

BGer 9C_510/2024 vom 31. Oktober 2024

Bundesgericht, 2024-10-31, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_510_2024

FR: TF 9C_510/2024 du 31 octobre 2024

IT: TF 9C_510/2024 del 31 ottobre 2024

Erwägungen

E. 1.1

La sentenza impugnata è stata emessa dal Tribunale amministrativo federale, di modo che la possibilità di presentare un ricorso sussidiario in materia costituzionale è esclusa (art. 113 LTF e contrario).

Presentato nei termini (art. 46 cpv. 1 lett. b in relazione con l' art. 100 cpv. 1 LTF), da una persona giuridica legittimata in tal senso (art. 89 cpv. 1 LTF) il gravame va trattato quale ricorso ordinario in materia di diritto pubblico (art. 82 segg. LTF).

E. 1.2

Tenuto conto dell'effetto devolutivo del ricorso presentato davanti all'istanza inferiore, la domanda di annullamento e/o di riforma delle decisioni dell'AFC, in base a censure formulate direttamente contro le stesse, è inammissibile (DTF 146 II 335 consid. 1.1.2). Inammissibile è anche la conclusione con cui è domandato il condono dell'imposta, perché il Tribunale federale può esaminare una domanda di condono - che in casu è stata per altro giudicata prematura - solo alle condizioni previste dall'art. 83 lett. m LTF, che non sono date.

Visto l'esito del litigio, la questione dell'ammissibilità della conclusione con la quale si chiede al Tribunale federale di fissare l'ammontare dell'IVA dovuta non va approfondita (sull'argomento, cfr. le sentenze 9C_684/2022 dell'8 marzo 2023 consid. 1.4 e 2C_195/2020 del 18 marzo 2021 consid. 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 lesione 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).

Critiche formulate in maniera non conforme alle condizioni indicate non possono essere esaminate.

E. 3

Oggetto di litigio è la conferma della ripresa fiscale in materia di IVA decisa dall'AFC per gli anni 2014-2017.

E. 3.1

Nel considerando 5 della sentenza impugnata, al quale si può rinviare a titolo integrativo, il quadro giuridico determinante è stato esposto in modo corretto. In particolare, è stato indicato:

(a) che nella misura in cui il caso riguarda il periodo dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2017, sono applicabili la legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, 641.20) e la relativa ordinanza del 27 novembre 2009 (OIVA; RS 641.201) nelle versioni in vigore prima della revisione parziale del 1° gennaio 2018 (RU 2009 5203 e RU 2009 6743);

(b) che se il contribuente usa beni, parti di essi o prestazioni di servizi al di fuori o nell'ambito della sua attività imprenditoriale per prestazioni che danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente e per prestazioni che non vi danno diritto, la deduzione dell'imposta precedente va corretta proporzionalmente all'utilizzazione (art. 30 cpv. 1 LIVA);

(c) che la correzione della deduzione dell'imposta precedente si può calcolare in base allo scopo effettivo dell'utilizzazione (art. 65 lett. a OIVA), a metodi forfetari, mediante gli importi forfetari fissati dall'AFC (art. 65 lett. b OIVA), o a calcoli propri (art. 65 lett. c OIVA);

(d) che per calcolare la correzione dell'imposta precedente, il contribuente può applicare uno o più metodi, sempre che conducano a un risultato corretto (art. 68 cpv. 1 OIVA) e che è ritenuta conforme l'applicazione di uno o più metodi che consideri il principio dell'economicità della riscossione, sia comprensibile sotto il profilo economico e attribuisca le imposte precedenti proporzionalmente all'utilizzazione per una determinata attività (art. 68 cpv. 2 OIVA).

E. 3.2

Successivamente (giudizio impugnato, consid. 6), il Tribunale amministrativo federale ha constatato quanto segue:

(a) che alla voce contabile «ER Noleggio», relativa al capannone delle feste, l'AFC ha attribuito il 30% dei costi all'attività imponibile, perché il 30% dello stesso veniva usato da terzi (attraverso cosiddette food courts) e vi era una rifatturazione con IVA;

(b) che per il restante 70% dei costi del capannone delle feste (voce «ER Noleggio») l'AFC ha considerato come lo stesso permetteva di realizzare sia una cifra d'affari imponibile che una cifra d'affari esclusa, di modo che occorreva una correzione secondo una chiave di riparto che tenesse conto del rapporto tra cifra d'affari esclusa dal, rispettivamente inclusa nel, campo di applicazione dell'imposta (parte non recuperabile valutata nel 51,28% per il 2014, nel 56,37% per il 2015, nel 54,13% per il 2016 e nel 46,69% per il 2017);

(c) che l'AFC ha applicato la stessa chiave di riparto anche alle altre posizioni litigiose, ovvero il conto «4000 Capannone» - per quanto concerne le voci residue in rapporto a tale conto, esclusa la voce relativa al costo del noleggio -, il conto «4011 costo stampati pubblicitari» e il conto «5611 Internet e grafica» (costi di creazione e gestione del sito internet della società).

