Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.518/2002 /bom

Sentenza del 7 agosto 2003
II Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Wurzburger, presidente,
Müller, Merkli,
cancelliera Ieronimo Perroud.

Parti
Consorzio A._____,
Consorzio B._____,
Consorzio C._____,
ricorrenti, tutti e tre rappresentati da D._____,
contro

Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berna,
Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni, avenue Tissot 8, 1006 Losanna.

Oggetto
imposta sul valore aggiunto (metodo delle aliquote saldo),

ricorso di diritto amministrativo contro la decisione del
17 settembre 2002 della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni.

Fatti:
A.
Il Consorzio A._____, il Consorzio B._____ e il Consorzio C._____, sono iscritti dal 1°gennaio 1995 nel registro dei contribuenti assoggettati all'imposta sul valore aggiunto. Al momento dell'iscrizione i tre consorzi sono stati autorizzati dall'Amministrazione federale delle contribuzioni ad allestire i loro rendiconti d'imposta secondo il cosiddetto metodo delle aliquote saldo, con un'aliquota del 5,2%.
B.
In seguito ad alcuni controlli effettuati dall'Amministrazione federale delle contribuzioni tra i mesi di maggio e settembre 1998, è risultato che i singoli studi d'ingegneria facenti parte dei suddetti consorzi non avevano né dichiarato né imposto le prestazioni effettuate in favore dei consorzi stessi. Di conseguenza l'autorità fiscale ha emesso i conti complementari n. 24478 di fr. 59'067.–, n. 6201 di fr. 35'213.– e n. 6202 di fr. 12'042.–, oltre interessi di mora dal 30 aprile 1997, a titolo di recupero d'imposta sul valore aggiunto.
Il 15 luglio 1999 l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha confermato i suddetti conti complementari ed ha negato ai consorzi in questione la possibilità di revocare retroattivamente il metodo delle aliquote saldo. Le decisioni sono quindi state confermate su reclamo dalla medesima autorità mediante giudizio del 23 marzo 2001.
Il 9 maggio 2001 i tre consorzi in parola hanno impugnato quest'ultima pronuncia davanti alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni, la quale con sentenza del 17 settembre 2002 ha respinto il gravame.
C.
Il 17 ottobre 2002 il Consorzio A._____, il Consorzio B._____ e il Consorzio C._____, hanno introdotto dinanzi al Tribunale federale un ricorso di diritto amministrativo. Chiedono l'annullamento della de-

cisione del 23 marzo 2001 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni e della decisione del 17 settembre 2002 della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni, nonché il rinvio degli atti all'autorità fiscale di prima istanza affinché questa emetta una nuova decisione con la quale è concessa la revoca retroattiva al 1°gennaio 1995 del metodo di rendiconto con aliquota saldo ed è data ai contribuenti la facoltà di applicare il metodo di rendiconto con aliquota ordinaria e deduzione dell'imposta precedente. A titolo subordinato domandano di essere tassati secondo un'aliquota saldo notevolmente inferiore al 5,2%.
Chiamata ad esprimersi, la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni ha rinunciato a prendere posizione in merito al ricorso. Dal canto suo l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha chiesto la reiezione del gravame, senza comunque formulare nessuna particolare osservazione.
Diritto:

1.
1.1 Introdotto tempestivamente contro una decisione ai sensi dell'art. 5 PA resa da una commissione federale di ricorso (cfr. art. 98 lett. e OG) e fondata sul diritto pubblico federale, il presente gravame, che non ricade sotto nessuna delle eccezioni elencate agli art. da 99 a 102 OG, è ammissibile in virtù degli art. 97 e segg. OG, come pure della disposizione particolare di cui all'art. 54 cpv. 1 della vecchia ordinanza federale del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA; RU 1994 1464), in vigore fino al 31 dicembre 2000. È in effetti ancora in applicazione del vecchio diritto che dev'essere evasa la presente vertenza, in virtù della disposizione transitoria prevista dall'art. 93 della legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto del 2 settembre 1999 (LIVA; RS 641.20), in vigore dal 1°gennaio 2001.
1.2 Il ricorso è comunque inammissibile nella misura in cui i ricorrenti chiedono l'annullamento della decisione del 23 marzo 2001 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, visto l'effetto devolutivo legato al ricorso di diritto amministrativo (DTF 125 II 29 consid. 1c).
2.
Con il rimedio esperito, il ricorrente può fare valere la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere d'apprezzamento, nonché la lesione dei diritti costituzionali (art. 104 lett. a OG); in quest'ultimo caso il ricorso di diritto amministrativo assume la funzione di ricorso di diritto pubblico (DTF 123 II 385 consid. 3 con rinvii).
Quale organo della giustizia amministrativa, il Tribunale federale esamina d'ufficio l'applicazione del diritto federale (art. 114 cpv. 1 OG), senza essere vincolato dai considerandi della decisione impugnata o dai motivi invocati dalle parti. L'insorgente può inoltre censurare l'accertamento inesatto o incompleto dei fatti (art. 104 lett. b OG). Considerato comunque che nel caso concreto la decisione impugnata emana da un'autorità giudiziaria, l'accertamento dei fatti da essa operato vincola il Tribunale federale, salvo che questi risultino manifestamente inesatti o incompleti oppure siano stati accertati violando norme essenziali di procedura (art. 105 cpv. 2 OG). Inoltre esso non può esaminare l'opportunità della decisione impugnata (art. 104 lett. c OG; DTF 125 II 326 consid. 3).
3.
3.1 I ricorrenti criticano il fatto che la Commissione federale di ricorso, confermando la precedente decisione resa dall'Amministrazione federale delle contribuzioni, abbia negato loro la possibilità di revocare retroattivamente con effetto al 1°gennaio 1995 il sistema delle aliquote saldo, in favore del quale essi avevano optato al momento della loro iscrizione nel registro dei contribuenti assoggettati all'imposta sul valore aggiunto. A questo proposito affermano che alla stessa stregua dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, la quale ha il diritto di revocare con effetto retroattivo e in ogni tempo il sistema delle aliquote saldo qualora si manifestassero delle distorsioni nell'applicazione del medesimo, anche i contribuenti debbano poter beneficiare di un'analoga facoltà.
3.2 Innanzitutto va detto che in base alle direttive dell'Amministrazione federale delle contribuzioni in materia di aliquote saldo per l'imposta sul valore aggiunto, nonché alle istruzioni per il settore degli architetti, ingegneri, geologi, geometri e uffici di misurazione catastali, emanate dalla medesima autorità allorquando vigeva ancora la vecchia ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto, del 22 giugno 1994, il contribuente che desiderava allestire i suoi rendiconti d'imposta secondo il cosiddetto metodo delle aliquote saldo era tenuto a mantenere questo sistema di conteggio per almeno un anno e poteva rinunciarvi soltanto presentando entro la fine di febbraio dell'anno seguente una dichiarazione scritta in tal senso. In quest'ultimo caso un'eventuale nuova adesione alla regolamentazione forfettaria era possibile soltanto dopo avere conteggiato l'imposta se-

condo il sistema legale durante 6 anni civili. Queste regole, esposte in maniera del tutto chiara ed intelligibile nelle direttive e nelle istruzioni sopra citate, dovevano essere note anche ai ricorrenti nel momento in cui hanno chiesto all'autorità fiscale federale di poter usufruire del metodo di conteggio in parola. Per il che, dev'essere senz'altro respinto
l'argomento secondo il quale essi non erano al corrente delle regole a cui si erano sottoposti.
Occorre poi aggiungere che il sistema di rendiconto delle aliquote saldo è stato elaborato dall'Amministrazione federale delle contribuzioni allo scopo di facilitare unicamente dal profilo amministrativo - e non finanziario - l'allestimento dei rendiconti d'imposta alle piccole e medie imprese: secondo la volontà del legislatore federale tale metodo non deve quindi procurare vantaggi o svantaggi fiscali al contribuente ma serve soltanto ad alleggerire gli oneri burocratici a carico dei contribuenti (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, vol. I, 9a ed., Berna 2001, § 24 n. 204). Nella vecchia ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto, il sistema in questione aveva la propria base legale all'art. 47 cpv. 3, il quale conferiva all'Amministrazione federale delle contribuzioni la facoltà di accordare, alle condizioni da lei stabilite, delle facilitazioni o di permettere una valutazione approssimativa dell'imposta qualora l'accertamento dei singoli fatti essenziali per il calcolo della medesima fosse risultato eccessivamente gravoso per il contribuente. Per evitare il verificarsi di abusi che rischierebbero di trasformare il metodo di calcolo in parola da strumento di facilitazione del carico amministrativo in strumento
di ottimizzazione dell'imposta, appare giustificato impedire che al termine di ogni periodo fiscale i contribuenti possano scegliere se essere tassati per il passato secondo il metodo di conteggio ordinario dell'imposta o in base al sistema delle aliquote saldo, a dipendenza di ciò che per loro risulta a conti fatti più vantaggioso. Tale circostanza giustifica di escludere in linea di principio che questi ultimi possano chiedere una revoca con effetto retroattivo del metodo di rendiconto forfettario al quale hanno deliberatamente aderito (cfr. DTF 126 II 443 consid. 9).
3.3 A sostegno della loro richiesta di revoca gli insorgenti affermano che in seguito all'emanazione dei conti complementari litigiosi, determinate prestazioni risultano doppiamente colpite dall'imposta sul valore aggiunto.
Allorquando più studi d'ingegneria si uniscono tra loro nella forma di una società semplice ai sensi degli art. 530 e segg. CO, che effettua prestazioni verso l'esterno, sia il consorzio che i singoli membri del medesimo sono assoggettati al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto. Se il consorzio fa eseguire ad un suo membro i mandati che ha ricevuto dal committente, vi è una prestazione imponibile sia tra il membro del consorzio e il consorzio stesso, che tra il consorzio e il committente. La situazione di doppia imposizione che ne deriva può comunque essere eliminata con la deduzione da parte del consorzio dell'imposta precedente (cfr. a questo proposito le istruzioni settoriali per gli architetti, gli ingegneri, i geologi, i geometri e gli uffici di misurazione catastali, n. 2.2. e n. 7). Ciò non è tuttavia il caso se il consorzio ha optato per l'allestimento dei propri rendiconti secondo il metodo delle aliquote saldo, il quale per l'appunto implica una rinuncia del contribuente alla possibilità di dedurre l'imposta precedente. Ciò comporta effettivamente un cumulo d'imposta e, pertanto, risulta svantaggioso dal profilo fiscale. Il fatto però che i ricorrenti, al momento di aderire al sistema delle aliquote saldo, non si
siano resi conto dell'esistenza di questo inconveniente non permette ancora di affermare che debba essere loro riconosciuta la facoltà di rinunciare retroattivamente al metodo in parola.
4.
In via subordinata i ricorrenti chiedono da ultimo di poter beneficiare di un'aliquota di imposizione inferiore a quella del 5,2% applicata nei loro confronti.
La precedente istanza di giudizio non è entrata nel merito di questa domanda per il fatto che la stessa non era mai stata sollevata in precedenza davanti alle autorità fiscali. Dal profilo procedurale ciò appare in linea di massima corretto e, in ogni caso, non può essere considerato contrario al diritto federale. Davanti alle Commissioni federali di ricorso non possono in effetti essere fatte valere nuove domande rispetto a quelle formulate davanti alle precedenti istanze amministrative. Alle parti è in effetti di principio vietato estendere in sede di ricorso l'oggetto iniziale del contendere, rimettendo in discussione aspetti che in precedenza non avevano dato adito a nessuna critica (cfr. André Moser, in: André Moser/Peter Uebersax [a cura di], Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, 1998 Basilea e Francoforte s. M., § 2 n. 2.82, pag. 75). Analogo principio vale anche per i ricorsi di diritto amministrativo davanti al Tribunale federale (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsreschtspflege, 2a ed., Berna 1983, pag. 256 e segg.), ragione per la quale la domanda formulata in questa sede

dagli insorgenti di poter beneficiare di un'aliquota inferiore al 5,2% andrebbe dichiarata inammissibile.
A prescindere da ciò, va comunque detto che i ricorrenti, sottoscrivendo le loro dichiarazioni d'adesione al metodo di rendiconto delle aliquote saldo, avevano espressamente accettato l'applicazione nei loro confronti di un aliquota di imposta del 5,2%, così come d'altra parte previsto nelle direttive emanate in questa materia dal fisco federale. Essi non possono dunque criticare tale tasso, se non violando il principio della buona fede. Inoltre non adducono nessun argomento per tentare di spiegare i motivi in virtù dei quali l'applicazione di una simile aliquota condurrebbe in casi normali a dei risultati insostenibili. Ma anche qualora nella fattispecie concreta la stessa dovesse risultare sproporzionata, ciò non costituirebbe ancora un motivo sufficiente per rimettere in discussione in termini generali un'aliquota valida per l'intera categoria degli ingegneri.
Di conseguenza, nella misura in cui è ammissibile, anche questa censura dev'essere respinta.
5.
Stante quanto precede il ricorso di diritto amministrativo dev'essere respinto, nella misura in cui è ammissibile.
Visto l'esito della procedura, le spese sono poste in parti uguali a carico dei ricorrenti, con vincolo di solidarietà (art. 156 cpv. 1 e 7, 153 e 153a OG). Non si accordano ripetibili ad autorità vincenti (art. 159 cpv. 2 OG).
Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:

1.
Nella misura in cui è ammissibile, il ricorso è respinto.
2.
La tassa di giustizia di fr. 5'000.– è posta in parti uguali a carico dei ricorrenti, con vincolo di solidarietà.
3.
Comunicazione al rappresentante dei ricorrenti, all'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto e alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni.
Losanna, 7 agosto 2003
In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero
Il presidente: La cancelliera: