.3

Per quanto riguarda la compravendita di veicoli a motore usati, l'art. 26 cpv. 7 OIVA istituisce per contro una regolamentazione specifica, voluta per motivi di neutralità concorrenziale oltre che per semplificare la procedura di riscossione dell'imposta (con riferimento all'analogo art. 35 LIVA, cfr. Nicolas Schaller/Yves Sudan/Pierre Scheuner/Pascal Huguenot, *TVA annotée*, Ginevra 2005, pag. 182 seg.; Pascal Rochat, *Les "exonérations" dans le système de la TVA suisse*, Lausanne 2002, 82 seg., 160; Willi Leutenegger, in: *mwst.com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Basilea 2000, ad art. 35 no. 1 segg.; decisione del Tribunale federale 2A.156/2003 del 1.

settembre 2003, consid. 2.2.-2.4.). Secondo tale norma, se un contribuente ha acquistato, in vista della rivendita, un veicolo a motore usato, nel calcolo dell'imposta dovuta egli può infatti dedurre il prezzo d'acquisto dal prezzo di vendita. Per procedere alla cosiddetta imposizione in base alla differenza (o imposizione dei margini), occorre però che egli non abbia avuto o non abbia esercitato il diritto alla deduzione dell'imposta precedente sul prezzo d'acquisto (decisioni del Tribunale federale 2A.24/2005, 2A.25/2005 e 2A.44.2005 del 17 gennaio 2006, consid. 3.1.; decisione del Tribunale amministrativo federale A-1352/2006 del 25 aprile 2007, consid. 2 segg.; decisione della CRC 2002-057 del 9 dicembre 2002 in GAAC 67.51, consid. 2b/aa).

E. 4.4

A livello formale, giusta l'art. 28 cpv. 4 OIVA - che ha il suo corrispettivo nell'art. 37 cpv. 4 LIVA - la condizione per procedere all'imposizione in base alla differenza ex art. 26 cpv. 7 OIVA è l'omissione di indicazioni concernenti l'imposta sia sulle etichette dei prezzi, listini o altre offerte, sia sulle fatture. In presenza di tali indicazioni sulla fattura destinata a un cliente, l'imposizione della differenza è infatti esclusa e trova applicazione il regime di imposizione ordinario. Lo scopo perseguito da questa norma è quello di prevenire errori nel conteggio, nonché d'impedire che un contribuente che acquista un veicolo d'occasione destinato a dei fini imponibili faccia valere nel proprio conteggio fiscale la deduzione d'un'imposta precedente che non è stata affatto corrisposta (cfr. decisione del Tribunale federale 2A.416/1999 del 22 febbraio 2001, consid. 6; GAAC 68.56, consid. 2b e 2c; Nicolas Schaller/Yves Sudan/Pierre Scheuner/Pascal Huguenot, op. cit., pag. 199; Ueli Mauser, in: mwst.com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basilea 2000, ad art. 37 no. 27 seg.; cfr. inoltre le decisioni citate nel precedente consid. 4.3).

E. 4.5

In questo contesto, va infine rilevato che il 1. luglio 2006 è entrato in vigore un pacchetto di norme improntato ad una relativizzazione delle conseguenze legate ad un'applicazione troppo formalista delle prescrizioni imposte dalla legge (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3. ed., Ginevra 2007, § 16 no. 283; cfr. anche la comunicazione della prassi dell'AFC del 31 ottobre 2006 riguardo al trattamento delle lacune formali, pag. 1 [scaricabile dal sito www.estv.admin.ch]). Tra esse, l'art. 45a OLIVA, che dispone che non vi è alcuna ripresa fiscale sulla base di semplici lacune formali se emerge o il contribuente dimostra che la Confederazione non ha subito perdite d'imposta per l'inosservanza di una prescrizione di forma prevista dalla LIVA o dall'OLIVA in materia di allestimento di giustificativi. Per quanto riguarda specificatamente lacune formali nell'ambito dell'imposizione dei margini ex art. 35 LIVA (art. 26 cpv. 7 OLIVA), nell'art. 14 cpv. 2 seconda frase OLIVA è stato inoltre precisato che quando - per errore e contrariamente a quanto prescritto dall'art. 37 cpv. 4 LIVA (art. 28 OIVA) - la lacuna sia costituita dall'indicazione dell'imposta e dell'imposizione dei margini su fatture, quietanze, note di credito e simili, l'imposizione dei margini è comunque ammessa se emerge o il contribuente dimostra che la Confederazione non ha subito nessuna perdita d'imposta. Così è se il contribuente riesce a dimostrare che il suo cliente (ed acquirente) non può egli stesso fare valere la deduzione di un'imposta precedente sull'oggetto acquistato. La prova sarà ad esempio data, se l'assoggettato presenta una dichiarazione scritta dell'acquirente con la quale lo stesso conferma di non aver dedotto imposte precedenti e di non intendere farlo in futuro. Se risulta da principio evidente che la Confederazione non ha subito perdite d'imposta, l'AFC può invece rinunciare a esigere qualsiasi prova (cfr. sempre comunicazione della prassi dell'AFC, pag. 14). In rapporto

