

Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Corte I
A-1649/2006
{T 0/2}

Sentenza del 5 febbraio 2008

Composizione

Giudici Markus Metz (presidente del collegio),
Pascal Mollard, Claudia Pasqualetto Péquignot,
cancelliere Marco Savoldelli.

Parti

X._____,
ricorrente,

contro

**Amministrazione federale delle contribuzioni,
Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berna,
autorità inferiore.**

Oggetto

Imposta sul valore aggiunto (1.1.1995-31.12.2000)

Fatti:

A. X._____ è un'associazione di diritto privato con sede a Lugano (...). Tra le attività da lei svolte (...), X._____ assume pure l'amministrazione di casse di compensazione per assegni familiari (...).

B. X._____ è iscritta nel registro dei contribuenti per l'imposta sul valore aggiunto a far tempo dal 1. gennaio 1995. Come da annuncio inviatole con lettera del 19 dicembre 2000, nei mesi di maggio e giugno 2001 essa è stata oggetto di un controllo da parte dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), a seguito di cui – con riferimento al periodo dal 1. gennaio 1995 al 31 dicembre 2000 – il 21 giugno 2001 le è stata notificata una ripresa per un ammontare di fr. 138'558.-- oltre a interessi di mora del 5% dal 30 dicembre 1998. Quale motivo della ripresa l'AFC ha indicato che le indennità percepite da quest'ultima per la gestione amministrativa e contabile delle casse di compensazione per assegni familiari (CAF), ossia (...) costituivano delle controprestazioni per prestazioni di servizi, imponibili all'aliquota normale.

Il 18 luglio 2001 X._____ ha inoltrato all'AFC una lettera definitiva, a titolo cautelare, come reclamo. Con tale scritto essa ha contestato la citata ripresa ritenendola lesiva del principio della buona fede, delle disposizioni in materia di IVA e del principio della proporzionalità. Dopo aver nuovamente esaminato la fattispecie, il 30 luglio 2002 l'AFC ha emesso una decisione di riscossione, contro la quale X._____ ha interposto formale reclamo il 29 agosto successivo. Con questo atto, dopo avere in precedenza invocato l'esclusione dall'imposta delle operazioni in oggetto (cfr. menzionato scritto del 18 luglio 2001), X._____ ha contestato l'assoggettamento all'imposta delle CAF. Nel contempo, essa ha ribadito la violazione dal parte dell'AFC del principio della buona fede.

Di qui la decisione del 23 agosto 2006 con cui l'AFC ha respinto il citato reclamo e confermato integralmente la ripresa di fr. 138'558.--, oltre a interessi.

C. La decisione su reclamo dell'AFC è stata impugnata con ricorso del 21 settembre 2006 davanti all'allora Commissione di ricorso in materia di contribuzioni (CRC). Con questo atto, X._____ (ricorrente) ha po-

stulato l'annullamento della decisione impugnata, ribadendo in sostanza gli argomenti addotti con reclamo del 29 agosto 2002.

Da parte sua, con risposta del 19 ottobre 2006 l'AFC ha invitato la CRC a respingere il ricorso con onere di spese a carico della ricorrente.

D. Al momento dello scioglimento della CRC, il 31 dicembre 2006, l'incarto è stato trasmesso al Tribunale amministrativo federale. Con lettera del 19 gennaio 2007 quest'ultimo ha confermato alle parti la ripresa del dossier ed ha loro comunicato la composizione del collegio giudicante.

Ulteriori fatti e argomentazioni verranno menzionati, per quanto necessario, nel seguito.

Diritto:

1.

1.1 Il Tribunale amministrativo federale è competente per decidere il presente gravame in virtù degli artt. 1, 31, 32 e 53 cpv. 2 della legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF; RS 173.32).

Sempre giusta l'art. 53 cpv. 2 LTAF, esso giudica i ricorsi pendenti presso le commissioni federali di ricorso o d'arbitrato o presso i servizi dei ricorsi dei dipartimenti al 1. gennaio 2007, nella fattispecie la CRC, applicando il nuovo diritto processuale.

Fatta eccezione per quanto direttamente prescritto dalla LTAF come pure da normative speciali (cfr. art. 37 LTAF, art. 2 e art. 4 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa [PA; RS 172.021]), la presente procedura soggiace alla PA.

1.2 Il ricorso è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (art. 52 PA). Al momento del suo inoltro, pacifica era anche la competenza della CRC, istanza da cui lo scrivente Tribunale ha ricevuto il gravame.

1.3 In quanto destinataria della decisione impugnata, che la condanna al pagamento di un importo a titolo di ripresa fiscale, la ricorrente ha senz'altro qualità per ricorrere (art. 48 cpv. 1 PA).

Per quanto precede, il ricorso è ricevibile in ordine e dev'essere esaminato nel merito.

2.

Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti e l'inadeguatezza (art. 49 PA). Da parte sua, il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (PIERRE MOOR, *Droit administratif*, vol. II, 2. ed., Berna 2002, no. 2.2.6.5.). Anche in ambito fiscale, i principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati. L'autorità competente procede infatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (XAVIER OBERSON, *Le contentieux fiscal*, in: *Les procédures en droit fiscal*, 2. ed., Berna 2005, pag. 722 segg.).

Nella fattispecie, la ricorrente solleva due censure distinte. Da un lato, denuncia una violazione del principio della buona fede da parte dell'AFC; dall'altro, rileva un'errata applicazione delle norme in materia di assoggettamento all'IVA in relazione alla sua attività di gestione delle CAF.

3.

Tenuto conto delle censure sollevate, prima di passare all'eventuale analisi nel merito delle norme specifiche in ambito di imposta sul valore aggiunto, occorre soffermarsi sull'asserita violazione del principio della buona fede da parte dell'AFC.

3.1 Ancorato all'art. 9 della Costituzione federale del 18 aprile 1999 (Cost; RS 101) e valido per l'insieme dell'attività dello Stato, il principio della buona fede conferisce all'amministrato, a certe condizioni, il diritto di esigere dalle autorità che si conformino alle promesse o alle assicurazioni fattegli e che non tradiscano la fiducia posta in esse (DFT 131 II 627, consid. 6.1; DTF 130 I 26, consid. 8.1; DTF 129 I 161, consid. 4). Il principio della buona fede contraddistingue pure i rapporti

tra le autorità fiscali e il contribuente; il diritto fiscale è tuttavia dominato dal principio della legalità, di modo che il principio della buona fede risulta avere in questo ambito un'influenza più limitata, soprattutto nei casi vi entri in collisione (art. 5 Cost; cfr. inoltre sempre DTF 131 II 627, consid. 6.1; DTF 118 Ib 312, consid. 3b; JEAN-MARC RIVIER, *Droit fiscal suisse*, 2. ed., Losanna 1998, pag. 132; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6. ed., Zurigo 2002, pag. 28).

Secondo la giurisprudenza, un'indicazione o una decisione dell'amministrazione possono obbligare quest'ultima ad acconsentire ad un amministrato di appellarsi, quand'anche esse risultassero errate, a condizione che (a) l'autorità sia intervenuta in una situazione concreta nei confronti di una persona determinata, (b) che abbia agito nei limiti delle sue competenze o presunte tali, (c) che l'amministrato non abbia potuto rendersi conto immediatamente dell'erroneità dell'indicazione ricevuta, (d) che in base a tale indicazione quest'ultimo abbia preso disposizioni concrete alle quali egli non potrebbe rinunciare senza subire un pregiudizio, infine (e) che la regolamentazione in materia non sia cambiata posteriormente al momento in cui l'autorità ha formulato il suo avviso (cfr. ancora DTF 131 II 627, consid. 6.1 e le referenze ivi citate; decisione del Tribunale amministrativo federale A-1391/2006 del 16 gennaio 2008, consid. 2.3; BEATRICE WEBER-DÜRLER, *Neuere Entwicklungen des Vertrauensschutzes*, *Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl]* 103/2002, pag. 281 segg., con ulteriori rimandi a dottrina e giurisprudenza).

3.2 Nel caso in esame, la ricorrente ritiene che non rispondendo alla lettera del 22 dicembre 1994, con la quale – in occasione della sua iscrizione al registro dei contribuenti – la stessa indicava all'AFC come avrebbe proceduto al calcolo dell'IVA dovuta in relazione alle sue diverse attività, essa abbia implicitamente ammesso la correttezza di questo modo di agire e non sia quindi più legittimata a procedere ad una ripresa fiscale rimproverendole fatti riconducibili a tale scritto. In particolare, la ricorrente contesta all'AFC il fatto di non essersi mai dichiarata contraria ai contenuti di quello scritto per poi opporvisi nell'ambito di un controllo avvenuto in un secondo tempo, procedendo alla ripresa che ci occupa. Con riferimento alla giurisprudenza citata più sopra (consid. 3.1), la ricorrente conclude che il comportamento dell'AFC sarebbe lesivo del principio della buona fede e postula che la ripresa venga annullata.

