

L'IVA sulle prestazioni a soggetti collegati

Il problema della determinazione della base imponibile nell'ordinamento IVA svizzero



1. Introduzione

L'IVA è generalmente calcolata sulla controprestazione effettivamente ricevuta, ossia sul valore patrimoniale che il destinatario, o un terzo in sua vece, impiega per ottenere in cambio una prestazione (articoli 24 capoverso 1 e 3 lettera f della Legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto, di seguito LIVA). Tuttavia la legge prevede una serie di casi particolari, per i quali la determinazione della base imponibile avviene diversamente. Tra questi casi si trova anche quello delle prestazioni a soggetti correlati, oggetto del presente contributo.

2. La normativa in vigore fino al 31 dicembre 2009

La problematica della determinazione della base imponibile in caso di prestazioni a soggetti collegati e al personale era già stata affrontata dal vecchio ordinamento giuridico che, all'articolo 33 della Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (di seguito vLIVA), prevedeva in entrambi i casi un correttivo.

2.1. Le prestazioni a persone prossime (incluso il personale con partecipazioni determinanti all'impresa)

In caso di prestazioni a persone cosiddette prossime valeva quale controprestazione il valore che sarebbe stato convenuto fra terzi indipendenti. La definizione di persone prossime non era contenuta nella legge e si fondava sulla prassi sviluppata dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito AFC), che vi ricomprendeva[1]:

- le persone con partecipazioni in una ditta (per esempio gli azionisti, i soci);

- le imprese legate (per esempio per appartenenza ad uno stesso gruppo o in base a relazioni contrattuali, economiche o personali);
- il personale con partecipazioni determinanti all'impresa, ossia con una quota di voti superiore al 20%;
- In caso di vantaggi ricorrenti, gli amici, i conoscenti, i familiari e gli altri parenti delle persone con partecipazioni nella ditta o del personale impiegato.

Il concetto di persone prossime era dunque interpretato in modo piuttosto estensivo dall'AFC, con un conseguente elevato rischio per il contribuente che, in un rapporto di scambio di prestazioni, l'AFC considerasse la controparte quale persona prossima, con possibile correzione della base imponibile.

2.2. Le prestazioni al personale (senza partecipazioni determinanti all'impresa)

In caso di prestazioni al personale occorre innanzitutto distinguere tra prestazioni a titolo oneroso e prestazioni gratuite, ritenuto che una prestazione sulla quale il personale aveva una pretesa giuridica (per esempio in virtù del contratto di lavoro) era sempre considerata come effettuata a titolo oneroso, trattandosi di un elemento del salario[2].

La base di calcolo per determinare l'imposta dovuta sulle prestazioni a titolo oneroso al personale era secondo la vLIVA la controprestazione effettivamente pagata dal personale, tuttavia il contribuente doveva dichiarare almeno l'imposta che sarebbe stata dovuta in caso di consumo proprio (articolo 33 capoverso 3 vLIVA).

Il significato della norma è ben comprensibile con un esempio: poniamo il caso della ditta X, che nel novembre 2009 ha venduto un veicolo aziendale usato al proprio dipendente per 15'000 franchi (IVA esclusa). Il veicolo era stato acquistato nel 2007 per 30'000 franchi (IVA esclusa). L'imposta calcolata sul prezzo pagato dal dipendente era pari a 1'140 franchi (e cioè 15'000 franchi x 7.6%), mentre l'imposta dovuta in caso di consumo proprio sarebbe stata pari a 1'368 franchi (e cioè 30'000 franchi x 7.6% x 60%[3]). Nel rendiconto del quarto trimestre 2009, la ditta X ha dunque dovuto dichiarare un'imposta pari a 1'368 franchi e non di 1'140 franchi.

3. Le modifiche introdotte dalla nuova LIVA

3.1. Le prestazioni a persone strettamente vincolate

Come già previsto dalla vLIVA, anche il nuovo diritto prevede che in caso di prestazioni a persone strettamente vincolate si consideri quale base di calcolo

non la controprestazione effettivamente ricevuta, bensì il valore che sarebbe stato convenuto fra terzi indipendenti (articolo 24 capoverso 2 LIVA).

Tuttavia la LIVA, in vigore dal 1. gennaio 2010, non solo ha introdotto una terminologia diversa rispetto alla precedente legge, ma è anche dotata di una definizione della cerchia di persone a cui si applicano le norme speciali per soggetti collegati.

Giusta l'articolo 3 lettera h LIVA valgono quali persone strettamente vincolate i titolari di partecipazioni determinanti in un'impresa o persone a loro vicine. Una partecipazione è considerata determinante se supera i valori soglia previsti dall'articolo 69 LIFD[4].

