**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**



Corte I
A-201/2012

# Sentenza del 20 febbraio 2013

Composizione

Giudici Salome Zimmermann (presidente del collegio),
Michael Beusch, Pascal Mollard,
cancelliera Sara Friedli.

Parti

**A._____,**
patrocinata da …,
ricorrente,

contro

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

Oggetto

Imposta sul valore aggiunto 1° trimestre 2001 - 3° trimestre 2005 (risarcimento del danno, prestazioni di servizi).

## Fatti:

**A.**
La A._____ SA, in X._____ (in precedenza B._____), avente quale scopo segnatamente l'esercizio diretto o per appalto di una casa da gioco concessionata in conformità delle leggi vigenti (cfr. Foglio ufficiale svizzero di commercio [FUSC] n. *** del ***, pag. 13), è iscritta quale contribuente per l'imposta sul valore aggiunto (IVA) nel registro tenuto dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: AFC) a far tempo dal 1° gennaio 1995.

**B.**
In data 8/9 ottobre 1997 la contribuente (allora ancora B._____) ha concluso con l'allora C._____ SA, in Y._____ (divenuta D._____ SA [di seguito: D._____], che è poi stata radiata dal Registro di commercio il 10 maggio 2010 [cfr. FUSC n. *** del ***, pag. 18]) una prima convenzione [di seguito: Convenzione 1997], con la quale è stato sostanzialmente convenuto quanto segue:

"*La C._____ garantisce alla B._____ per tutta la durata dell'esercizio dell'attività che svolgerà assieme alla E._____ di Y._____, ed in ogni caso al minimo fino al 31.12.2011, il reddito complessivo lordo che essa ha raggiunto dall'attività del gioco nel 1997 aumentato del 5% per anno a contare dal 1998 fino ad un tetto massimo di 32 mio*" (cfr. doc. C).

**C.**
Nell'ambito di una procedura arbitrale relativa alla Convenzione 1997, in data 1° marzo 2004, la contribuente e la D._____, hanno poi concluso una seconda convenzione (di seguito: Transazione 2004), nella quale è stato sostanzialmente convenuto quanto segue:

"*A titolo di risarcimento e di liquidazione di ogni e qualsiasi pretesa della A._____, X._____, derivante dalla convenzione 8/10 ottobre 1997 sottoscritta dalla B._____ e dalla D._____, quest'ultima si riconosce debitrice nei confronti della A._____ della somma di fr. 5'000'000.-- (franchi svizzeri cinque milioni) oltre interessi al 5% dal 1° settembre 2003 fino al giorno della sottoscrizione della presente Convenzione*" (cfr. doc. F).

**D.**
Tra settembre 2005 e maggio 2006, l'AFC ha esperito, per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2001 al 30 settembre 2005, un controllo presso la contribuente. Per detti periodi fiscali, l'AFC ha appurato che in base alla Convenzione 1997, a suo dire, avente per oggetto una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 7 della Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (vLIVA, RU 2000 1300), non sarebbe a torto

stata imposta all'IVA la controprestazione di fr. 5'000'000.-- che la contribuente avrebbe incassato nel 2004. Per questi motivi, l'AFC ha pertanto effettuato una ripresa d'imposta IVA di fr. 353'159.--, oltre accessori, per mezzo del conto complementare (CC) n. 167'775 del 18 maggio 2006 (cfr. doc. 2).