3.3 Sennonché, come correttamente rilevato dall'autorità inferiore e contrariamente a quanto sostenuto dalla qui ricorrente, dal silenzio dell'AFC nei confronti della sua lettera del 22 dicembre 1994 – che per altro ancora si riferisce solo alla sua prima tesi sostenuta, ovvero all'esclusione dall'imposta delle operazioni di amministrazione e gestione delle CAF (cfr. successiva consid. 6) – non può essere dedotta nessuna assicurazione su cui essa potesse fare affidamento.

Quanto da lei affermato nel suo scritto del 22 dicembre 1994 aveva carattere estremamente generico. Lo scritto stesso non era corredato da nessuno specifico documento giustificativo e non permetteva nessuna analisi più approfondita dell'attività svolta dalla ricorrente per le CAF. Appunto perché generica, l'affermazione della ricorrente poteva eventualmente risultare corretta nel suo risultato e non necessitare effettivamente di risposta alcuna. Come visto, così però non era. La domanda da porsi è allora quella a sapere se, ricevuta la lettera della ricorrente, l'AFC dovesse farsi parte attiva e chiedere delucidazioni in merito. A tale domanda va risposto negativamente. Secondo giurisprudenza, in particolare in ambito di imposta sul valore aggiunto in cui vige il principio dell'autotassazione, non sussiste infatti nessuno specifico obbligo da parte dell'AFC di informare e di informarsi spontaneamente, chiarire motu proprio determinati elementi, o addirittura svolgere della consulenza per gli amministrati alla luce del quale il silenzio dell'AFC possa essere considerato un assenso ai contenuti della lettera in oggetto (decisione del Tribunale federale 2A.1/2004 del 31 marzo 2004, consid. 2.2; decisione del Tribunale amministrativo federale A-1358/2006 del 1. febbraio 2007, consid. 3.3; decisione del Tribunale amministrativo federale A-1359/2006 del 26 luglio 2007, consid. 6.4; decisione del Tribunale amministrativo federale A-5449/2007 del 10 gennaio 2008, consid. 2.1; Giurisprudenza delle Autorità della Confederazione [GAAC] 66.53, consid. 7c; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 65, pag. 412, consid. 3c).

La conclusione tratta dalla ricorrente non può quindi essere seguita. In base alla giurisprudenza citata, il fatto che le informazioni da lei date nella sua lettera fossero sommarie o incomplete rispettivamente si siano poi rivelate tali ed abbiano portato ad una ripresa fiscale non permette infatti per niente di concludere che l'AFC avrebbe dovuto raccogliere informazioni più precise, come sostenuto dalla ricorrente anche in relazione all'entrata in vigore dell'OIVA. Spettava piuttosto alla

contribuente fornire tutti gli elementi necessari per risolvere correttamente la questione dell'imposizione (GAAC 70.8, consid. 3 b).

Così stando le cose, dovendo essere adempiute cumulativamente, non è necessario procedere alla verifica delle restanti condizioni per il riconoscimento di una violazione della buona fede in quanto la stessa può essere esclusa sin d'ora. Tenuto conto dell'infondatezza della censura della violazione del principio della buona fede sollevata, occorre di seguito analizzare gli estremi dell'imposizione vera e propria.

4.

4.1 Per l'art. 93 cpv. 1 della legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA; RS 641.20), le operazioni eseguite prima della sua entrata in vigore soggiacciono al diritto previgente. La LIVA e l'ordinanza del 29 marzo 2000 relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (OLIVA; RS 641.201) sono entrate in vigore il 1. gennaio 2001, la presente fattispecie ha invece per oggetto il periodo 1.1.1995-31.12.2000. Alla stessa risulta pertanto applicabile la vecchia ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA, RU 1994 1464 e successive modifiche; decisione del Tribunale federale 2A.25/2005 del 17 gennaio 2006, consid. 2).

4.2 Giusta l'art. 4 OIVA forniture di beni e prestazioni di servizi soggiacciono all'imposta sul valore aggiunto a condizione che siano state effettuate a titolo oneroso. Una transazione è effettuata a titolo oneroso, ovvero contro remunerazione, quando vi è uno scambio tra una prestazione ed una controprestazione legate da uno stretto rapporto economico (DFT 126 II 249, consid. 4a; DTF 126 II 443, consid. 6a). La controprestazione comprende tutto ciò che il destinatario, o un terzo in sua vece, dà in cambio della fornitura o della prestazione di servizi e costituisce la base per il calcolo dell'imposta dovuta (art. 26 cpv. 1 OIVA). Tra prestazione e controprestazione deve infine sussistere un legame diretto (DTF 126 II 443, consid. 6a). Di regola, lo scambio di prestazioni è riconducibile a un contratto: il prestatario fornisce la sua prestazione che giustifica a sua volta la controprestazione del beneficiario. La conclusione di un contratto non è tuttavia una condizione necessaria affinché vi sia uno scambio di prestazioni. Determinante è infatti solo e unicamente il comportamento del prestatario. In particolare, non ha alcuna importanza che egli si trovi o meno in un rapporto obbligatorio, se esso sia illecito, contrario all'uso,

