

# **BVGer A-746/2021 vom 14. April 2022**

Bundesverwaltungsgericht, 2022-04-14, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-746\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-746_2021)

FR: TAF A-746/2021 du 14 avril 2022

IT: TAF A-746/2021 del 14 aprile 2022

## **Regeste**

Imposta sul valore aggiunto

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Giusta l'art. 31 LTAF, il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 PA. In particolare, le decisioni pronunciate su reclamo dall'AFC in materia IVA possono essere impugnate dinanzi al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 33 lett. d LTAF; art. 83 cpv. 1 della legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto [LIVA, RS 641.20]). Il Tribunale è dunque competente per dirimere la presente vertenza. Fatta eccezione per quanto prescritto direttamente dalla LTAF come pure da eventuali normative speciali, la procedura dinanzi al Tribunale è retta dalla PA (cfr. art. 37 LTAF; art. 2 cpv. 4 PA; art. 81 cpv. 1 LIVA). Nell'ambito delle procedure in materia IVA, non si applica l'art. 2 cpv. 1 PA (cfr. art. 81 cpv. 1 LIVA).

### **E. 1.2**

Il presente ricorso è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (art. 52 PA). L'atto impugnato è una decisione dell'AFC fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che impone la società ricorrente al pagamento dell'IVA. Poiché la decisione impugnata comporta un onere pecuniario per la ricorrente quest'ultima risulta legittimata a ricorrere ai sensi dell'art. 48 cpv. 1 PA. Il ricorso è pertanto ricevibile in ordine e deve essere esaminato nel merito.

### **E. 2.1**

Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (art. 49 lett. b PA) nonché l'inadeguatezza (art. 49 lett. c PA; cfr. Moser/Beusch/Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2a ed. 2013, n. 2.149).

### **E. 2.2**

Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5; 141 V 234 consid. 1; DTAF 2007/41 consid. 2; Moor/Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 3a ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF

2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; Moor/Polter, op. cit., no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

### **E. 2.3**

Allorquando l'autorità reputa come chiare le circostanze di fatto e che le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione, essa emana la propria decisione. In tale ipotesi, se procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove proposte, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione, essa può porre un termine all'istruzione (cfr. DTF 133 II 384 consid. 4.2.3 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-2888/2016 del 16 giugno 2017 consid. 3.2 con rinvii; A-5070/2013 del 9 dicembre 2014 consid. 2.3.1 con rinvii; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. 3.144). Tale modo di procedere non è contrario al diritto di essere sentito garantito dall'art. 29 cpv. 2 Cost. (cfr. DTF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 2.3 con rinvii). Se al contrario, l'autorità di ricorso rimane nell'incertezza dopo aver provveduto alle investigazioni richieste dalle circostanze, essa applicherà le regole sulla ripartizione dell'onere probatorio. In tale contesto, e a difetto di disposizioni speciali in materia, il giudice s'ispirerà all'art. 8 CC, in virtù del quale chi vuol dedurre il suo diritto da una circostanza di fatto da lui asserita, deve fornirne la prova. Detto in altre parole, incombe all'amministrato il compito di stabilire i fatti che sono di natura a procurargli un vantaggio e all'amministrazione di dimostrare l'esistenza di quelli che assoggettano ad un obbligo in suo favore. L'assenza di prove va a scapito della parte che intendeva trarre un diritto da una circostanza di fatto non provata. Inoltre la sola allegazione non basta (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 2.3.2 con rinvii). Il principio inquisitorio non ha alcuna influenza sulla ripartizione dell'onere probatorio, poiché interviene ad un stadio anteriore (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 2.3 con rinvii). Applicate al diritto fiscale, tali regole presuppongono che l'amministrazione fiscale sopporti l'onere della prova delle circostanze di fatto che determinano l'imposizione o l'importo dell'imposta dovuto, ovvero i fatti che fondano o aumentano l'imposizione, mentre l'assoggettato di quelle che diminuiscono o azzerano l'imposizione, ovvero i fatti che l'esonerano o riducono l'importo d'imposta dovuto (cfr. DTF 146 II 6 consid. 4.2 con rinvii; 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-2176/2020 del 20 gennaio 2021 consid. 2.3 con rinvii; A-5070/2013 del 9 dicembre 2014 consid. 2.3.3 con rinvii). Se le prove raccolte dall'autorità forniscono sufficienti indizi dell'esistenza di elementi imponibili, spetta poi di nuovo al contribuente stabilire l'esattezza delle sue affermazioni e sostenere l'onere della prova del fatto che giustifica la sua esenzione (cfr. DTF 133 II 153 consid. 4.3;

[tra le tante] sentenza del TAF A-2888/2016 del 16 giugno 2017 consid. 3.2 con rinvii). Tuttavia, ciò si applica solo se risulta impossibile, nell'ambito della massima inquisitoria e in applicazione del principio del libero apprezzamento delle prove, stabilire i fatti corrispondenti con un grado di verosimiglianza sufficiente alla realtà (cfr. DTF 139 V 176 consid. 5.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 2.3 con rinvii).

#### **E. 2.4**

La LIVA è entrata in vigore il 1° gennaio 2010. Fatto salvo l'art. 113 LIVA, le disposizioni del diritto anteriore e le loro prescrizioni d'esecuzione rimangono ancora applicabili a tutti i fatti e i rapporti di diritto sorti durante la loro validità (art. 112 cpv. 1 LIVA). Nella misura in cui la fattispecie in esame concerne i periodi fiscali dal 1° gennaio 2012 al 31 dicembre 2016, alla stessa risultano dunque applicabili la LIVA e l'ordinanza del 27 novembre 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA, RS 641.201). Più precisamente, per quanto concerne il diritto materiale risulta applicabile la LIVA nella sua versione in vigore durante i periodi fiscali qui in esame.