**E.**

Con scritto 19 giugno 2006, la contribuente – per il tramite del suo patrocinatore – ha postulato l'annullamento del predetto CC n. 167'775 del 18 maggio 2006, contestando recisamente di aver effettuato una qualunque prestazione di servizi alla D._____ in relazione alla Transazione 2004, rispettivamente alla Convenzione 1997 nella quale quest'ultima avrebbe dichiarato solennemente di non attentare alla sua clientela. Essa sostiene che la Transazione 2004 avrebbe messo fine ad un complesso contenzioso arbitrale da lei avviato nei confronti della D._____, in cui la stessa ha chiesto la riparazione del danno materiale e reputazionale derivante da supposti atti illeciti commessi nei suoi confronti. Il versamento di fr. 5'000'000.--, basato sulla Transazione 2004, sarebbe invero stato effettuato a titolo di risarcimento danni e pertanto, in assenza di una controprestazione per servizi resi, tale versamento non avrebbe dovuto essere imposto all'IVA. A titolo subordinato, essa sottolinea altresì che solo il 60% del risarcimento di fr. 5'000'000.-- sarebbe di sua spettanza, ritenuto che il 40% sarebbe dovuto e stato versato all'allora società F._____, in Z._____ (attuale F._____ in Liquidation [FUSC n. *** del ***, pag. 21; di seguito: F._____], precedentemente G._____, in X._____ che è poi stata radiata dal Registro di commercio il 4 agosto 2003 per trasferimento della sede a Z._____ con la nuova ragione sociale H._____, ora sciolta in seguito a fusione con la I._____, in Z._____ [FUSC n. *** del ***, pag. 14]). Essa sottolinea che la quota del 40% destinata a detta società non sarebbe mai stata accreditata sui suoi conti bancari (cfr. doc. 3).

**F.**

Con decisione 6 dicembre 2006, l'AFC ha confermato la ripresa d'IVA di fr. 353'159.--, oltre accessori, considerando sostanzialmente che la contribuente sarebbe stata indennizzata per aver accettato di subire un danno, danno che quindi non le sarebbe stato arrecato contro la sua volontà. A suo avviso, la contribuente, tollerando la situazione, avrebbe concesso una prestazione di servizi alla D._____, prestazione che le sarebbe poi stata remunerata con il versamento di fr. 5'000'000.-- stipulati nella Transazione 2004 (cfr. doc. 8).

**G.**
Con reclamo 19 gennaio 2007, la contribuente – sempre per il tramite del suo patrocinatore – ha poi impugnato la predetta decisione, ribadendo in sostanza quanto già indicato con scritto 19 giugno 2006. Oltre a ciò, contestando ancora d'aver effettuato una qualsiasi prestazione di servizi alla D._____, essa ha indicato che il versamento effettuato da quest'ultima in virtù dell'accordo transattivo sarebbe proceduto dalla violazione dell'impegno, a carattere autonomo ed unilaterale, assunto da quest'ultimo nella Convenzione 1997 di non attentare alla sua clientela. Il versamento effettuato da detta società andrebbe pertanto qualificato giuridicamente quale risarcimento del danno per inadempienza contrattuale. La clausola di garanzia, che a suo avviso è contenuta nella Convenzione 1997, andrebbe qualificata come una pena convenzionale, di modo che il pagamento effettuato dalla predetta società andrebbe a sua volta qualificato di risarcimento del danno propriamente detto così come risulta dal Promemoria n. 4 dell'AFC (cfr. doc. 9, pagg. 5 - 8).

**H.**
Con decisione su reclamo 25 novembre 2011, l'AFC ha respinto il reclamo 19 gennaio 2007, confermando nel contempo la decisione 6 dicembre 2006 e ribadendo in sostanza quanto già indicato in quest'ultima (cfr. doc. 12; doc. A).

**I.**
Con ricorso 12 gennaio 2012, la società A._____ SA, in X._____ (di seguito: ricorrente) – per il tramite del suo patrocinatore – ha impugnato la predetta decisione. Protestando tasse, spese processuali e indennità per spese ripetibili, essa postula l'accoglimento del ricorso con conseguente annullamento della decisione su reclamo 25 novembre 2011 nonché delle relative decisioni pregresse dell'AFC, come pure la restituzione dell'importo di fr. 353'159.-- da lei versato il 13 febbraio 2007 con adeguati interessi remunerativi e il riconoscimento di un importo di fr. 10'000.-- quale indennità per spese ripetibili di prime cure. A sostegno della propria posizione ha ribadito quanto già indicato nei suoi precedenti scritti (cfr. *sub*. lett. E e G).