annullabile oppure nullo. Uno scambio di prestazioni può addirittura intervenire senza che il prestatario vi sia giuridicamente o commercialmente tenuto (cfr. ancora DTF 126 II 249, consid. 4a).

Le operazioni che non corrispondono ad uno scambio di prestazioni non rientrano per contro nel campo d'applicazione dell'imposta (DTF 132 II 353, consid. 4.3). Se invece è il caso, resta comunque ancora da analizzare se le prestazioni fornite e di principio imponibili risultino non imponibili per altri motivi (in proposito cfr. decisione del Tribunale federale 2A.389/2001 del 26 febbraio 2002, consid. 3).

4.3 Nella fattispecie in esame, l'autorità inferiore ha correttamente evidenziato come tra la ricorrente e le CAF sussista uno scambio di prestazioni nel senso sopra descritto (cfr. consid. 4.2.) Del resto, la ricorrente neppure sostiene il contrario. Per la loro amministrazione, per l'attività di gestione del segretariato e la cura della contabilità che le concerne, essa conferma di ricevere dalle CAF l'ammontare dei costi sostenuti e un importo annuo di ca. fr. 100'000.-- (cfr. reclamo del 18 luglio 2001, p.to 4). Occorre pertanto verificare in seconda battuta se i proventi dell'attività in oggetto non siano imponibili per altre ragioni. La ricorrente è di questo avviso e – dopo essersi in precedenza esclusivamente appellata all'art. 14 cpv. 7 OIVA (cfr. successiva consid. 6) – nel suo ricorso davanti alla CRC invoca l'esenzione dall'assoggettamento in base all'art. 17 cpv. 4 OIVA.

5.

5.1 Giusta l'art. 17 cpv. 4 OIVA, la Confederazione, i Cantoni e i Comuni, le altre istituzioni di diritto pubblico nonché le persone e le organizzazioni alle quali sono affidati compiti di diritto pubblico non sono assoggettati all'imposta per prestazioni che effettuano nell'esercizio della loro sovranità, anche quando per tali prestazioni percepiscono emolumenti, contributi o altre tasse. Per giurisprudenza, il concetto di esercizio della sovranità dev'essere interpretato in modo restrittivo (decisione del Tribunale federale 2A.93/1999 del 24 novembre 1999, consid. 4a pubblicata in ASA 69, pag. 882; decisione del Tribunale federale 2A.233/1997 del 25 agosto 2000, consid. 4d; decisione del Tribunale federale 2A.564/1998 del 3 agosto 2000, consid. 4a; decisione del Tribunale amministrativo federale A-1979/2007 del 2 novembre 2007, consid. 2.3 con ulteriori rimandi).

Una persona o un'organizzazione incaricata di compiti di diritti pubblico fornisce prestazioni nell'esercizio della sovranità nel senso sopra descritto quando sono date cumulativamente le tre condizioni seguenti: (a) la collettività delegante, dispone essa stessa della competenza per compiere l'attività che intende delegare nell'esercizio della sovranità, (b) la facoltà di delega dell'attività alla persona o organizzazione che intende incaricare è prevista dalla legge, (c) la persona o l'organizzazione che agisce nell'esercizio del potere sovrano può emettere in proprio nome decisioni impugnabili giusta l'art. 5 PA (decisione del Tribunale federale 2A.167/2005 dell'8 maggio 2006, consid. 7). L'esenzione dall'assoggettamento si giustifica inoltre solo quando non vi è possibilità che l'attività in oggetto possa essere ritenuta commerciale e quindi venire offerta anche da ogni privato in regime di concorrenza (decisione del Tribunale federale 2A.650/2004 del 23 giugno 2005, consid. 4.1; decisione del Tribunale federale 2A.129/2005 del 16 marzo 2006, consid. 4; decisione del Tribunale federale 2A.167/2005 dell'8 maggio 2006, consid. 7).

Per quanto sin qui esposto, occorre ancora distinguere tra i rapporti che intrecciano tra l'autorità delegante e la persona rispettivamente l'organizzazione cui vengono affidati determinati compiti e quelli che invece riguardano questi ultimi e i singoli amministrati nei confronti dei quali la sovranità delegata viene esercitata. Solo questo secondo rapporto – tra autorità delegata e singolo amministrato – risulta infatti determinante per l'applicazione dell'art. 17 cpv. 4 OIVA nel caso di una delega (in senso conforme cfr. decisione del Tribunale federale 2A.83/2006 del 18 ottobre 2006, consid. 3).

5.2 Sennonché, come correttamente rilevato dall'autorità inferiore, nella fattispecie oggetto di contesa è unicamente lo scambio di prestazioni tra le CAF – ex lege soggetti con personalità giuridica propria, che agiscono in proprio nome e per proprio conto (art. 83 del regolamento della legge cantonale sugli assegni famigliari del 5 febbraio 1997 [RL 6.4.1.1.1.]) – e la ricorrente, cui le prime affidano l'amministrazione, non invece quello tra ricorrente e singoli affiliati, che – come visto – è però l'unico rapporto determinante possibile ai fini dell'applicazione dell'art. 17 cpv. 4 OIVA. Di qui l'irrilevanza delle osservazioni formulate dalla ricorrente riguardanti la storia e l'asserita particolare posizione delle CAF nei suoi confronti e pure dell'esame delle ulteriori condizioni stabilite dalla giurisprudenza (cfr. precedente con-

sid. 5.1) in quanto l'applicazione dell'art. 17 cpv. 4 OIVA alla fattispecie risulta esclusa a priori.

6.

Abbondanzialmente, va osservato che neppure risulta applicabile al caso in esame l'art. 14 cpv. 7 OIVA, disposto invocato in origine dalla ricorrente e che esclude dall'imposta le prestazioni effettuate da istituzioni di previdenza, assistenza e sicurezza sociali comprese quelle da parte di pensionati, case di riposo e di cura di utilità pubblica. Le attività – di amministrazione e gestione – svolte dalla ricorrente per conto delle CAF in base all'art. 50 cpv. 4 della legge cantonale sugli assegni familiari dell'11 giugno 1996 (RL 6.4.1.1.), sono infatti del tutto analoghe a quelle che potrebbe fornire uno studio fiduciario in regime di concorrenza e non possono affatto essere assimilate a quelle indicate all'art. 14 cpv. 7 OIVA. Così stando le cose, un esonero non si giustifica. Esso comporterebbe infatti per la ricorrente un chiaro vantaggio economico su altri soggetti privati che svolgono o potrebbero svolgere attività simili, e quindi una violazione del principio della neutralità concorrenziale cui è sottoposta l'imposta (al riguardo cfr. ASA 71, pag. 402 segg., 407).

7.

Riassumendo, le censure sollevate dalla ricorrente si sono tutte rivelate inconsistenti. Il ricorso deve essere respinto, con conseguente conferma dell'obbligo della ricorrente al pagamento di complessivi fr. 138'558.--. A questo importo vanno ad aggiungersi gli interessi di mora a partire dal 30 dicembre 1998 (data media stabilita dall'AFC e non contestata; art. 38 cpv. 2 OIVA in relazione con l'art. 1 dell'ordinanza del Dipartimento federale delle finanze del 4 aprile 2007 [RS 641.201.49]).

8.

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese processuali vanno poste a carico della ricorrente soccombente (art. 1 segg. del regolamento dell'11 dicembre sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF; RS 173.320.2]). Nella fattispecie, esse vengono stabilite in fr. 3'500.-- (art. 4 TS-TAF), importo che verrà integralmente compensato con l'anticipo da lei versato il 3 ottobre 2006.

9.

Con riferimento all'art. 7 cpv. 3 TS-TA, all'AFC non viene riconosciuta nessuna indennità per ripetibili.

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

Il ricorso è respinto.

2.

Le spese processuali, di fr. 3'500.--, sono poste a carico della ricorrente. Ad avvenuta crescita in giudicato del presente giudizio, tale importo verrà integralmente compensato con l'anticipo da lei versato.

3.

Non vengono assegnate ripetibili.

4.

Comunicazione a:

- ricorrente (atto giudiziario)
- autorità inferiore (atto giudiziario)

Il presidente del collegio:

Il cancelliere:

Markus Metz

Marco Savoldelli

Rimedi giuridici:

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, 1000 Losanna 14, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione, nella misura in cui sono rispettate le condizioni di cui agli art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 della legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005 (LTF, RS 173.110). Gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione: