

BGer 9C_30/2025 vom 7. Mai 2025

Bundesgericht, 2025-05-07, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_30_2025

FR: TF 9C_30/2025 du 7 mai 2025

IT: TF 9C_30/2025 del 7 maggio 2025

Erwägungen

E. 1

Presentata nei termini (art. 46 cpv. 1 lett. c in relazione con l' art. 100 cpv. 1 LTF), da una persona giuridica legittimata in tal senso (art. 89 cpv. 1 LTF) l'impugnativa va trattata quale ricorso in materia di diritto pubblico (art. 82 segg. LTF). In ragione dell'effetto devolutivo del ricorso interposto in sede federale, la richiesta di annullamento della decisione su reclamo è però inammissibile (DTF 146 II 335 consid. 1.1.2).

E. 2

Il Tribunale federale applica il diritto federale d'ufficio (art. 106 cpv. 1 LTF). Nondimeno, si confronta di regola solo con gli argomenti proposti (art. 42 cpv. 2 LTF). La lesione di diritti fondamentali va indicata con precisione (art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 143 II 283 consid. 1.2.2). Sul piano dei fatti, il Tribunale federale si fonda sugli accertamenti dell'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Può rettificarli o completarli se sono manifestamente inesatti, cioè arbitrari, o risultano da una violazione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF (art. 105 cpv. 2 LTF ; DTF 140 III 115 consid. 2). L'eliminazione del vizio deve poter influire in modo determinante sull'esito della causa (art. 97 cpv. 1 LTF).

E. 3.1

Oggetto di litigio è la conferma della ripresa fiscale in materia di IVA, decisa dall'AFC dopo avere constatato che il diritto alla deduzione dell'imposta precedente non era dato, perché l'attività svolta dalla società rientrava tra le prestazioni di mediazione finanziaria (o di intermediazione finanziaria) nel settore del mercato monetario e dei capitali, che sono escluse dall'imposta. La causa riguarda i periodi fiscali 2014-2018 e va giudicata in base alla legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA; RS 641.20) e alla relativa ordinanza del 27 novembre 2009 (OIVA; RS 641.201), in vigore dal 1° gennaio 2010 (art. 112 LIVA).

E. 3.2

Giusta l' art. 130 cpv. 1 Cost. e l' art. 1 cpv. 1 LIVA , la Confederazione riscuote in ogni fase del processo di produzione e di distribuzione un'imposta generale sul consumo con deduzione dell'imposta precedente. Lo scopo del prelievo è di imporre il consumo finale non imprenditoriale sul territorio svizzero (art. 1 cpv. 1 seconda frase LIVA). Di per sé, soggiacciono all'imposizione tutte le prestazioni effettuate sul territorio svizzero dietro controprestazione (art. 1 cpv. 2 lett. a, art. 10 segg. e art. 18 cpv. 1 LIVA ; DTF 142 II 488 consid. 2.3.1). Un'eccezione è data solo in presenza di prestazioni esenti dall'imposta (art. 23 LIVA) o di prestazioni escluse dall'imposta (art. 21 LIVA ; sentenza 2C_401/2021 del 7 settembre 2022 consid. 2).

E. 3.3

Le prestazioni elencate nell' art. 21 cpv. 2 LIVA sono escluse per legge dall'imposta, salvo se il contribuente ha optato per l'imposizione ai sensi dell' art. 22 LIVA (cosiddetta "opzione in senso oggettivo"; DTF 140 II 495 E. 2.2.2). Per prestazioni giuste l'art. 21 cpv. 2 cifre 18, 19 e 23 LIVA, tra cui rientrano le operazioni nel settore del mercato monetario e dei capitali imputate alla ricorrente (art. 21 cpv. 2 cifra 19 lett. a-e LIVA), un'opzione per l'imposizione ai sensi dell' art. 22 LIVA non è però possibile (art. 22 cpv. 2 lett. a LIVA).

E. 3.4

Riservati gli art. 29 e 33 LIVA , nell'ambito della sua attività imprenditoriale il contribuente può dedurre le imposte precedenti che gli sono state fatturate (art. 28 cpv. 1 LIVA). Per la fornitura di prestazioni escluse dall'imposta - per le quali il contribuente non ha optato per l'imposizione o per le quali l'opzione dell'imposizione non è prevista - un diritto alla deduzione dell'imposizione precedente non è dato (art. 29 cpv. 1 LIVA ; DTF 140 II 495 consid. 2.2.2).