E. 3.3

Detto del quadro legale di riferimento e di quanto deciso dall'AFC, il Tribunale amministrativo federale ha concluso che l'autorità fiscale - che aveva applicato il cosiddetto "metodo dei tre vasi", attribuendo le imposte precedenti sulle spese complessive e sugli

investimenti in funzione della loro utilizzazione effettiva - aveva proceduto in maniera corretta (giudizio impugnato, consid. 5.5 e 8 segg.).

E. 4

Sul piano formale, la ricorrente lamenta molteplici lesioni del diritto di essere sentita, che sarebbero state commesse sia dall'AFC che dall'istanza inferiore.

E. 4.1

Le critiche relative all'operato dell'AFC, sono state esaminate in maniera dettagliata nel considerando 8 della sentenza querelata. In quella sede, l'istanza inferiore ha indicato che l'AFC non ha violato il diritto di essere sentiti né in relazione alla motivazione fornita, né in relazione all'amministrazione delle prove, né in relazione ad altri aspetti e, più in generale, al modo con il quale ha condotto la procedura.

Davanti al Tribunale federale, la ricorrente indica che le conclusioni cui è giunto il Tribunale amministrativo federale non sono condivisibili. Si limita però a riprendere alcuni stralci del giudizio impugnato e ad osservare che l'istanza inferiore avrebbe "tutelato arbitrariamente" il "modus operandi" dell'AFC, senza spiegare per quali ragioni esso sarebbe contrario alle garanzie minime previste dall' art. 29 cpv. 2 Cost. (art. 106 cpv. 2 LTF) o contrasterebbe con la legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA; RS 172.021), la cui lesione è stata pure esclusa dall'istanza inferiore (art. 42 cpv. 2 LTF).

E. 4.2

Una violazione del diritto di essere sentiti non è d'altra parte dimostrata in relazione alla motivazione fornita dal Tribunale amministrativo federale a conferma della liceità della ripresa fiscale e in relazione all'apprezzamento anticipato delle prove, per giungere alla conclusione che l'assunzione di ulteriori prove non era necessaria (giudizio impugnato, consid. 9 seg. e consid. 8.6 in fine).

E. 4.2.1

Quando una parte è messa in condizione di rendersi conto della portata del provvedimento che la concerne e di poterlo impugnare con cognizione di causa, la motivazione di una decisione è da ritenersi sufficiente e l' art. 29 cpv. 2 Cost. è rispettato (DTF 143 III 65 consid. 5.2).

Così è anche in questo caso. La sentenza impugnata è motivata nel dettaglio e le ragioni che hanno portato l'istanza inferiore a confermare l'agire dell'AFC sono chiare. La ricorrente non le condivide, ma questa è una questione di merito, che non riguarda il diritto di essere sentiti (sentenza 2C_364/2020 del 30 ottobre 2020 consid. 6.2).

E. 4.2.2

Il diritto all'assunzione delle prove non impedisce a un'autorità di porre fine all'istruttoria, quando le prove assunte le hanno permesso di formarsi un'opinione e le ulteriori prove offerte non potrebbero condurla a modificare il suo convincimento (DTF 134 I 140 consid. 5.3). Il Tribunale federale riconosce alle istanze inferiori un ampio potere, ammettendo una lesione nell'apprezzamento anticipato delle prove solo se non ne hanno manifestamente compreso il senso e la portata, se hanno ommesso di considerare un mezzo di prova pertinente senza un serio motivo, o se, in base agli elementi raccolti, hanno tratto deduzioni insostenibili (DTF 143 IV 500 consid. 1.1).

Riguardo alla motivazione con la quale l'istanza inferiore ha rifiutato di sentire il presidente della società e la responsabile della contabilità (giudizio impugnato, consid. 8.6 in fine) o di assumere altre prove non viene però dimostrato nessun arbitrio.

E. 4.3

Di conseguenza, le censure di natura formale relative alla violazione del diritto di essere sentiti vanno respinte, perché infondate.

E. 5.1

Contestando la sentenza impugnata sul piano materiale, la ricorrente dichiara di non eccepire "le singole disposizioni normative - a livello teorico - in materia di imposizione sul valore aggiunto", ma di lamentare "la loro mancata corretta applicazione pratica" rispettivamente "l'assenza di qualsivoglia sensibilità interpretativa, che conduca a un risultato equo e ragionevole ai sensi di legge".

In merito al riparto svolto dall'AFC per "doppia utilizzazione" fa valere un apprezzamento che comporta una "violazione dei principi della buona fede, dell'uguaglianza di trattamento, del divieto di arbitrio... ancorati negli artt. 5 cpv. 3, 8 cpv. 1 e 9 Cost. fed." e una mancata considerazione delle "evenienze che caratterizzano la fattispecie", che avrebbe portato a una decisione "palesamente sproporzionata ex art. 36 cpv. 3 Cost. fed.". In relazione ai conti «4011 costo stampati pubblicitari» e «5611 Internet e grafica» lamenta anche la lesione dell'art. 21 cpv. 2 n. 27 LIVA, che il Tribunale amministrativo federale avrebbe ignorato a torto.

E. 5.2

Denunciando la mancata presa in considerazione di tutte le "evenienze che caratterizzano la fattispecie" la ricorrente - il cui discorso si concentra quasi solo sulla proporzione 30%-70% applicata in relazione alla voce «ER Noleggio» (precedenti consid. 3.2) - critica l'accertamento dei fatti e/o l'apprezzamento delle prove, che il Tribunale federale rivede nell'ottica del divieto d'arbitrio (DTF 140 III 115 consid. 2).

In una censura d'arbitrio sfocia anche la critica relativa alla soluzione adottata per tenere conto della "doppia utilizzazione". In effetti, la ricorrente non si lamenta dell'applicazione dell'art. 30 LIVA come tale e, nonostante si richiami all'art. 68 cpv. 1 OIVA, non contesta nemmeno il metodo applicato, in relazione alla scelta del quale è dato per altro ampio margine di manovra (sentenze 9C_612/2022 del 18 agosto 2023 consid. 8.4; 2C_933/2016 del 15 gennaio 2018 consid. 3.2). Per contro, si lamenta dell'apprezzamento che ha portato alla ripartizione decisa dall'AFC e alla sua conferma (precedenti consid. 3.2 e 3.3), che è di nuovo una questione in relazione alla quale il Tribunale federale interviene solo se quanto deciso è manifestamente insostenibile (sentenze 2C_812/2013 del 28 maggio 2014 consid. 2.4.3).

E. 5.3

Una decisione è arbitraria quando non si fonda su motivi seri e oggettivi o appare priva di senso o di scopo, è in manifesto contrasto con la situazione di fatto, lede gravemente una norma o un principio giuridico indiscusso, oppure urta in modo scioccante il sentimento di giustizia ed equità (DTF 144 I 170 consid. 7.3; 141 III 564 consid. 4.1).

Nella fattispecie, l'arbitrio non viene tuttavia dimostrato, né riguardo a quegli aspetti che la ricorrente avrebbe indicato all'istanza inferiore senza che essa li prendesse in

considerazione - in relazione ai quali l'insorgente ritiene necessario formulare delle "digressioni" e delle "precisazioni fattuali" -, né riguardo all'apprezzamento di tutti gli elementi di fatto ritenuti nel giudizio impugnato per confermare la ripartizione dell'AFC (precedenti consid. 3.2 e 3.3) e con il quale - contrariamente a quanto richiesto dall'art. 42 cpv. 2 e dall' art. 106 cpv. 2 LTF - l'insorgente si confronta solo a tratti.

E. 5.3.1

L'arbitrio nell'accertamento dei fatti e/o nell'apprezzamento (anche anticipato) delle prove è dato solo se 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, oppure se ha tratto delle deduzioni insostenibili (DTF 143 IV 500 consid. 1.1) e, attraverso aggiunte e precisazioni, come quelle contenute nel ricorso, l'esistenza di una simile situazione non viene sostanziata (sentenza 2C_636/2022 del 24 ottobre 2023 consid. 8.2).

E. 5.3.2

In relazione all'apprezzamento di tutti gli aspetti ritenuti nel giudizio impugnato per giungere a confermare la ripartizione attuata dall'AFC, la ricorrente si limita a fornire una propria lettura della fattispecie e a contrapporla a quella contenuta nella sentenza impugnata, che definisce "erronea" ed "ingiusta", e che contesta "recisamente". La presentazione di una soluzione differente, ponendo altri accenti rispetto a quanto fatto dall'istanza precedente, non dimostra però ancora l'insostenibilità della decisione presa da quest'ultima (DTF 144 I 318 consid. 5.4) e ciò vale anche per il rimprovero di "formalismo eccessivo", formulato senza spiegare in cosa consisterebbe e senza considerare che si tratta di una nozione che si riferisce piuttosto al diritto procedurale (art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 145 I 201 consid. 4.2.1).