#### **E. 2.5**

Le istruzioni dell'Amministrazione federale (come le Info IVA, le Info IVA concernenti i settori, le Info IVA concernenti la prassi, le informazioni generali, le linee direttive, le circolari, ecc.) non sono vincolanti per le autorità giudiziarie (cfr. Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. 2.173 seg.). I Tribunali devono tuttavia tenerne conto nell'ambito dei loro giudizi, allorquando le predette istruzioni consentono l'interpretazione corretta e adeguata delle disposizioni di legge applicabili nel caso specifico (cfr. DTF 141 II 401 consid. 4.2.2; 123 II 16 consid. 7; [tra le tante] sentenza del TAF A-3061/2018 del 4 giugno 2019 consid. 2.3.2 con rinvii).

#### **E. 3**

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la ripresa fiscale di 43'973 franchi operata dall'autorità inferiore nei confronti della ricorrente, a titolo di correzione dell'imposta precedente per consumo proprio, in correlazione alla modifica d'utilizzazione totale di un immobile - precedentemente di proprietà della ricorrente e da lei utilizzato in ambito della sua attività imprenditoriale - che sarebbe intervenuta con il trasferimento della proprietà della particella n. [...] (Comune di Y. \_\_\_\_\_) alla cassa pensioni, quest'ultima non avendo optato per la sua imposizione. Tale ripresa è recisamente contestata dalla ricorrente, secondo cui non vi sarebbero i presupposti per una correzione dell'imposta precedente. In tale contesto, prima di entrare nel merito del ricorso (cfr. consid. 4 del presente giudizio), qui di seguito il Tribunale richiamerà i principi applicabili alla presente fattispecie (cfr. consid. 3.1-3.4 del presente giudizio).

#### **E. 3.1**

Giusta l'art. 1 cpv. 2 LIVA, la Confederazione riscuote a titolo d'IVA un'imposta sulle prestazioni che i contribuenti effettuano a titolo oneroso sul territorio svizzero (imposta sulle prestazioni eseguito sul territorio svizzero), un'imposta sull'acquisto di prestazioni di imprese con sede all'estero da parte di destinatari che si trovano sul territorio svizzero (imposta sull'acquisto) e un'imposta sull'importazione di beni (imposta sull'importazione). Una prestazione è imponibile sul territorio svizzero unicamente se è effettuata da un contribuente dietro controprestazione (cfr. art. 18 cpv. 1 LIVA), ciò che presuppone la sussistenza di uno scambio di prestazioni - ovvero, una prestazione e una controprestazione

aventi un legame economico diretto - tra un fornitore (o prestatore) e un acquirente (o destinatario; cfr. DTF 138 II 239 consid. 3.2; DTAF 2019 III/1 consid. 3.1 con rinvii). In tale contesto, sono segnatamente imponibili all'IVA le prestazioni di servizi ex art. 3 lett. e LIVA e le forniture di beni ex art. 3 lett. d LIVA.

### **E. 3.2**

L'imposta è calcolata sulla controprestazione effettivamente ricevuta. La controprestazione comprende segnatamente anche il risarcimento di tutte le spese, fatturate separatamente o meno, nonché i tributi di diritto pubblico dovuti dal contribuente (cfr. art. 24 cpv. 1 LIVA). Non è inclusa nella base di calcolo la parte della controprestazione inerente al valore del terreno in caso di alienazione di un bene immobile (art. 24 cpv. 6 lett. c LIVA).

### **E. 3.3.1**

La messa a disposizione per l'uso o il godimento di fondi e parti di fondi è esclusa dall'imposta (art. 21 cpv. 2 n. 21 LIVA). Giusta l'art. 22 cpv. 1 LIVA - fatto salvo l'art. 22 cpv. 2 LIVA, che elenca le prestazioni per le quali l'opzione è esclusa - il contribuente può assoggettare all'imposta prestazioni che ne sono escluse (opzione) purché la indichi chiaramente o la dichiari nel rendiconto.

### **E. 3.3.2**

Giusta l'art. 28 cpv. 1 LIVA, fatti salvi gli artt. 29 e 33 LIVA, nell'ambito della sua attività imprenditoriale il contribuente può dedurre (lett. a) l'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero fatturatagli, (lett. b) l'imposta sull'acquisto da lui dichiarata (artt. 45-49 LIVA), (lett. c) l'imposta sull'importazione da lui versata o da versare, il cui credito non è subordinato a condizioni o il cui credito è subordinato a condizioni ed è scaduto, nonché l'imposta sull'importazione di beni da lui dichiarata (artt. 52 e 63 LIVA).

### **E. 3.3.3**

Giusta l'art. 29 cpv. 1 LIVA, non sussiste alcun diritto alla deduzione dell'imposta precedente per prestazioni e importazioni di beni utilizzati per la fornitura di prestazioni escluse dall'imposta se il contribuente non ha optato per la loro imposizione.

### **E. 3.4.1**

Se i presupposti per la deduzione dell'imposta precedente vengono successivamente a cadere (consumo proprio), la deduzione dell'imposta precedente deve essere corretta nel momento in cui tali presupposti sono venuti a cadere. L'imposta precedente dedotta, comprese le relative quote corrette a titolo di sgravio fiscale successivo, dev'essere restituita (cfr. art. 31 cpv. 1 LIVA). All'inverso, se i presupposti per la deduzione dell'imposta precedente si verificano successivamente (sgravio fiscale successivo), la deduzione dell'imposta precedente può essere effettuata nel periodo di rendiconto in cui tali presupposti si sono verificati. L'imposta precedente non dedotta, comprese le quote corrette a titolo di consumo proprio, può essere dedotta (cfr. art. 32 cpv. 1 LIVA). In entrambi i casi, la correzione della deduzione dell'imposta precedente è dovuta ad una modifica dell'utilizzazione (cfr. sentenza del TAF A-1763/2020 del 22 settembre 2021 consid. 4.3.2).

### **E. 3.4.2**

Più nel dettaglio, secondo la prassi dell'AFC (cfr. AFC, Info IVA 10 « Modifiche d'utilizzazione », valevole dal 1° gennaio 2010 [di seguito: Info IVA 10], cifra 2.1 segg.; AFC, Info IVA 4 concernente il settore « Edilizia », valevole dal 1° gennaio 2010 [di

seguito: Info IVA 4], cifra 11), si parla di modifiche d'utilizzazione quanto variano i rapporti d'utilizzazione che erano determinanti per la deduzione dell'imposta precedente al momento dell'acquisto di una prestazione in territorio svizzero o alla sua importazione. Le modifiche d'utilizzazione possono dare luogo a una correzione dell'imposta precedente per sgravio fiscale successivo (deduzione successiva dell'imposta precedente), quando un bene o una prestazioni di servizi sino a quel momento utilizzato al di fuori dell'attività imprenditoriale o per un'attività imprenditoriale non legittimante la deduzione dell'imposta precedente (p. es. per la realizzazione di prestazioni esclude dall'imposta) viene d'ora in poi destinato a un'attività imprenditoriale che dà diritto alla deduzione dell'imposta precedente (art. 32 LIVA). Nel caso opposto, la modifica d'utilizzazione dà luogo a una correzione dell'imposta precedente per consumo proprio (annullamento delle deduzioni dell'imposta precedente effettuate; art. 31 LIVA; cfr. Info IVA 10, cifra 2.1).

### **E. 3.4.3**

Si verificano modifiche d'utilizzazione totali quanto beni o prestazioni di servizi dopo la modifica d'utilizzazione sono utilizzati esclusivamente per un'attività imprenditoriale che dà diritto alla deduzione dell'imposta precedente oppure esclusivamente per un'attività imprenditoriale non legittimante il diritto alla deduzione dell'imposta precedente o al di fuori dell'attività imprenditoriale. La modifica d'utilizzazione totale va conteggiata nel periodo di rendiconto in cui si verifica. In caso di modifica d'utilizzazione totale, vi è effetto fiscale nel momento in cui si verifica la fattispecie (p. es. in caso di vendita di un bene immobile con il trasferimento di utili e rischi). Pertanto, ad esempio all'inizio e alla fine di ogni singola opzione per l'imposizione di una determinata parte di immobile, occorre sempre verificare se sussiste una modifica d'utilizzazione fiscalmente rilevante (cfr. Info IVA 10, cifra 2.2; parimenti Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, *Traité TVA*, 2009, pag. 774 n. 303). Nel caso di una modifica d'utilizzazione totale, la correzione dell'imposta precedente va di principio calcolata in modo effettivo. Le corrispondenti correzioni dell'imposta precedente (consumo proprio o sgravio fiscale) vanno effettuate al momento della modifica d'utilizzazione (cfr. Info IVA 10, cifra. 2.2.2).

### **E. 3.4.4**

Vi è segnatamente consumo proprio quando il contribuente preleva durevolmente o temporaneamente dalla sua impresa beni o prestazioni di servizi, sempre che al momento dell'acquisto o del conferimento dell'insieme degli stessi o di relativi componenti abbia proceduto a una deduzione dell'imposta precedente e li utilizza per un'attività imprenditoriale che non dà diritto alla deduzione dell'imposta precedente secondo l'art. 29 cpv. 1 LIVA (cfr. art. 31 cpv. 2 lett. b LIVA). Se il bene o la prestazione di servizi sono stati utilizzati durante il periodo compreso tra la ricezione della prestazione e il momento in cui i presupposti per la deduzione dell'imposta precedente sono venuti a cadere, la deduzione dell'imposta precedente deve essere corretta in funzione dell'importo del valore attuale del bene o della prestazione di servizi (cfr. art. 31 cpv. 3 LIVA). Al riguardo, l'art. 69 cpv. 2 OIVA precisa che la deduzione dell'imposta precedente va corretta riguardo a beni e prestazioni di servizi utilizzati che siano ancora disponibili e abbiano un valore attuale nel momento in cui sono venuti meno i presupposti per la deduzione dell'imposta precedente. Giusta l'art. 70 OIVA, il valore attuale va calcolato sulla base del prezzo d'acquisto, al netto del valore del terreno nel caso degli immobili, nonché sulla base delle spese che aumentano il valore. Non va tenuto conto delle spese di mantenimento del valore. Per spese di mantenimento del valore s'intendono quelle che servono unicamente a mantenere il valore e

la funzionalità di un bene, segnatamente le spese per servizi, manutenzione, esercizio, riparazione e ripristino (cpv. 1). Nel determinare il valore attuale di beni e prestazioni di servizi utilizzati occorre considerare, nel primo periodo fiscale dell'utilizzazione, la perdita di valore per tutto il periodo fiscale. Nell'ultimo periodo fiscale non ancora concluso non si può per contro operare alcun ammortamento, tranne nel caso in cui la modifica dell'utilizzazione intervenga l'ultimo giorno del periodo fiscale (cpv. 2). Tali due disposizioni dell'OIVA, che non fanno che precisare il calcolo del valore attuale di cui all'art. 31 cpv. 3 LIVA, rispettano i limiti della delega legislativa contenuta all'art. 31 cpv. 3 in fine LIVA (cfr. al riguardo, sentenza del TAF A-1763/2020 del 22 settembre 2021 consid. 5.3.1). Per quanto concerne più concretamente il calcolo del valore attuale, l'art. 31 cpv. 3 LIVA sancisce che per calcolare il valore attuale, l'importo dell'imposta precedente è ridotto linearmente, per i beni mobili e per le prestazioni di servizi, di un quinto per ogni anno trascorso e, per i beni immobili, di un ventesimo per ogni anno trascorso. Il sistema contabile non è rilevante. In casi motivati, il Consiglio federale può stabilire deroghe alle disposizioni sull'ammortamento. Sulla base di detta disposizione, per calcolare il valore attuale di un bene immobile ai sensi dell'IVA, l'importo dell'imposta precedente va dunque ridotto linearmente del 5% per ogni anno trascorso (tasso di ammortamento lineare del 5% annuo; cfr. parimenti Info IVA 10, cifra 3).

#### **E. 3.4.5**

La prassi dell'AFC precisa poi che l'oggetto di una correzione dell'imposta precedente è costituito unicamente dalle imposte precedenti a suo tempo fatte valere o non fatte valere su spese e investimenti fiscalmente rilevanti (cfr. Info IVA 10, cifra 3). Nel caso dei beni immobili, di regola sono fiscalmente rilevanti le spese d'investimento relative allo stabile attivabili secondo i principi generali della contabilità, ma non il valore del terreno (cfr. Info IVA 10, cifra 3.1.2). Il valore del terreno non è infatti rilevante dal punto di vista dell'IVA (cfr. art. 24 cpv. 6 lett. c LIVA; Info IVA 10, cifra 3.1.2 lett. e; Info IVA 4, cifra 10; parimenti consid. 3.2 del presente giudizio). Al riguardo non è rilevante se l'attivazione è stata o no effettivamente effettuata oppure se le spese (totali o parziali) sono state addebitate al conto economico. Per i beni immobili è quindi prevista una correzione dell'imposta precedente, per la nuova edificazione o l'acquisto di immobili, le spese di miglioria in relazione a misure di risparmio energetico, di tutela dell'ambiente e di conservazione dei monumenti storici, le ristrutturazioni considerevoli. Non va per contro effettuata alcuna correzione dell'imposta precedente sui costi di manutenzione, sui materiali d'esercizio e sugli altri costi senza carattere d'investimento (cfr. Info IVA 10, cifra 3.1.2). Sono considerate spese di miglioria le spese con carattere d'investimento che comportano un miglioramento della costruzione e che aumentano il valore dell'investimento. Non possono essere spese destinate al solo mantenimento della costruzione o delle relative possibilità d'utilizzazione (cfr. Info IVA 10, cifra 3.1.2 lett. b). Sono invece considerati costi di manutenzione e quindi fiscalmente non rilevanti quelli che originano un miglioramento della costruzione e che non aumentano durevolmente il valore dell'investimento. Tali costi hanno unicamente lo scopo di mantenere le condizioni attuali della costruzione e della sua utilizzazione (cfr. Info IVA 10, cifra 3.1.2 lett. d).

#### **E. 4.1**

Nel caso in disamina, il Tribunale rileva preliminarmente come sia qui incontestato che durante i periodi fiscali dal 1° gennaio 2012 al 31 dicembre 2016 - oggetto del controllo fiscale dell'autorità inferiore - la società ricorrente sia stata proprietaria di un immobile sito

a Y. \_\_\_\_\_ (particella n. [...]), acquistato negli anni 50, avente una superficie totale di 4'303 m<sup>2</sup>, di cui 3'034 m<sup>2</sup> occupati da uno stabile industriale e 1'269 m<sup>2</sup> di terreno e giardino. È altresì incontestato che detto immobile è stato utilizzato dalla ricorrente nell'ambito della sua attività imprenditoriale e che nel corso del 2012 è stato oggetto di una ristrutturazione considerevole, per la quale la ricorrente ha sostenuto dei costi d'investimento pari a 687'073 franchi, rappresentanti delle spese di miglioria con carattere d'investimento, ai sensi della prassi dell'AFC (cfr. consid. 3.4.5 del presente giudizio). In correlazione a tale investimento, essa ha dedotto interamente nei propri rendiconti IVA per il periodo fiscale 2012 la relativa imposta precedente (8%) di 54'966 franchi. È altresì pacifico, che il 30 settembre 2016 la società ricorrente ha poi venduto l'immobile al prezzo di 7'350'000 franchi alla cassa pensioni (cfr. doc. 5 prodotto dalla ricorrente), la quale non ha poi optato per la sua imposizione. In tali circostanze, non vi è dubbio alcuno che con la vendita dell'immobile è intervenuta una modifica d'utilizzazione totale per consumo proprio. Tale punto non è peraltro contestato dalla società ricorrente. La ricorrente contesta quindi il valore dell'immobile ch'essa ha venduto al momento di detta vendita e, di conseguenza, i tassi di ammortamento utilizzati dall'autorità inferiore per il calcolo di questo valore residuo. Essa sottolinea altresì che l'acquirente dell'immobile aveva già pianificato di demolire l'edificio industriale. Per tale motivo, questa costruzione non poteva avere un valore residuo al momento della vendita, la stessa dovendo essere distrutta. Ciò premesso, da un esame delle censure ricorsuali risulta che il litigio porta essenzialmente sulla questione a sapere se tale modifica d'utilizzazione totale giustifichi o meno nella presente fattispecie una correzione per consumo proprio della deduzione dell'imposta precedente effettuata dalla ricorrente nel 2012 in correlazione con la ristrutturazione considerevole dell'immobile, così come ritenuto dall'autorità inferiore. Più concretamente, per il Tribunale si tratta di stabilire se al momento del trasferimento della proprietà dell'immobile alla cassa pensioni - e meglio, al momento della modifica d'utilizzazione totale -, lo stesso aveva o meno ancora un valore attuale ai sensi dell'IVA comportante la correzione della deduzione dell'imposta precedente, tale punto essendo qui recisamente contestato dalla società ricorrente. Rispettivamente se al momento del trasferimento della proprietà alla cassa pensioni, i lavori di ristrutturazione che hanno dato origine alla deduzione dell'imposta precedente nel 2012 - su cui si fonda l'autorità inferiore per ritenere un valore residuo dell'immobile - avevano o meno ancora un valore attuale ai sensi dell'IVA. Nella misura in cui la correzione della deduzione dell'imposta precedente (consumo proprio) presuppone che l'immobile sia ancora disponibile e abbia un valore attuale ai sensi dell'art. 31 cpv. 3 LIVA, in combinato disposto con l'art. 69 cpv. 2 OIVA, nel momento in cui sono venuti meno i presupposti per la deduzione dell'imposta precedente - ovvero con la modifica d'utilizzazione totale -, la stessa presuppone infatti che vi sia ancora un valore attuale ai sensi dell'IVA, da calcolarsi secondo i criteri dettati dall'art. 70 OIVA (cfr. consid. 3.4.4 del presente giudizio).