all'art. 45a OLIVA, in materia di imposizione dei margini, l'art. 14 cpv. 2 OLIVA costituisce una *lex specialis* (cfr. la recente DTF 133 II 153, consid. 6.1). Per l'esame della questione litigiosa che ci occupa, che verte proprio sulla domanda a sapere se l'imposizione dei margini possa o meno essere ammessa, verrà pertanto presa in considerazione solo quest'ultima disposizione.

E. 4.6

Conformemente all'intenzione del Consiglio federale (cfr. comunicato stampa del Dipartimento federale delle finanze del 24 maggio 2006), il Tribunale amministrativo federale ha già avuto modo di osservare che queste nuove norme, che pongono un freno a un'applicazione troppo rigida delle prescrizioni di forma contenute nella legge, si applicano anche a casi pendenti (al riguardo cfr. ancora DTF 133 II 153, consid. 6.1). Il TAF ha rico-nosciuto la loro applicazione sia nei casi sottoposti alla LIVA, sia in quelli ancora sottoposti all'OIVA (decisioni del Tribunale amministrativo federale A-1365/2006 del 19 marzo 2007, consid. 2.3; A-1352/2006 del 25 aprile 2007, consid. 4; A-1437/2006 dell'11 giugno 2007, consid. 3.3 e le referenze di dottrina e giurisprudenza ivi indicate). Tali norme - e, segnatamente, l'art. 14 cpv. 2 OLIVA, quale *lex specialis* in costellazioni come quella in esame (cfr. precedente consid. 4.5) - risultano pertanto applicabili anche alla fattispecie che ci occupa.

E. 5.1

L'importo originario della ripresa a carico della ricorrente ammontava a fr. 80'019.00. In seguito all'entrata in vigore dell'art. 14 cpv. 2 OLIVA, esso è nel frattempo stato ridotto a fr. 36'605.00. Concretamente, l'AFC ha espunto dalla ripresa tutti i negozi riguardanti la rivendita di veicoli a acquirenti privati. In questi casi, l'acquirente non ha infatti diritto alla deduzione dell'imposta precedente ed un danno per l'AFC è escluso a priori. Sulla base delle censure sollevate dalla ricorrente, resta quindi da verificare, sempre con riferimento all'art. 14 cpv. 2 OLIVA, se siano dati gli estremi per la ripresa della rimanenza.

E. 5.2

Occorre dapprima osservare che tutte le fatture concernenti le transazioni in esame portano la dicitura "IVA 7,5% compresa sulla differenza" o un'indicazione analoga. Secondo la ricorrente, le fatture sono state redatte correttamente. A suo avviso, il divieto di indicare l'imposta sulle fatture giusta l'art. 28 cpv. 4 OIVA riguarderebbe infatti unicamente gli importi come tali, non invece l'aliquota. A torto. Contrariamente a quanto da lei sostenuto, la giurisprudenza sviluppata in proposito è infatti volutamente molto più restrittiva ed estende la portata del divieto ad ogni menzione concernente l'imposta (decisioni del Tribunale federale 2A.44/2005 del 17 gennaio 2006, consid. 3.1; 2A.546/2000 del 31 maggio 2002, consid. 2; 2A.416/1999 del 22 febbraio 2001, consid. 3 segg.). L'estensione del citato divieto vale per altro anche con riferimento al corrispettivo art. 37 cpv. 4 LIVA e, come tale, non ha subito alcuna mutazione neppure con l'entrata in vigore delle nuove norme concernenti il trattamento di lacune formali (Nicolas Schaller/Yves Sudan/Pierre Scheuner/Pascal Huguenot, op. cit., pag. 199; cfr. inoltre nuovamente la comunicazione della prassi dell'AFC del 31 ottobre 2006, pag. 14). Contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, l'interpretazione data alla legge dall'AFC non risulta affatto arbitraria. Essa è conforme sia alla dottrina, sia alla giurisprudenza sviluppata in casi analoghi.

