

IVA: valutazione della fattispecie dal punto di vista del destinatario della prestazione



Elisa Antonini
Avvocato, MAS SUPSI in Tax Law
Studio legale, Mezzovico

Sentenza del Tribunale federale, del 16 novembre 2015, AFC, Divisione principale IVA contro X GmbH, n. 2C_206/2015 e Sentenza del Tribunale amministrativo federale, del 17 dicembre 2015, X AG contro AFC, Divisione principale IVA, n. A-975/2015 e A-987/2015

1. Introduzione

In queste due recenti sentenze, la prima sul tema dell'attribuzione delle prestazioni e la seconda su quella della rappresentanza diretta, sia il Tribunale federale che il Tribunale amministrativo federale hanno ribadito il concetto secondo cui la fattispecie va interpretata non dal punto di vista del contribuente, bensì da quello del destinatario della prestazione.

Questo approccio, che ha le sue radici nella natura dell'imposta sul valore aggiunto (di seguito IVA) quale imposta sul consumo, è sicuramente corretto da un punto di vista dogmatico, ma pone non pochi problemi al contribuente, che non può orientarsi in funzione della propria volontà e dei mezzi di prova disponibili a sostegno della medesima, ma deve mettersi nei panni del destinatario della prestazione e determinare, in funzione di un apprezzamento delle circostanze nel loro insieme, come questi possa interpretare l'operazione.

2. La sentenza del Tribunale federale n. 2C_206/2015: attribuzione delle prestazioni

Il caso portato innanzi all'Alta Corte vedeva protagonista un negozio di articoli di seconda mano, che vendeva, a fronte di una commissione, beni usati per conto dei rispettivi proprietari. Nei propri rendiconti IVA, la società che gestiva il negozio aveva sempre dichiarato come cifra d'affari unicamente la commissione percepita sulle vendite e non l'intero volume delle vendite, come invece richiesto dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito AFC) a seguito di un controllo IVA.

Poiché il negozio non vendeva i beni usati espressamente in nome dei rispettivi proprietari, il Tribunale federale ha analizzato se le vendite avvenissero comunque in un regime di rappresentanza diretta in virtù dell'articolo 20 capoverso 2 lettera b della Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto

(LIVA). In altre parole è stato verificato se l'esistenza del rapporto di rappresentanza, che come detto non veniva comunicato espressamente ai clienti, risultasse dalle circostanze. Il Tribunale federale ha sottolineato che l'esistenza di circostanze che esplicano l'esistenza di un rapporto di rappresentanza diretta deve essere valutata secondo criteri oggettivi e meglio secondo la percezione di un qualsiasi possibile cliente del negozio.



A nulla sono valsi gli sforzi della contribuente, che ha dimostrato che ogni oggetto esposto nel negozio era munito di un cartellino su cui, oltre al prezzo e al numero dell'articolo, era indicato il numero di identificazione del proprietario. Infatti i giudici federali, considerando che nel settore dei negozi di seconda mano si possono incontrare diversi modelli operativi, hanno ritenuto tali cartellini insufficienti, in quanto i clienti non potevano presupporre che il numero aggiuntivo su di essi indicato fosse riferito al proprietario e venditore della merce.

Il Tribunale federale ha quindi confermato la ripresa fiscale dell'AFC, accogliendone il ricorso.

3. La sentenza del Tribunale amministrativo federale n. A-975/2015 e n. A-987/2015: riduzione della controprestazione

Protagonista di questo secondo caso è una SA che, per promuovere le proprie vendite di materiale per reti informatiche, in caso di acquisto di materiale nuovo ritirava il vecchio materiale ad un valore da stabilirsi di volta in volta.

La contribuente aveva considerato il valore riconosciuto al vecchio materiale come una riduzione della controprestazione percepita sulla vendita del materiale nuovo, dichiarando all'AFC solo la differenza.

Il trattamento IVA applicato dalla contribuente è stato oggetto di un controllo IVA, a seguito del quale l'AFC ha effettuato una ripresa fiscale, considerando la consegna del vecchio materiale come una fornitura a titolo di pagamento e non come uno sconto.

Richiamandosi anche alla preesistente giurisprudenza, i giudici del Tribunale amministrativo federale hanno detto espressamente che non è rilevante il punto di vista del fornitore ma unicamente quello del destinatario della prestazione, ossia se quest'ultimo ritenesse di consegnare il vecchio materiale quale pagamento (parziale) del materiale nuovo, oppure s'egli pensasse di ottenere uno sconto sul prezzo di acquisto del materiale nuovo consegnando quello vecchio.

Considerando in particolare che:

- il valore attribuito al vecchio materiale veniva determinato di volta in volta, in funzione non solo del prezzo di acquisto di quello nuovo ma anche del quantitativo e del tipo di materiale vecchio riconsegnato e che;
- il vecchio materiale da riconsegnare veniva elencato in dettaglio nell'offerta per l'acquisto di quello nuovo,

i giudici sono giunti alla conclusione che il cliente doveva considerare la riconsegna del vecchio materiale quale pagamento (parziale) di quello nuovo ed hanno quindi respinto il ricorso della contribuente.

La sentenza è stata impugnata e il caso sarà giudicato dal Tribunale federale.

Elenco delle fonti fotografiche:

<https://www.bger.ch/it/bg1.jpg> [20.04.2016]