#### **E. 4.2.1**

Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore ha ritenuto che poiché al momento del trasferimento della proprietà dell'immobile alla cassa pensioni, il prezzo d'acquisto sarebbe stato interamente ammortizzato, in virtù dell'art. 69 cpv. 2 OIVA, il valore residuale di tale immobile andrebbe calcolato unicamente in base alle spese di ristrutturazione sostenute nel 2012, sulle quali la società ricorrente ha dedotto la totalità dell'imposta precedente pari a 54'966 franchi (cfr. decisione impugnata, consid. 3.3). Per calcolare il valore attuale dell'immobile, l'autorità inferiore ha indicato di dover ridurre linearmente del 5 % per ogni

anno trascorso l'importo dell'imposta precedente e di dover considerare, nel primo periodo fiscale dell'utilizzazione, la perdita di valore per tutto il periodo fiscale. Essa ha altresì indicato che, nell'ultimo periodo fiscale non ancora concluso non si potrebbe per contro operare alcun ammortamento, tranne nel caso in cui la modifica d'utilizzazione intervenga l'ultimo giorno del periodo fiscale. In concreto, essa ha ritenuto che la modifica d'utilizzazione avrebbe avuto luogo il 30 settembre 2016, per cui ha tenuto conto di un ammortamento su 4 anni, dal 2012 sino al 2015 (ultimo periodo fiscale concluso), corrispondente al 20 %. Così facendo, essa ha ritenuto la sussistenza di un valore residuo al momento del trasferimento lo stabile in questione, giustificante la correzione della deduzione dell'imposta precedente per consumo proprio, dell'importo di 43'973 franchi, secondo il calcolo seguente (cfr. decisione impugnata, consid. 3.3; decisione del 29 gennaio 2019, consid. 3.5 [atto n. 9 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore {di seguito: inc. AFC}]): Totale netto dei costi d'investimento fr. 687'073 Imposta precedente recuperata (= 8% di fr. 687'073) fr. 54'966 ./ ammortamento per gli anni dal 2012 al 2015 (= 4 anni al 5%, ovvero 20% di fr. 54'966 - IP deducibile) - fr. 10'993 Rettifica dell'imposta precedente fr. 43'973

#### **E. 4.2.2**

Di avviso contrario, la società ricorrente sostiene che al momento del trasferimento della proprietà alla cassa pensioni il valore residuo dello stabile era pari a zero, sicché in realtà sarebbe stato trasferito unicamente il terreno, il cui valore non è rilevante ai fini dell'IVA ex art. 24 cpv. 6 lett. c LIVA. In effetti, dal contratto di vendita risulterebbe che la costruzione sarebbe stata demolita e che così gli investimenti da lei effettuati nel 2012 sarebbero stati soppressi e quindi senza più alcun valore. La ricorrente ritiene dunque che non vi sarebbe alcun valore residuo affidabile per determinare la deduzione dell'imposta precedente da correggere (consumo proprio). A sostegno della sua posizione, essa cita il seguente articolo dottrinale: « Rudolf Schumacher, MWST auf Abbruchkosten bei Immobilien, in: Der Schweizer Treuhänder 6-7/99, pagg. 629 segg. » (cfr. ricorso 18 febbraio 2021, punto 2.1). A mente della ricorrente, il concetto di ammortamento corrisponderebbe al riscontro contabile della perdita di valore dovuta all'usura, dal tempo o dall'invecchiamento subita da un determinato bene. A livello economico raffigurerebbe la ripartizione nel tempo di un costo o di un valore. Citando gli artt. 665, 669 e 960 cpv. 2 CO circa i limiti massimi di valutazione di un attivo aziendale, la ricorrente ritiene che per il fatto che il bene immobiliare non aveva per le parti che hanno concluso l'atto di compravendita alcun valore, tanto da prevedere la necessità comprovata nell'atto stesso di un abbattimento totale dell'opera e conseguentemente presa in carico di tali costi da parte dell'acquirente, non si potrebbe ragionevolmente pretendere dalla ricorrente che vi sia ancora un valore residuo (importo del tutto teorico e non riscontrabile nella realtà contabile aziendale) e su questo ancora percepire una restituzione dell'IVA ammontante all'80% dell'investimento effettuato. Tale modo di procedere non terrebbe conto della realtà economica ed effettiva della valutazione dell'immobile e di quello che può essere considerato corretto da un punto di vista economico (cfr. ricorso 18 febbraio 2021, punto 2.2). Ad ulteriore prova della sua posizione, la ricorrente richiama la giurisprudenza in correlazione alla vendita di un immobile da demolire dello scrivente Tribunale di cui alla sentenza A-5099/2015 del 20 gennaio 2016 e del Tribunale federale di cui alla sentenza 2C\_166/2016 del 27 ottobre 2017. Pur essendo la fattispecie alla base di dette sentenze diversa da quella in esame, essa ritiene che nelle stesse vi sarebbero spunti interessanti che potrebbero essere qui ripresi. Benché la vendita di un terreno con un immobile destinato alla demolizione secondo il