E. 5.4

Contrariamente a quanto indicato nel ricorso, non è dimostrata nemmeno una violazione dell' art. 21 cpv. 2 n. 27 LIVA , richiamato davanti all'istanza inferiore in relazione ai conti «4011 costo stampati pubblicitari» e «5611 Internet e grafica».

E. 5.4.1

La norma in discussione prevede un'esclusione dall'imposta per le prestazioni di organizzazioni di utilità pubblica volte a promuovere l'immagine di terzi e le prestazioni di terzi volte a promuovere l'immagine di organizzazioni di utilità pubblica.

Il Tribunale amministrativo federale ne ha negato l'applicazione perché lo scopo degli stampati pubblicitari e del sito internet è essenzialmente quello di promuovere la manifestazione organizzata dalla ricorrente stessa, informando e attirando partecipanti ai vari appuntamenti organizzati durante il carnevale e non.

E. 5.4.2

Senza sostanziare l'arbitrio degli accertamenti su cui si è basata l'istanza precedente (art. 105 cpv. 1 LTF ; precedente consid. 2), l'insorgente si limita a sostenere che ciò non corrisponderebbe al vero, perché gli stampati e il suo sito internet avrebbero come "esclusivo obiettivo quello di dare risonanza all'impegno profuso dalle varie società e realtà locali nell'organizzazione e nel sostenimento dell'associazione stessa, di pubblica utilità". Già per il fatto che si basa su dei fatti diversi da quelli accertati, la tesi sostenuta non va

approfondita.

L'obiettivo "esclusivo" indicato dall'insorgente in merito a stampati e sito internet, che sarebbe quello di dare risonanza all'impegno profuso dalle società e realtà locali nell'organizzazione e nel sostenere la ricorrente e il carnevale che organizza, non è provato e appare ad ogni modo anche piuttosto inverosimile.

E. 5.5

Ad una conclusione più favorevole alla ricorrente non conduce infine il richiamo al principio della buona fede (art. 5 cpv. 3 e art. 9 Cost.), al principio della parità di trattamento (art. 8 Cost.) e al principio della proporzionalità (art. 36 cpv. 3 Cost.).

E. 5.5.1

L' art. 9 Cost. istituisce un diritto fondamentale del cittadino ad essere trattato dagli organi dello Stato secondo il principio della buona fede. Tale principio tutela il singolo nei confronti dell'autorità quando, in determinate condizioni, ha agito conformemente alle sue istruzioni e dichiarazioni (DTF 137 I 69 consid. 2.5.1).

Nell'impugnativa, l'adempimento delle condizioni richieste per ammettere la tutela della buona fede non è però sostanziato (art. 106 cpv. 2 LTF), perché essa contiene solo un riferimento alla buona fede che l'insorgente stessa avrebbe dimostrato, sottoponendosi "volontariamente e deliberatamente" ad un controllo dell'AFC e facendosi "parte attiva" durante la procedura. La critica va quindi respinta.

E. 5.5.2

Una decisione disattende il principio della parità di trattamento garantito dall' art. 8 Cost. se, tra casi simili, fa distinzioni che nessun fatto importante giustifica di fare o sottopone a regime identico delle situazioni che presentano tra loro differenze rilevanti e tali da rendere necessario un trattamento diverso (sentenza 9C_640/2022 del 13 marzo 2023 consid. 7.1). Siccome non vengono addotti argomenti che si riferiscono con precisione a una delle fattispecie indicate, anche questa critica dev'essere respinta (art. 106 cpv. 2 LTF).

E. 5.5.3

Per quanto riguarda la denuncia della violazione del principio della proporzionalità, va invece rilevato che essa si confonde con quella del divieto d'arbitrio, perché il Tribunale federale rivede l'aspetto della ripartizione decisa dall'AFC e confermata dall'istanza inferiore solo in quest'ottica (precedente consid. 5.2). Una manifesta insostenibilità della sentenza impugnata nel confermare detta ripartizione in relazione alla fattispecie di "doppia utilizzazione" riscontrata (art. 30 cpv. 1 LIVA) non è stata dimostrata (precedente consid. 5.3 seg.).

E. 6.1

Per quanto precede, il ricorso sussidiario in materia costituzionale dev'essere dichiarato inammissibile mentre, nella misura in cui è ammissibile, il ricorso in materia di diritto pubblico dev'essere respinto.

E. 6.2

Le spese giudiziarie, seguono la soccombenza (art. 66 cpv. 1 LTF). Non sono dovute ripetibili (art. 68 cpv. 3 LTF).

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