**J.**
Con risposta 16 febbraio 2012, l'AFC, rinunciando a prendere posizione in merito al ricorso 12 gennaio 2012, si è confermata nelle proprie decisioni e ha postulato il rigetto integrale del predetto gravame.

**K.**
Ulteriori fatti e argomentazioni verranno ripresti, per quanto necessari, nei considerandi in diritto del presente giudizio.

## Diritto:

**1.**
**1.1** Il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 della Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021), emanate dalle autorità menzionate all'art. 33 Legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF, RS 173.32), riservate le eccezioni di cui all'art. 32 LTAF (cfr. art. 31 LTAF). In particolare, le decisioni finali rese dall'AFC in materia d'IVA possono essere contestate dinanzi al Tribunale amministrativo federale conformemente all'art. 33 lett. d LTAF. La procedura dinanzi al Tribunale amministrativo federale è retta dalla PA, in quanto la LTAF non disponga altrimenti (cfr. art. 37 LTAF). Lo scrivente Tribunale è dunque competente per giudicare la presente vertenza.

**1.2**
**1.2.1** La Legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20) 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° trimestre 2001 al 3° trimestre 2005 – ossia dal 1° gennaio 2001 al 30 settembre 2005 – alla stessa risulta dunque applicabile materialmente la vLIVA entrata in vigore il 1° gennaio 2001 (cfr. art. 94 cpv. 1 vLIVA; Decreto del Consiglio federale [DCF] del 29 marzo 2000, RU 2000 1344).

**1.2.2** Per quel che concerne invece la procedura il nuovo diritto procedurale è applicabile a tutti i procedimenti pendenti al momento dell'entrata in vigore della LIVA (cfr. art. 113 cpv. 3 LIVA; per quel che concerne lo scopo restrittivo di detta disposizione, cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6986/2008 del 3 giugno 2010 consid. 1.2 e A-1113/2009 del 24 febbraio 2010 consid. 1.3). In merito all'apprezzamento delle prove, l'art. 81 cpv. 3 LIVA non entra in considerazione qualora il diritto materiale anteriore rimanga applicabile (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 1.2 con rinvii e A-2387/2007 del 29 luglio 2010 consid. 1.2). Infine, la possibilità d'apprez-

zare anticipatamente le prove rimane ammissibile anche nel nuovo diritto e, *a fortiori*, per i casi pendenti (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 1.2 con rinvii, A-2387/2007 del 29 luglio 2010 consid. 1.2 e A-4785/2007 del 23 febbraio 2010 consid. 5.5; Messaggio del Consiglio federale concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto del 25 giugno 2008, in Foglio federale [FF] 2008 pag. 6151 seg.; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basilea 2009, pag. 1126 n. 157).

**1.3** Pacifica è legittimazione a ricorrere della ricorrente, essendo la stessa destinataria della decisione qui impugnata (art. 48 PA). Il ricorso è poi stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (art. 52 PA). Visto quanto precede, il ricorso è ricevibile in ordine e deve essere esaminato nel merito.

**2.**

**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) e l'inadeguatezza (art. 49 lett. c PA; cfr. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basilea 2008, n. m. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. ed., Zurigo/San Gallo 2010, n. 1758 segg.).

**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. DTAF 2007/41 consid. 2; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3. ed., Berna 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 122 V 157 consid. 1a; DTF 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. ed., Zurigo 1998, cifra 677). 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 sostanzia-

te (cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 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 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 119 III 70 consid. 1; MOOR/POLTIER, op. cit., no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

**3.**

**3.1** Giusta l'art. 5 vLIVA soggiacciono all'imposta le operazioni eseguite da contribuenti, purché non siano espressamente escluse dall'imposta (*recte* esonerate in senso improprio), quali le forniture di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso sul territorio svizzero, il consumo proprio e l'ottenimento a titolo oneroso di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6759/2011 del 20 dicembre 2012 consid. 2.1 e A-648/2009 del 15 dicembre 2011 consid. 5).