diritto civile rappresenti una vendita di un terreno costruito, essa ritiene che, dal punto di vista economico, si tratterebbe di un'operazione immobiliare il cui valore sarebbe costituito dal valore del terreno, dedotti i costi di demolizione. Quanto ritenuto dall'autorità inferiore - che avrebbe insistito sulla mancata indicazione del valore del terreno per 1 franco nell'atto pubblico di vendita - apparirebbe eccessivamente formalistico e, nel risultato, ignorerebbe la realtà economica dell'operazione. Se poi la ricorrente invece di proceder come avvenuto, avesse demolito l'edificio industriale e lo avesse effettuato nella sua attività imprenditoriale per riportare la proprietà immobiliare al suo stato naturale e successivamente venderla all'acquirente, le spese sostenute sarebbero state interamente e in maniera incondizionata da considerarsi come deducibili ai fini dell'IVA. Le stesse conseguenze, si sarebbero verificate anche nell'ipotetica cessazione dell'attività imprenditoriale della ricorrente e quindi della messa in liquidazione. In questi due casi, l'autorità inferiore non avrebbe proceduto ad una correzione della deduzione dell'imposta precedente (consumo proprio) a seguito di una modifica d'utilizzazione totale. Per finire essa ritiene che l'azzeramento del valore residuo dell'investimento dell'immobile non sarebbe dovuto alla cessione dello stesso, ma andrebbe considerato come ultimo atto della vita dell'immobile presso la ricorrente. L'immobile trapassato dalla ricorrente si sarebbe trovato al momento stesso del trapasso senza ombra di dubbio nell'ultima fase di demolizione e di risanamento del terreno che è stato utilizzato per scopo imponibili ai fini dell'IVA (cfr. ricorso 18 febbraio 2021, punto 2.3).

#### **E. 4.3**

Al riguardo, il Tribunale osserva innanzitutto come le considerazioni e le conclusioni dell'autorità inferiore siano in linea con quanto previsto dalle disposizioni applicabili alla presente fattispecie. Il calcolo effettuato dall'autorità inferiore - così come esposto al consid. 4.2.1 del presente giudizio, a cui si rinviano le parti - è infatti corretto e non può che essere qui seguito dal Tribunale. Più nel dettaglio, è a giusto titolo che l'autorità inferiore - premesso e non contestato dalla ricorrente che al momento del trasferimento di proprietà il prezzo d'acquisto dell'immobile era stato interamente ammortizzato - ha determinato il valore attuale dell'immobile, prendendo come base di calcolo le spese di ristrutturazione sostenute dalla società ricorrente nel 2012, da considerarsi spese di miglioria con carattere d'investimento, sulle quali quest'ultima ha dedotto la totalità dell'imposta precedente pari a 54'966 franchi nei propri rendiconti 2012. Ciò è quanto sancito dall'art. 31 cpv. 3 LIVA, in combinato disposto con gli artt. 69 cpv. 2 e 70 OIVA (cfr. consid. 3.4.4 del presente giudizio) e dalla prassi dell'AFC (cfr. consid. 3.4.5 del presente giudizio). Considerato che la modifica d'utilizzazione ha avuto luogo il 30 settembre 2016, è altresì a giusto titolo ch'essa ha poi ridotto l'importo dell'imposta precedente di 54'966 franchi, tenendo conto di un ammortamento lineare del 5% su 4 anni pari a 10'993 franchi (= 5% su 4 anni di fr. 54'966), dal 2012 sino al 2015 (ultimo periodo fiscale concluso), corrispondente al 20 %, così come prescritto dall'art. 31 cpv. 3 LIVA (cfr. consid. 3.4.4 del presente giudizio). La correzione della deduzione dell'imposta precedente pari a 43'973 franchi (= fr. 54'966 ./ fr. 10'993) è pertanto corretta e va qui confermata.

#### **E. 4.4**

Ciò sancito, gli argomenti sollevati dalla società ricorrente al riguardo non possono invece essere qui condivisi dal Tribunale e non permettono in alcun modo d'inficiare le conclusioni dell'autorità inferiore di cui sopra, per i motivi seguenti.