Questa nuova definizione legale di persone strettamente vincolate si differenzia sensibilmente dalla vecchia definizione di persone prossime sviluppata dalla prassi dell'AFC. L'introduzione del criterio della detenzione di partecipazioni determinanti quale elemento distintivo, oltre a semplificare notevolmente la delimitazione tra persone strettamente vincolate e terze persone, restringe il campo di applicazione della norma speciale dell'articolo 24 capoverso 2 LIVA. L'importanza di questo cambiamento è evidente se si pensa che a partire dal 1. gennaio 2010 l'AFC non può più operare correttivi (ai fini IVA) sulla controprestazione pattuita ad esempio tra una società e la sua fondazione di previdenza o tra società sorelle, in quanto in assenza di un rapporto partecipativo qualificato non sussiste la base legale per scostarsi dalla controprestazione effettivamente ricevuta.

3.2. Le prestazioni al personale senza partecipazioni determinanti nell'impresa

Diversamente dalla vLIVA l'attuale legge non contiene alcuna norma speciale per la determinazione della base di calcolo in caso di prestazioni al personale.

Il trattamento IVA delle prestazioni al personale è approfondito nell'articolo 47 dell'Ordinanza del 27 novembre 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (di seguito Ordinanza IVA), che si fonda sostanzialmente sulla seguente distinzione:

- **Prestazioni eseguite dietro pagamento di un compenso**
In questi casi il datore di lavoro generalmente o fattura la prestazione al dipendente o deduce il compenso dovuto dal salario versato a quest'ultimo. Ai fini IVA, indipendentemente da come avviene l'addebito del compenso, ha luogo una prestazione a titolo oneroso del datore di lavoro al dipendente. La base di calcolo è costituita dalla controprestazione effettivamente ricevuta.
- **Prestazioni per le quali il dipendente non deve pagare alcun compenso**
Si tratta di prestazioni che non sono né fatturate né in altro modo addebitate al dipendente.
Se tali prestazioni vanno dichiarate nel certificato di salario, sono comunque considerate effettuate a titolo

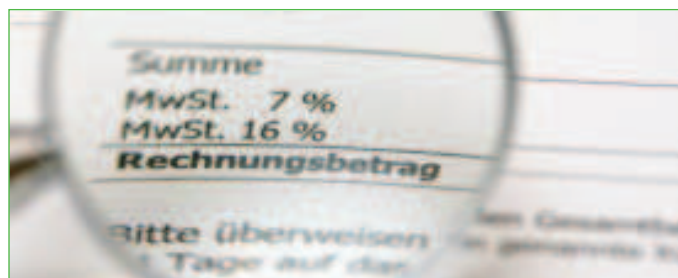
oneroso e l'imposta va calcolata sulla base dell'importo determinante per le imposte dirette.

Le prestazioni che non devono essere dichiarate nel certificato di salario sono invece effettivamente considerate come effettuate gratuitamente. Una correzione a titolo di consumo proprio non è comunque di norma necessaria, poiché si presuppone vi sia un motivo imprenditoriale sotteso all'erogazione della prestazione.

3.3. Le prestazioni al personale con partecipazioni determinanti nell'impresa

Le prestazioni senza compenso a persone strettamente vincolate che lavorano nell'azienda sono trattate in modo del tutto analogo a quanto indicato per il personale senza partecipazioni determinanti nell'impresa.

In caso di prestazioni per le quali il personale con partecipazioni determinanti nell'impresa deve pagare un compenso, si deve invece tener presente che la base di calcolo non è la controprestazione effettivamente ricevuta dal datore di lavoro ma il prezzo che sarebbe stato convenuto fra terzi indipendenti.



4. Uno sguardo oltreconfine

4.1. La disciplina nell'UE

In ambito europeo, la regola generale contenuta all'articolo 73 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (di seguito "Direttiva") prevede quale base imponibile tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore. In altre parole, anche all'interno dell'UE, il corrispettivo sul quale calcolare l'imposta è di principio lasciato alla libera volontà delle parti.

Cionondimeno l'articolo 80 della Direttiva prevede che, allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale, nei seguenti tre casi gli Stati membri dell'UE possono considerare quale base imponibile il valore normale, se tra le parti sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo Stato membro:

- il corrispettivo pattuito è inferiore al valore normale e l'acquirente/destinatario non ha interamente diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti (rispettivamente sulle importazioni)[5];
- il corrispettivo pattuito è inferiore al valore normale

e il cedente/prestatore non ha interamente diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti (rispettivamente sulle importazioni) e l'operazione è esente[6];

- il corrispettivo pattuito è superiore al valore normale e il cedente/prestatore non ha interamente diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti (rispettivamente sulle importazioni).

L'articolo 80 paragrafo 1 comma 2 della Direttiva precisa che i summenzionati vincoli giuridici possono comprendere il rapporto tra datore di lavoro e lavoratore dipendente, la famiglia del lavoratore dipendente o altre persone strettamente collegate al lavoratore dipendente. La rilevanza dell'articolo 80 della Direttiva è duplice:

- innanzitutto gli Stati membri dell'UE non possono prevedere altri casi di applicazione del valore normale oltre a quelli contemplati dalla Direttiva;
- in secondo luogo, gli Stati membri dell'UE che non hanno recepito l'articolo 80 della Direttiva nella propria normativa nazionale non sono autorizzati a rettificare la base imponibile sulla base del valore normale.

Si osserva infine che, all'articolo 72, la Direttiva contiene una definizione di valore normale avente carattere imperativo: per valore normale si deve intendere l'intero importo che l'acquirente o il destinatario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione o prestazione, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente nel territorio dello Stato membro in cui l'operazione è imponibile per ottenere i beni o servizi in questione al momento di tale cessione o prestazione.

4.2. La disciplina in Italia

In Italia l'articolo 80 della Direttiva è stato recepito dall'articolo 13 comma 3 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633/1972.

La base imponibile determinante per l'imposizione di operazioni effettuate nei confronti di società che direttamente o indirettamente controllano il soggetto cedente/prestatore, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto, è costituita dal valore normale se:

- il corrispettivo pattuito è inferiore al valore normale e si tratta di un'operazione imponibile effettuata nei confronti di un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato;

- il corrispettivo pattuito è inferiore al valore normale e si tratta di un'operazione esente effettuata da un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato;
- il corrispettivo è superiore al valore normale e si tratta di un'operazione imponibile o di un'operazione assimilata a quelle imponibili agli effetti del diritto alla detrazione effettuate da un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato.

Relativamente alle prestazioni al personale dipendente, la normativa italiana prevede l'utilizzazione del valore normale quale base di calcolo dell'imposta nel caso di messa a disposizione di auto e/o telefoni cellulari.



5. Conclusione

Di norma l'IVA è calcolata sulla controprestazione effettivamente ricevuta. Sia in Svizzera che all'interno dell'UE, questa regola generale non è tuttavia applicabile in caso di prestazioni a soggetti collegati, la cui base di calcolo è determinata in base a regole speciali.

La legge in vigore dal 1. gennaio 2010 fornisce una base legale uniforme per il calcolo dell'imposta in caso di prestazioni a persone strettamente vincolate, la cui cerchia è definita in modo esaustivo dalla LIVA stessa. Per quanto attiene invece alle prestazioni al personale, i criteri impositivi introdotti dall'Ordinanza IVA appaiono ancora moderatamente complessi, nonostante lo sforzo fatto per allinearsi alle imposte dirette.

Per maggiori informazioni:

AFC; Istruzioni 2008 sull'IVA, in:

<http://www.estv.admin.ch/mwst/dokumentation/00130/00219/index.html?lang=it>
[20.07.2011]

AFC; Info IVA 07 Base di calcolo e aliquote d'imposta, in:

<http://www.estv.admin.ch/mwst/dokumentation/00130/00947/00948/index.html?lang=it>
[23.05.2011]

AFC; Info IVA 08 Quote private, in:

<http://www.estv.admin.ch/mwst/dokumentation/00130/00947/00948/index.html?lang=it>
[20.07.2011]

Baumgartner Ivo P./Clavadetscher Diego/Kocher Martin; Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, pagina 180 e seguenti

Frei Benno; Das neue Mehrwertsteuergesetz, 4a edizione, Muri/Berna 2010, pagina 74 e seguenti

Portale Renato; Imposta sul valore aggiunto. IVA comunitaria. Tutte le novità in vigore dal 2011, Milano 2011, ad articolo 13 rispettivamente ad articolo 14

Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.lerch-treuhand.ch/uploads/pics/MWST.jpg>
[20.07.2011]

http://www.exportblog.ch/it/sites/default/files/image-cache/node_image/Fotolia_1258484_Subscription_L_MWST_photoGrapHie_5.jpg
[20.07.2011]

<http://www.sparschwein-umzug.de/images/2403126.jpg>
[20.07.2011]



Elisa Antonini

Avvocato

Master of Advanced Studies

SUPSI in Tax Law

Bär & Karrer SA, Lugano

Note: **1)** Cfr. Istruzioni 2008 sull'IVA, numero marginale 430 e seguenti. **2)** Per completezza si rileva che, a seguito della modifica della prassi introdotta dal 1. gennaio 2007, determinate prestazioni al personale (per esempio abbonamenti dei trasporti pubblici, messa a disposizione di parcheggi pubblici)

erano soggette ad un trattamento fiscale speciale. **3)** Calcolo del valore attuale. L'ammortamento per gli anni 2007 e 2008 corrisponde al 40%. **4)** Partecipazione di almeno il 10% al capitale azionario o sociale, partecipazione di almeno il 10% agli utili e alle riserve, oppure diritti di partecipazione pari

a un valore venale di almeno 1 milione di franchi. **5)** Secondo la terminologia svizzera: deduzione dell'imposta precedente. **6)** Secondo la terminologia svizzera: esclusa.