**3.2** Le operazioni a titolo oneroso si distinguono principalmente in fornitura di beni e in prestazione di servizi.

Giusta l'art. 6 cpv. 1 vLIVA, vi è fornitura di un bene quando viene trasferito il potere di disporne economicamente in nome proprio. Giusta l'art. 7 cpv. 1 vLIVA, si considera invece prestazione di servizi ogni prestazione che non costituisce fornitura di un bene. Vi è parimenti prestazione di servizi quando non si fa un atto o si tollera un atto o una situazione (art. 7 cpv. 2 lett. b vLIVA).

**3.3** Come detto, eccetto per quel che concerne il consumo proprio, un'operazione è imponibile sul territorio svizzero unicamente se è effettuata a titolo oneroso (MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 213 n. 162 seg. con rinvii). Il carattere oneroso di un'operazione ha dunque un'importanza primordiale. Per costante giurisprudenza un'operazione ha carattere oneroso, (a) qualora i partecipanti all'operazione siano in un rapporto di fornitore e d'acquirente, (b) la prestazione è fornita in cambio di una controprestazione e (c) esiste un legame economico diretto tra la prestazione e la controprestazione (cfr. decisioni del Tribunale ammini-

strativo federale A-648/2009 del 15 dicembre 2011 consid. 5.2 con rinvii, A-647/2009 del 13 dicembre 2011 consid. 3.2 con rinvii e A-1408/2006 del 13 marzo 2008 consid. 3.3; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 214 n. 165 con rinvii).

**3.3.1** L'esistenza di un'operazione a titolo oneroso, presuppone dunque la sussistenza di almeno due persone: un fornitore (il prestatore) e un acquirente (il destinatario; cfr. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 214 seg. n. 166-168; A-648/2009 del 15 dicembre 2011 consid. 5.2.1 e A-647/2009 del 13 dicembre 2011 consid. 3.2.1).

**3.3.2** L'esistenza di un'operazione a titolo oneroso, richiede altresì la sussistenza di uno scambio tra una prestazione e una controprestazione. Nella misura in cui vi è controprestazione, l'operazione rientra nel campo d'applicazione della vLIVA (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-648/2009 del 15 dicembre 2011 consid. 5.2.2, A-647/2009 del 13 dicembre 2011 consid. 3.2.2, A-3452/2007 del 16 settembre 2008 consid. 2.1 con rinvii, A-1581/2006 del 23 giugno 2008 consid. 2.1 con rinvii, A-1431/2006 del 25 maggio 2007 consid. 2.1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berna 1999, cap. 6, pag. 223 e segg., in particolare cap. 6.4.2 pag. 239 e segg.). Solo lo scambio di prestazioni permette di concludere all'esistenza di un'operazione imponibile (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-1581/2006 del 23 giugno 2008 consid. 2.1 con rinvii).

La controprestazione – ovvero tutto ciò che il destinatario, o un terzo in sua vece, dà in cambio della fornitura di un bene o della prestazione di servizi, compresi determinati doni (cfr. art. 33 cpv. 2 vLIVA) – non solo costituisce una delle condizioni dell'esistenza dell'operazione IVA, ma anche la base di calcolo dell'imposta (cfr. decisione del Tribunale federale 2A.330/2002 del 1° aprile 2004 consid. 3.1, in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2004 II 123; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-648/2009 del 15 dicembre 2011 consid. 5.2.2, A-647/2009 del 13 dicembre 2011 consid. 3.2.2, A-6312/2010 del 10 novembre 2011 consid. 2.4.1; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 173 n. 21).