##### **E. 4.4.1**

In primo luogo, diversamente da quanto ritenuto dalla ricorrente, il Tribunale precisa che sotto il profilo dell'IVA nel valutare se un immobile abbia o meno ancora un valore attuale non è il valore economico secondo le norme di diritto commerciale (rispettivamente la realtà economica) ad essere qui determinante, bensì il valore attuale ai sensi dell'IVA, che va calcolato tenuto conto delle regole chiare e precise dell'art. 31 cpv. 3 LIVA, in combinato disposto con gli artt. 69 cpv. 2 e 70 OIVA (cfr. consid. 3.4.4 del presente giudizio), giustamente applicate dall'autorità inferiore. Trattandosi di regole previste espressamente dalla LIVA, le stesse vincolano il Tribunale ai sensi dell'art. 190 Cost., sicché non vi è alcun margine per discostarsene. Peraltro la legalità dell'OIVA è stata confermata dal Tribunale al consid. 3.4.4 del presente giudizio. Come visto, sulla base dell'art. 31 cpv. 3 LIVA, per calcolare il valore attuale, l'importo dell'imposta precedente è ridotto linearmente, per i beni immobili, di un ventesimo per ogni anno trascorso. Detto in altri termini, l'ammortamento va calcolato ex lege applicando un tasso di ammortamento lineare del 5% per ogni anno trascorso, ciò a prescindere dall'ammortamento effettivo contabilizzato dalla società ricorrente nei propri conti per quanto concerne lo stabile industriale e/o in rapporto ai lavori di miglioria considerevoli effettuati sullo stesso nel 2012 (cfr. doc. 4 prodotto dalla ricorrente). Ora, tenuto conto dei lavori di ristrutturazione effettuati sullo stabile industriale nel 2012 e della relativa deduzione dell'imposta precedente, procedendo all'ammortamento lineare del 5% per quattro anni, è risultato che al momento del trasferimento dell'immobile nel 2016 alla cassa pensioni, lo stesso aveva ancora un valore attuale ai sensi dell'IVA. Va qui sottolineato che la ricorrente non ha mai contestato la base del calcolo degli ammortamenti, nel senso che i lavori di ristrutturazione da lei effettuati nel 2012 avevano effettivamente un valore di 687'073 franchi, così come ritenuto dall'autorità inferiore. In particolare, la ricorrente non ha contestato che i lavori di ristrutturazione da lei effettuati non abbiano apportato un tale valore. In tale contesto, l'articolo di dottrina di Rudolf Schumacher citato dalla ricorrente (cfr. doc. 11 allegato al reclamo di cui all'atto n. 10 dell'inc. AFC) secondo cui se uno stabile ceduto non ha più valore in corso di vendita, allora non vi è luogo di procedere alla correzione della deduzione dell'imposta precedente, non le è dunque di alcun soccorso, non essendo qui il caso. Poco importa pertanto se nei fatti la società ricorrente e l'acquirente abbiano o meno convenuto di un prezzo di vendita più basso, considerando come completamente ammortizzato il valore dello stabile industriale al momento del suo trasferimento nel 2016. Il fatto che le parti abbiano concretamente convenuto nell'atto di compravendita (cfr. doc. 5 prodotto dalla ricorrente) che successivamente al trasferimento di proprietà, l'acquirente avrebbe provveduto a sue spese alla demolizione dello stabile industriale, non è un elemento permettente di ritenere quest'ultimo come senza valore attuale ai sensi dell'IVA. Come visto, il valore attuale va infatti calcolato secondo le regole precise sancite in materia IVA. In tale contesto, non è poi eccessivamente formalistico il fatto che l'autorità inferiore non abbia considerato che invero la ricorrente avrebbe trasferito solo il terreno, poiché non avrebbe indicato nell'atto di compravendita un valore pari a 1 franco dello stabile industriale.

#### **E. 4.4.2**

In secondo luogo, nella presente fattispecie non trova applicazione la giurisprudenza di cui alla sentenza del Tribunale federale 2C\_166/2016 del 27 ottobre 2017 resa in rapporto alla sentenza dello scrivente Tribunale A-5099/2015 del 20 gennaio 2016, richiamata dalla ricorrente in maniera incompleta, la stessa avendo omissis importanti passaggi del consid. 5.3. Nel caso della predetta giurisprudenza, la questione centrale era quella della deduzione

dell'imposta precedente in correlazione con i lavori di demolizione di locali commerciali effettuati dal proprietario attuale dell'immobile, prima del trasferimento della proprietà a terzi. Tale non è ovviamente la questione giuridica qui in esame, dal momento che in concreto litigiosa è la correzione della deduzione dell'imposta precedente per avvenuta modifica d'utilizzazione totale (consumo proprio) dell'immobile. Ora vero è che, nella succitata sentenza, il Tribunale federale ha spiegato che, in generale, un edificio passa attraverso diverse fasi nel corso di un'attività imprenditoriale (costruzione, gestione, demolizione o vendita). Vero è anche che lo stesso ha precisato che la demolizione rappresenta l'ultima fase dell'attività imprenditoriale, se l'oggetto continua ad essere di proprietà della persona che lo ha precedentemente utilizzato. I lavori di demolizione - a condizione che non siano eseguiti dal nuovo proprietario - si verificano indipendentemente da qualsiasi ulteriore utilizzo dell'immobile e non danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Altra è la situazione, nel caso in cui il nuovo proprietario acquista l'immobile, lo demolisce e lo utilizza per nuovi scopi. In questo caso, dal punto di vista del nuovo proprietario (cfr. anche la sentenza dello scrivente Tribunale A-1436/2020 del 22 settembre 2020 consid. 3.1), la demolizione fa parte della fase di costruzione della vita dell'immobile, per quanto riguarda il nuovo uso; il nuovo proprietario è all'inizio della sua attività imprenditoriale. In tal caso la demolizione totale e il risanamento del suolo danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente nell'ambito dell'attività imprenditoriale, se non vengono utilizzati per scopi esenti dall'IVA (cfr. sentenza del TF 2C\_166/2016 del 27 ottobre 2017 consid. 5.3). Tale giurisprudenza non è tuttavia trasponibile al caso in esame.

#### **E. 4.4.3**

In terzo luogo, alla ricorrente non è neppure di aiuto, argomentare che nel caso in cui essa avesse deciso diversamente, e meglio, di demolire lo stabile industriale prima di vendere l'immobile alla cassa pensione, allora si sarebbe chiaramente considerato che solo il valore del terreno veniva trasferito all'acquirente, ciò che non avrebbe comportato alcuna correzione della deduzione dell'imposta precedente, difettandone i presupposti. Analogo discorso, vale per quanto attiene l'argomentazione secondo cui se la stessa fosse invece fallita e stata liquidata, allora non vi sarebbero stati i presupposti per la correzione della deduzione dell'imposta precedente. A prescindere dalla questione a sapere se dette due ipotesi evocate dalla ricorrente avrebbero potuto o meno condurre ad un risultato diverso, non va dimenticato che, dal punto di vista dell'IVA, il contribuente deve sopportare le conseguenze fiscali delle forme giuridiche da lui scelte per organizzare le proprie relazioni, l'AFC deve accettarne le conseguenze e non può intervenire, nella misura in cui l'organizzazione delle relazioni economiche delle parti interessate permangono nei limiti legali (cfr. DTAF 2007/38 consid. 5.3.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 5.2.2 con rinvii).

#### **E. 4.5**

In definitiva, alla luce di quanto precede, il Tribunale giunge alla conclusione che le censure sollevate dalla società ricorrente non sono tali da far ritenere che invero al momento del trasferimento della proprietà dell'immobile alla cassa pensioni avvenuta del 2016, con conseguente modifica d'utilizzazione totale, non vi sarebbe più stato alcun valore attuale ai sensi dell'IVA dello stabile industriale. Ne consegue che, in presenza di un valore attuale ai sensi dell'IVA dell'immobile al momento del trasferimento, la correzione della deduzione dell'imposta precedente a seguito della modifica d'utilizzazione totale (consumo proprio) effettuata dall'autorità inferiore appare giustificata e corretta.

## **E. 5**

Da ultimo il Tribunale deve ancora esaminare d'ufficio se il credito fiscale in oggetto è prescritto o meno (cfr. sentenza del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 3.1.1 con rinvii).

### **E. 5.1**

La prescrizione, nella misura in cui concerne l'esistenza del credito fiscale, è di diritto materiale (cfr. sentenze del TF 2C\_243/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 5 con rinvio; 2C\_551/2009 del 13 aprile 2010 consid. 2.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-3678/2016 del 6 agosto 2018 consid. 3.1 con rinvii; Rüegegger, MWSTG-Kommentar, n. 5 ad art. 42 LIVA). Per questo motivo, alla stessa risulta applicabile il diritto vigente al momento in cui le circostanze di fatto alla base del gravame hanno avuto luogo. Nella fattispecie, la prescrizione dei crediti fiscali in materia IVA è retta dall'art. 42 LIVA. Giusta l'art. 42 cpv. 1 LIVA, il diritto di tassazione si prescrive in cinque anni dalla fine del periodo fiscale in cui è sorto il credito fiscale (« termine di prescrizione relativa »). La prescrizione è interrotta mediante una dichiarazione scritta ricettizia volta a determinare o correggere il credito fiscale, mediante una decisione, una decisione su reclamo o una sentenza. L'annuncio di un controllo secondo l'art. 78 cpv. 3 LIVA o l'inizio di un controllo non annunciato comporta una corrispondente interruzione della prescrizione (cfr. art. 42 cpv. 2 LIVA). Se la prescrizione è interrotta dall'AFC o da un'autorità di ricorso, il termine di prescrizione decorre nuovamente. Il nuovo termine di prescrizione è di due anni (cfr. art. 42 cpv. 3 LIVA; sentenza del TAF A-3678/2016 del 6 agosto 2018 consid. 3.1). Il termine di prescrizione relativa di cui all'art. 42 cpv. 2 LIVA può essere interrotta fino al momento del termine di prescrizione assoluta di cui all'art. 42 cpv. 6 LIVA (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 3.1.2 con rinvii). In virtù dell'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 (« termine di prescrizione assoluta »; cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 3.1.2 con rinvii; Rüegegger, MWSTG-Kommentar, n. 6 segg. ad art. 42 LIVA).

### **E. 5.2**

In concreto, il Tribunale rileva che il credito fiscale qui in oggetto relativo al periodo fiscale 2016 non risulta ancora prescritto, nella misura in cui non è ancora intervenuta la prescrizione assoluta ex art. 42 cpv. 6 LIVA e il termine di prescrizione di 5 anni è stata regolarmente interrotto a più riprese, con conseguente decorrenza di un nuovo termine di 2 anni ai sensi dell'art. 42 cpv. 3 LIVA, e meglio: la prima volta con il controllo fiscale nel settembre 2017 (cfr. atto n. 2 dell'inc. AFC), poi con l'AT n. 392'547 del 9 ottobre 2017 (cfr. atto n. 3 dell'inc. AFC), successivamente con la decisione del 29 gennaio 2019 (cfr. atto n. 9 dell'inc. AFC) e da ultimo con la decisione su reclamo del 19 gennaio 2021 (cfr. atto n. 11 dell'inc. AFC). Nella misura in cui è proprio nel periodo fiscale 2016 che è intervenuto il cambiamento d'utilizzazione comportante la correzione della deduzione dell'imposta precedente concernente la ripresa fiscale in oggetto, non vi è alcun motivo per modificare i crediti fiscali relativi ai periodi fiscali 2012-2015, per i quali si precisa non è stata qui controllata la prescrizione. Nella misura in cui il credito fiscale in oggetto non è qui ancora prescritto ex art. 42 LIVA, la decisione impugnata va dunque confermata e il ricorso integralmente respinto.

## **E. 6**

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese processuali sono poste a carico della società ricorrente qui parte integralmente soccombente (cfr. art. 1 segg. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in 3'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF). Alla crescita in giudicato del presente giudizio, detto importo verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 3'000 franchi da lei versato a suo tempo. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione alla ricorrente di un'indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

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