E. 5.3

Constatata di principio la violazione dell'art. 28 cpv. 4 OIVA, occorre dunque esaminare se la ricorrente abbia fornito elementi sufficienti per poter escludere un danno nei confronti dell'AFC a norma dell'art. 14 cpv. 2 OLIVA. L'onere della prova incombe al contribuente che - in violazione dell'art. 37 cpv. 4 LIVA e dell'art. 28 cpv. 4 OIVA - ha menzionato l'imposta sulle fatture (cfr. sempre consid. 4.5). Come visto, se un danno fosse escluso, l'imposizione dei margini sarebbe comunque ammessa ed ogni ripresa risulterebbe ingiustificata. Così però non è nel caso in esame. Dalle indicazioni date dalla ricorrente come pure dalla documentazione da lei prodotta e richiamata, non può venir tratta nessuna conclusione in questo senso. La ricorrente rileva di aver sempre compilato correttamente il conteggio dell'imposta, che corretto era anche il versamento dell'imposta all'AFC e che quest'ultima non avrebbe mai asserito l'esistenza di un credito fiscale nei suoi confronti, postulando in proposito l'audizione del funzionario dell'AFC, sig. Y._____. Sennonché, gli argomenti sostenuti - e la relativa prova indicata (cfr. decisione del Tribunale federale 2A.454/2002 del 20 marzo 2003, consid. 2.1.; decisione del Tribunale federale 2A.429/2002 dell'8 ottobre 2002, consid. 3) - non risultano affatto attinenti al problema a sapere se l'AFC abbia subito un danno oppure no. A questa domanda la ricorrente non fornisce nessuna risposta rispettivamente prova, venendo così meno all'onere che comunque le incombeva. Se infatti è vero che la procedura davanti al TAF è retta dal principio inquisitorio, è altrettanto vero che tale principio non è assoluto e trova il suo limite proprio nel dovere dell'amministrato di collaborare e di adeguatamente sostanziare le proprie richieste (Pierre Moor, op. cit., no. 2.2.6.3.; Xavier Oberson, op. cit., pag. 723 con riferimenti alla giurisprudenza più recente; Nicolas Schaller/Yves Sudan/Pierre Scheuner/Pascal Huguenot, op. cit., pag. 18). Una prova in tal senso non era per altro impossibile: la ricorrente avrebbe ad esempio potuto farsi attestare da ogni singolo acquirente di non aver dedotto imposte precedenti né di volerlo fare. Il dovere di collaborazione da parte dell'amministrato è del resto determinante in una situazione in cui, come nella fattispecie, una disposizione legale ascrive espressamente allo stesso l'onere della prova (cfr. art. 14 cpv. 2 OLIVA). Non va inoltre perso di vista il fatto che tale onere è direttamente conseguente alla violazione dell'art. 37 cpv. 4 LIVA rispettivamente dell'art. 28 cpv. 4 OIVA. Può pertanto ben venir preteso che l'amministrato fornisca elementi probatori sufficienti a rendere verosimile che i suoi clienti non hanno fatto valere e non faranno valere in futuro la deduzione dell'imposta precedente.

E. 5.4

Non pertinente risulta infine l'argomento secondo cui il danno sarebbe escluso perché la ricorrente non ha mai comunicato agli acquirenti né il valore al quale aveva acquistato a sua volta le singole automobili, né l'ammontare dell'imposta versata all'AFC. Tale criterio non trova infatti riscontro nella giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. consid. 5.2.).

E. 5.5

Riassumendo, le censure sollevate dalla ricorrente si sono tutte rivelate inconsistenti. Il ricorso deve essere respinto, con conseguente conferma della condanna della ricorrente al pagamento di fr. 36'605.00. A questo importo vanno ad aggiungersi gli interessi di mora a partire dal 30 aprile 2002 (data media stabilita dall'AFC, non contestata; art. 38 cpv. 2 OIVA in relazione con l'art. 1 dell'ordinanza del Dipartimento federale delle finanze del 4 aprile 2007 [RS 641.201.49]).

E. 6

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese processuali vanno poste a carico della ricorrente soccombente (art. 1 segg. del regolamento dell'11 dicembre sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF; RS 173.320.2]). Nel caso in esame, esse vengono stabilite in fr. 4'000.--(art. 4 TS-TAF). Tenuto però conto del fatto che, in corso di procedura, l'AFC ha parzialmente rivisto la sua decisione in favore della ricorrente, esse vengono ridotte in ragione di 1/2 a fr. 2'000.--. Ad avvenuta crescita in giudicato del presente giudizio, tale importo verrà integralmente compensato con l'anticipo da lei versato il 10 agosto 2005.

E. 7

Con riferimento all'art. 7 cpv. 2 TS-TAF, l'AFC verserà alla ricorrente l'importo di fr. 3'000.-- (IVA inclusa) per ripetibili ridotte (André Moser/Peter Uebersaxer, op. cit., no. 4.19; DTF 125 V 202, consid. 4b in fine).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.