E. 3.5

Dal quadro giuridico descritto, risulta quindi la necessità di verificare se l'attività della ricorrente rientri tra le attività di mediazione previste dall'art. 21 cpv. 2 cifra 19 lett. a-e LIVA, come sostenuto dall'AFC e confermato dall'istanza inferiore, o ciò non sia il caso, come sostenuto nel ricorso indicando che la società svolge un'attività di consulenza finanziaria, e la deduzione dell'imposta precedente resti possibile.

E. 4.1

Nel considerando 3 della sentenza impugnata, al quale si può rinviare a titolo integrativo, l'istanza inferiore ha esposto il quadro legale e la giurisprudenza del Tribunale federale, indicando tra l'altro che:

(a) è data una "mediazione" giusta l'art. 21 cpv. 2 cifra 19 lett. a-e LIVA se una persona influisce in modo causale sulla conclusione di un contratto nel settore monetario e dei capitali senza esserne parte o avere interessi propri in relazione al suo contenuto (DTF 145 II 270 consid. 4.5.4; sentenza 9C_439/2024 del 7 marzo 2025 consid. 4.2);

(b) la "mediazione" ai sensi dell'art. 21 cpv. 2 n. 19 lett. a-e LIVA va distinta dall'attività, remunerata attraverso cosiddette "finder's fees", consistente nel stabilire delle nuove relazioni di clientela, che non hanno un legame con un'operazione particolare, e nel fornire delle informazioni in vista della conclusione di contratti non ancora determinati (DTF 145 II 270 consid. 4.5.4; sentenze 9C_439/2024, citata, consid. 4.2; 2C_996/2019 del 30 giugno 2020 consid. 5.2, con riferimento anche alla prassi dell'AFC pubblicata in Info IVA 14 - settore finanza);

(c) prestazioni indipendenti le une dalle altre sono trattate singolarmente, ma prestazioni strettamente correlate sotto il profilo economico e che si intrecciano al punto da dovere essere considerate un tutto indivisibile costituiscono un'operazione economica unica e sono trattate come una prestazione complessiva (art. 19 cpv. 1 e 3 LIVA);

(d) la valutazione in merito all'indipendenza di singole prestazioni va fatta sulla base di riflessioni economiche obiettive (DTF 149 II 290 consid. 3.3.3; sentenza 9C_439/2024, citata, consid. 4.3).

E. 4.2

Dopo avere esposto le posizioni delle parti ed avere esaminato le prove a disposizione (quali l'estratto del registro di commercio, messaggi di posta elettronica scambiati tra la ricorrente e l'AFC, contratti conclusi con clienti, corrispondenza tra la ricorrente ed alcune banche, fatture, ecc.), il Tribunale amministrativo federale ha quindi condiviso l'operato dell'AFC, che ha negato il diritto alla deduzione dell'imposta precedente e proceduto a un recupero d'imposta.

Da un lato, perché la ricorrente forniva molteplici prestazioni ma sul piano economico esse dovevano essere considerate come una prestazione unica. D'altro lato, poiché questa prestazione aveva le caratteristiche della "mediazione" nel senso sopra descritto.

E. 5

L'insorgente rileva innanzitutto che, tra la pronuncia della sentenza impugnata e l'inoltro del ricorso davanti al Tribunale federale, il diritto di tassare per il periodo fiscale 2014 è prescritto.

Giusta l' art. 42 cpv. 6 LIVA , il diritto di tassazione si prescrive in ogni caso in dieci anni dalla fine del periodo fiscale in cui è sorto il credito fiscale. Di conseguenza, a partire dal 1° gennaio 2025 il diritto di procedere a una ripresa in relazione al periodo fiscale 2014 è prescritto e, per questo periodo fiscale, il ricorso dev'essere accolto (art. 43 cpv. 2 LIVA e contrario; sentenze 9C_775/2023 del 24 giugno 2024 consid. 4; 2C_1021/2020 del 28 luglio 2021 consid. 4.1).

Come indicato dall'AFC in risposta e non contestato nemmeno dall'insorgente, la pretesa litigiosa si riduce da fr. 209'359.- a fr. 120'742.- (fr. 33'476.- per il 2015; fr. 35'472.- per il 2016; fr. 33'809.- per il 2017 e fr. 17'985.- per il 2018), oltre a interessi.

E. 6

In relazione ai periodi fiscali 2015-2018, la ricorrente sostiene che l'istanza inferiore avrebbe accertato i fatti in modo arbitrario. Omettendo senza ragione di tenere conto di taluni elementi di rilievo, il Tribunale amministrativo federale avrebbe leso anche il diritto di essere sentiti garantito dall' art. 29 cpv. 2 Cost.

E. 6.1

Dall' art. 29 cpv. 2 Cost. viene dedotto il diritto ad una decisione motivata (DTF 138 I 232 consid. 5.1). Questo diritto non impone di esporre e discutere tutti i fatti, i mezzi di prova e le censure formulati. Basta che dalla decisione impugnata emergano gli elementi sui quali l'autorità fonda il suo ragionamento. Il diritto a una motivazione è leso solo se l'autorità non si pronuncia su critiche di una certa pertinenza o omette di considerare allegazioni e argomenti importanti per la decisione da prendere (DTF 143 III 65 consid. 5.2).

Ora, in contrasto con l' art. 106 cpv. 2 LTF , la critica sollevata dall'insorgente in merito al suo diritto di essere sentita è solo abbozzata. Indipendentemente da ciò, essa è infondata. Le argomentazioni richiamate nei p.ti 5.3.2 e 5.3.3 del ricorso - secondo cui l'insorgente non agisce in maniera finalizzata alla stipulazione di contratti tra due parti e presta consulenza specifica in favore dei suoi clienti - sono state riprese anche dall'istanza inferiore, riassumendo le posizioni della contribuente e dell'AFC (giudizio impugnato, consid. 4.2). Nel seguito, non sono state però condivise, perché l'apprezzamento delle varie prove ha portato l'istanza inferiore ad un'altra conclusione.

E. 6.2

Nel contempo, non può essere condivisa nemmeno la censura mossa in merito all'accertamento dei fatti.

E. 6.2.1

L'arbitrio nell'accertamento dei fatti e/o nell'apprezzamento delle prove è dato quando l'istanza inferiore non ha manifestamente compreso il senso e la portata di un mezzo di prova, ha ommesso di considerare un mezzo di prova pertinente senza un serio motivo, o ha tratto deduzioni insostenibili. Chi ricorre deve argomentare, per ogni accertamento di fatto criticato, in che modo le prove avrebbero dovuto essere valutate, perché l'apprezzamento dell'autorità sia insostenibile e in che misura la lesione invocata sarebbe suscettibile di influenzare l'esito del litigio nel suo complesso (art. 97 cpv. 1 LTF ; DTF 143 IV 500 consid. 1.1; sentenza 9C_399/2023 del 22 dicembre 2023 consid. 3.3).

E. 6.2.2

Una critica in tal senso non viene però mai fornita. Dopo avere brevemente ricordato il punto litigioso, la ricorrente si limita infatti a riassumere la posizione dell'AFC, senza procedere a confronti specifici con il giudizio impugnato. Successivamente, indica gli argomenti "prodotti" (recte: fatti valere) davanti all'istanza inferiore che - pare di capire - siccome non sarebbero stati contestati, andrebbero presi per fatti e prove certi, per poi lamentarsi della loro mancata presa in considerazione e precisarli ulteriormente. Anche con questo modo di argomentare non dimostra però l'insostenibilità del lungo e dettagliato apprezzamento dei fatti e delle prove sul quale si fonda il giudizio impugnato.

E. 6.2.3

Un'argomentazione nel senso indicato nel precedente considerando 6.2.1, non si riscontra nemmeno in altre parti dell'impugnativa e, in particolare, in quella intitolata "in fatto". Pure in questa sezione, l'insorgente completa - a più riprese - gli accertamenti dell'istanza inferiore, ma lo fa come se si trovasse davanti a un'istanza giudiziaria che rivede liberamente sia i fatti che il diritto, ciò che il Tribunale federale non è (sentenza 9C_632/2022 del 5 settembre 2023 consid. 3.2).

E. 6.3

Resta da verificare - in base ai fatti accertati nel giudizio impugnato (art. 105 cpv. 1 LTF) - se l'attività svolta dall'insorgente rientri tra le attività di mediazione previste dall'art. 21 cpv. 2 cifra 19 lett. a-e LIVA, come sostenuto dall'AFC e confermato dall'istanza inferiore.

E. 6.4

A tale domanda - che impone una valutazione complessiva della fattispecie, alla luce dei principi indicati nel precedente considerando 4.1- va risposto in modo affermativo.

E. 6.4.1

Ora, anche la ricorrente concorda sul fatto che - da un punto di vista economico - le prestazioni che fornisce vadano considerate come una prestazione unica ai sensi dell' art. 19 cpv. 3 LIVA . In assenza di lesioni manifeste di questa norma, che andrebbero rilevate d'ufficio, su questo aspetto non è quindi necessario tornare (art. 42 cpv. 2 LTF).

Chiamato a stabilire la componente di primo piano di tale prestazione (sentenze 2C_628/2013 del 27 novembre 2013 consid. 2.6.1; 2A.40/2007 del 14 novembre 2007 consid. 2.2), il Tribunale amministrativo federale ha però anche correttamente concluso che essa andava identificata in un'attività di mediazione esclusa dall'IVA.

E. 6.4.2

In base agli accertamenti che risultano dal giudizio impugnato (art. 105 cpv. 1 LTF ; ivi, consid. 5.1-5.6), a questo genere di attività rinviano infatti più aspetti, in particolare:

- (a) lo scopo sociale della società ricorrente, definito (anche) come attività di intermediazione nel settore del mercato delle divise e monetario, dei prodotti derivati, ecc. (precedente consid. A.a);
- (b) le indicazioni emerse nello scambio di scritti tra l'AFC e i collaboratori dell'insorgente nel 2019, da cui risulta in modo attendibile lo svolgimento di un'attività di brokeraggio, che mira alla conclusione di contratti concreti, dei quali essa non è parte, e che va oltre la semplice consulenza finanziaria alla clientela;
- (c) il contratto concluso dalla ricorrente con B. _____ SA il 18 settembre 2018, che indica l'insorgente quale "broker" e che si riferisce anch'esso ad un'attività di mediazione;
- (d) la lettera indirizzata dalla ricorrente alla C. _____ BANCA SPA il 18 febbraio 2016, rinviando alle commissioni che percepiva nell'ambito della sua attività di intermediazione di prodotti nel mercato finanziario;
- (e) gli scambi di scritti intercorsi tra la ricorrente e la BANCA D. _____ SPA rispettivamente la BANCA E. _____ SPA, indicativi in merito alle commissioni applicate dalla prima "nell'ambito della sua attività di intermediazione di prodotti sul mercato finanziario";
- (f) il fatto che, per l'attività svolta - che prevede di seguire i clienti in maniera individuale e specializzata fino alla conclusione di un contratto - la ricorrente viene remunerata unicamente alla fine delle operazioni (cosiddette "success fees", senza elementi che possano fare pensare alla percezione di indennità a titolo di "finder's fees" in senso proprio).

E. 6.4.3

Di conseguenza, siccome da un apprezzamento complessivo degli aspetti indicati emerge lo svolgimento - in via principale - di un'attività d'intermediazione finanziaria e non di consulenza rispettivamente di altra natura, come sostenuto dall'insorgente, il giudizio impugnato dev'essere considerato conforme anche all'art. 21 cpv. 2 cifra 19 lett. a-e LIVA e alla giurisprudenza in materia (precedente consid. 4.1).

E. 7.1

In relazione al periodo fiscale 2014, nella misura in cui è ammissibile, il ricorso dev'essere accolto. In relazione ai periodi fiscali 2015-2018, nella misura in cui è ammissibile, il ricorso dev'essere respinto.

E. 7.2

La prescrizione delle pretese per il periodo fiscale 2014 è intervenuta dopo la pronuncia dell'istanza inferiore, ma prima dell'introduzione del ricorso al Tribunale federale. Tenuto conto dell'importo prescritto e di quello ancora dovuto (precedente consid. 5), le spese giudiziarie vanno quindi poste a carico dell'AFC, toccata dall'esito della causa nei suoi interessi pecuniari, e dell'insorgente, in ragione di metà ciascuno (art. 65 e 66 cpv. 1 e 4 LTF). L'AFC verserà inoltre alla ricorrente, rappresentata da un avvocato, un importo a titolo di ripetibili ridotte (art. 68 cpv. 1 e 2 LTF ; sentenza 9C_87/2023 del 24 agosto 2023 consid. 6.4, non pubblicato in DTF 149 II 385).

E. 7.3

In considerazione della prescrizione intervenuta successivamente alla pronuncia del giudizio impugnato, le condizioni per un rinvio dell'incarto all'istanza inferiore per una nuova ripartizione delle spese per la procedura davanti ad essa non sono date (nel medesimo senso, cfr. la sentenza 9C_775/2023, citata, consid. 10.2).

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