**3.3.3** Un tale scambio presuppone inoltre l'esistenza di un legame economico (e non necessariamente giuridico) diretto tra la prestazione e la controprestazione ("innerlich wirtschaftlich verknüpft"). La prestazione e la controprestazione devono essere dunque direttamente legate dallo scopo

stesso dell'operazione realizzata. Tale è il caso, quando vi è un rapporto di causalità tra la prestazione e la controprestazione, ovvero quando l'una non esisterebbe senza l'altra (cfr. DTF 132 II 353 consid. 4.1 e DTF 126 II 443 consid. 6a; decisione del Tribunale federale 2C_506/2007 del 13 febbraio 2008 consid. 3.2; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6759/2011 del 20 dicembre 2012 consid. 2.2.1, A-648/2009 del 15 dicembre 2011 consid. 5.2.3 e A-1581/2006 del 23 giugno 2008 consid. 2.1.2 con rinvii; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 173 n. 20 e pag. 215 n. 171 e segg.). Detto legame non presuppone per contro imperativamente la sussistenza di un rapporto contrattuale, essendo determinanti nella sua valutazione, non già i criteri derivanti dal diritto civile, bensì i criteri economici e fattuali alla base del potenziale scambio di prestazioni (cfr. DTF 126 II 249 consid. 4a). Il predetto legame economico diretto va apprezzato *in primis* dal punto di vista del destinatario, in conformità alla concezione dell'IVA quale imposta sul consumo (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6312/2010 del 10 novembre 2011 consid. 2.1.2 con rinvii).

**3.4** Nel caso particolare del risarcimento danni, o di analoghe prestazioni di risarcimento, la legislazione in materia d'IVA non prevede nulla al riguardo. Secondo la prassi, determinante per discernere se un dato risarcimento è imponibile o meno all'IVA è l'esistenza di un rapporto di scambio tra l'importo versato e una data prestazione. Nell'analisi dell'esistenza di detto rapporto di scambio, l'aspetto civile dell'operazione che ha portato al versamento dell'importo o la denominazione data a quest'ultimo (risarcimento del danno, indennità, ecc.) non sono determinanti, essendo prioritario solo il suo apprezzamento economico (cfr. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 180 n. 55; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6759/2011 del 20 dicembre 2012 consid. 2.5, A-6312/2010 del 10 novembre 2011 consid. 2.2 con rinvii nonché A-1539/2006 e A-1540/2006 dell'8 gennaio 2008 consid. 2.2.2 con rinvii).

**3.4.1** Ciò indicato, di regola non sussiste alcuno scambio di prestazioni ai sensi dell'IVA, allorquando l'autore del danno effettua il risarcimento perché ha provocato un danno ed è pertanto tenuto – per legge o per contratto – a ristabilire la situazione anteriore all'evento dannoso. In tal caso, l'autore del danno effettua infatti il risarcimento perché ha provocato un danno e non perché ha ricevuto una prestazione dalla parte lesa. Determinante in tale evenienza è che la parte lesa abbia subito un danno contro la sua volontà. In tal caso, si è in presenza di una cosiddetta "prestazione di risarcimento del danno propriamente detto" ("*echter Schadenersatz*") non imponibile all'IVA (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo

federale A-6759/2011 del 20 dicembre 2012 consid. 2.5.1, A-6312/2010 del 10 novembre 2011 consid. 2.2.1 con rinvii, A-1539/2006 e A-1540/2006 dell'8 gennaio 2008 consid. 2.2.2).

**3.4.2** L'imponibilità è invece presunta, allorquando per un risarcimento danni emerge uno scambio di prestazioni ai sensi dell'IVA. Sussiste un'operazione imponibile, unicamente se il risarcimento danni è destinato all'ottenimento o l'indennizzo di una prestazione, ovvero allorquando lo stesso costituisce una controprestazione effettiva per una prestazione (cfr. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2. ed., Berna 2003, n. 318 seg.; RIEDO, op. cit., pag. 242; PIERRE-ALAIN GUILLAUME, in: Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth [ed.], mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basilea/Ginevra/Monaco 2000, n. 52 ad art. 5 LIVA). In tal caso, si è in presenza di una cosiddetta "prestazione di risarcimento del danno improprio" ("*unechter Schadenersatz*"; cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6759/2011 del 20 dicembre 2012 consid. 2.5.2, A-6312/2010 del 10 novembre 2011 consid. 2.2.2 e A-1558/2006 del 3 dicembre 2009 consid. 6.2.2).

**3.4.2.1** Al riguardo, si rileva che secondo MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, esistono degli orientamenti giurisprudenziali che possono guidare nel quadro della determinazione della sussistenza di un rapporto di scambio ai sensi dell'IVA. Secondo detti autori, il primo vuole che se all'origine del versamento di un risarcimento danni vi è una convezione, si sia piuttosto orientati verso un rapporto di scambio. È così ad esempio in presenza di una convenzione che prevede un indennizzo in caso di risoluzione, trattandosi di contratti di durata. Il secondo vuole che se il fornitore agisce chiaramente al fine di ottenere una riparazione, ci situi piuttosto nel quadro di uno scambio di prestazioni. Secondo il terzo, ci si deve poi domandare se il flusso di denaro faccia parte veramente della controprestazione (cfr. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 180 n. 53 e 54 con rinvii).

**3.4.2.2** Ciò indicato, va poi precisato che, secondo la prassi dell'AFC, allorquando un contratto di durata determinata con prestazioni e/o pagamenti ricorrenti viene sciolto anzitempo, l'indennizzo che il contraente riceve per lo scioglimento anticipato (o per la disdetta) non costituisce un risarcimento di un danno verificatosi, bensì un risarcimento di un danno futuro. Determinante è il fatto che il contraente accetti lo scioglimento anticipato del contratto e, quindi, scelga volutamente di subire il danno e di farselo compensare. Non si tratta quindi di un risarcimento del danno

propriamente detto, bensì di una controprestazione per la rinuncia ai diritti previsti dal contratto. Come tale essa è soggetta all'IVA (cfr. Promemoria n. 04 dell'AFC, Pretese di risarcimento del danno, valevole dal 1° gennaio 2001 fino al 31 dicembre 2007, cifra 3.1 a pag. 9; cfr. parimenti medesimo Promemoria valevole dal 1° gennaio 2008, cifra 3.1 a pag. 16). Tale prassi è stata ripresa dapprima dall'allora Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (di seguito: CRC), inseguito dallo stesso scrivente Tribunale, i quali hanno riconosciuto che in dette circostanze sussiste una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 7 cpv. 2 lett. b vLIVA (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6312/2010 del 10 novembre 2011 consid. 2.3.2 con rinvii; decisione della CRC del 14 giugno 2005, in: Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione [GAAC] 69.126 considd. 3b/bb e 3d).

**3.4.2.3** Se per contro, il risarcimento viene versato in luogo dell'adempimento della prestazione contrattuale o in luogo del risarcimento danno dovuto per l'inadempimento del contratto (art. 160 cpv. 1 del Codice delle obbligazioni del 30 marzo 1911 [CO, RS 220]), in virtù di una pena convenzionale (detta anche clausola penale), lo stesso – secondo la prassi dell'AFC e la dottrina – costituisce invece di principio il risarcimento del danno propriamente detto e come tale non è imponibile all'IVA (cfr. Promemoria n. 04 dell'AFC, Pretese di risarcimento del danno, valevole dal 1° gennaio 2001 fino al 31 dicembre 2007, cifra 2.2.2 a pag. 6; cfr. parimenti medesimo Promemoria valevole dal 1° gennaio 2008, cifra 2.2.2 a pag. 11; GUILLAUME, in: mwst.com, op. cit., n. 49 ad art. 5; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., n. 325). Orbene, la pena convenzionale – ovvero la prestazione in denaro che il debitore promette al creditore nel caso in cui un determinato impegno (obbligazione principale) non sia adempiuto, lo sia solo in parte o non lo sia tempestivamente (cfr. FELIX R. EHRAT, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand [ed.], Basler Kommentar, Obligationenrecht I [di seguito: BSK OR I], 5. ed., Basilea 2011, n. 1 ad art. 160 CO) – deve basarsi su una convenzione, senza la quale una parte contraente non può imporla all'altra (cfr. MICHEL MOOSER, in: Luc Thévenoz/Franz Werro [ed.], Commentaire romand, Code des obligations I [di seguito: CR CO I], 2. ed., Basilea 2012, n. 6 ad art. 160 CO). La pena convenzionale, che fissa l'importo promesso dal debitore, va poi distinta dalla fissazione contrattuale del danno ("*Schadenpauschalierung*"), con cui le parti stipulato il metodo di calcolo dello stesso, che, poiché presuppone l'esistenza di un danno e non ha carattere penale, non è una pena convenzionale (cfr. MOOSER, CR CO I, n. 4 ad art. 160 CO; EHRAT, BSK OR I, n. 12 ad art. 160 CO; PIERRE ENGEL, Traité des obligations en droit suisse, Dispositions générales du CO,

2. ed., Berna 1997, pag. 862; PETER GAUCH/WALTER R. SCHLUEP/JÖRG SCHMID/SUSAN EMMENEGGER, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, vol. II, 9. ed., Zurigo/Basilea/Ginevra 2008, n. 3851).

**4.**
In concreto, l'oggetto del litigio è circoscritto a determinare se l'importo di fr. 5'000'000.-- versato dalla D._____ – alla ricorrente nel 2004 sulla base della Convenzione 1997 e della Transazione 2004 era imponibile o meno all'IVA. Per rispondere a detto quesito, va esaminato *a priori* se, secondo i due predetti atti, detto importo è stato versato in contropartita di una prestazione di servizi o se lo stesso è stato versato a mero titolo di risarcimento danni. È infatti solo in presenza di una controprestazione – ciò che presuppone un rapporto di scambio – che esiste un'operazione soggetta all'IVA (cfr. considd. 3.4 e 3.4.2 del presente giudizio).

**4.1** Ciò indicato, va innanzitutto esaminata la Convenzione 1997 alla base del presente litigio.

**4.1.1** Nella Convenzione 1997, la D._____ ha dichiarato di non intendere "concorrenziale" la ricorrente "*in punto ai giocatori ed alla clientela attuale e futura di interesse di quest'ultima*" (cfr. doc. C, lett. c). Nel contempo entrambe le parti hanno indicato di intendere "*trovare un accordo per evitare procedure contenziose inibitorie dell'attività e di risarcimento*" (cfr. doc. C, lett. d). La D._____ ha altresì dichiarato di garantire alla ricorrente per tutta la durata dell'esercizio dell'attività che avrebbe svolto assieme a quest'ultima, ed "*in ogni caso al minimo fino al 31.12.2002, il reddito complessivo lordo che essa ha raggiunto dall'attività del gioco nel 1997, aumentato del 5% per anno a contare dal 1998 fino ad un tetto massimo di 32 mio*" (cfr. doc. C, cifra 1). Le parti hanno altresì indicato le modalità di calcolo e di pagamento di detta garanzia da parte della D._____ (cfr. doc. C, cifre 1-4). Dal canto suo, la ricorrente si è impegnata, in caso di diminuzione del suo reddito rispetto a quello del 1997, ad esaminare la possibilità di acquisto di slots machines dalla D._____, nonché a valutare la possibilità collaborare in futuro in questo ambito con quest'ultima (cfr. doc. C, cifra 5.1 seg.). Essa si è parimenti impegnata a garantire le spese di promozione di pubblicità come nel 1997, nonché lo standard minimo attuale a garanzia dell'attività di gioco (cfr. doc. C, cifra 5.3).

**4.1.2** In sostanza, dalla Convenzione 1997 risulta che la ricorrente, rinunciando ad azionare la D._____ in giustizia, si è impegnata a tollerare l'attività di gioco esercitata da quest'ultima a Y._____. In contropartita,

essa ha però ottenuto la garanzia del mantenimento del suo reddito lordo raggiunto dall'attività del gioco nel 1997, ciò almeno fino al 2002. Come visto (cfr. consid. 4.1.1 che precede), la D._____ si è infatti impegnata a fornirle detti pagamenti della garanzia. Siffatte prestazioni risultano intrinsecamente legate l'una all'altra e insieme costituiscono uno scambio di prestazioni. Non si vede infatti per quale motivo la D._____ si sarebbe impegnata a versare ogni anno una determinata somma alla ricorrente, senza ricevere nulla in cambio. Lo scambio di prestazioni si manifesta anche nel fatto che le parti si sono vincolate mediante stipulazione di una convenzione anziché di un atto unilaterale (cfr. consid. 3.4.2 del presente giudizio). Orbene, il fatto di "non intentare una procedura" o di "tollerare una certa concorrenza", in cambio di un determinato importo – indipendentemente dalla denominazione data a quest'ultimo dalle parti (cfr. consid. 3.4 del presente giudizio) – va qualificato quale prestazione di servizi ai sensi dell'art. 7 cpv. 2 vLIVA. Ma vi è di più. Dalla Convenzione 1997 emerge altresì ch'essa è stata conclusa dalle parti ancor prima che la D._____ iniziasse ad esercitare l'attività di gioco presso il D._____, ovvero quando la stessa non rappresentava ancora una potenziale minaccia per la clientela della ricorrente. Di fatto, mediante sottoscrizione della Convenzione 1997, la ricorrente ha dunque accettato indirettamente di subire il potenziale "danno" futuro derivante dall'eventuale concorrenza esercitata dalla D._____, e ciò, in cambio della garanzia del mantenimento del reddito lordo da lei raggiunto dall'attività del gioco nel 1997.

**4.1.3** Ciò detto, va altresì sottolineato che "la garanzia" dovuta dalla D._____ – contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente (cfr. ricorso 12 gennaio 2012, pag. 6 seg.) – non risulta basarsi su una pena convenzionale o una clausola penale (cfr. consid. 3.4.2.3 del presente giudizio) secondo cui gli importi da lei dovuti andavano versati solo in caso di violazione del divieto di concorrenza o d'inadempimento contrattuale. La Convenzione 1997 non prevede infatti una tale pena convenzionale. Dal suo esame risulta invero che "la garanzia" era dovuta dalla D._____ indipendentemente dal verificarsi di dato un evento (violazione di un diritto o di un obbligo contrattuale, ecc.). La stessa si è infatti impegnata a versare in maniera duratura un determinato importo.

**4.1.4** In tali circostanze, non si può che concludere che l'importo dovuto dalla D._____ alla ricorrente sulla base della Convenzione 1997 andava qualificato di "risarcimento del danno improprio" e, come tale, era imponibile all'IVA (cfr. consid. 3.4.2 del presente giudizio).

**4.2** Ciò appurato, rimane ora da esaminare se l'importo di fr. 5'000'000.-- effettivamente versato dalla D._____ sulla base della Transazione 2004, in relazione alla Convenzione 1997, era anch'esso imponibile all'IVA, quale "risarcimento del danno improprio".

**4.2.1** Dalla Transazione 2004 emerge che la D._____ non ha onorato l'impegno preso sulla base della Convenzione 1997, ciò che ha spinto la ricorrente ad avviare una procedura arbitrale ove la stessa ha postulato la condanna della citata società al pagamento di ben oltre fr. 8'000'000.-- (cfr. doc. F, lett. c e d). Ciò posto, le parti hanno successivamente deciso di risolvere la vertenza in via bonale mediante la stipulazione della Transazione 2004. Nella stessa è stato convenuto che "*a titolo di risarcimento e liquidazione di ogni e qualsiasi pretesa*" della ricorrente derivante dalla Convenzione 1997, la D._____ si riconosceva debitrice nei confronti di quest'ultima dell'importo di fr. 5'000'000.--, oltre accessori (cfr. doc. F, cifra 1). Quale modalità di pagamento, era previsto il pagamento mediante consegna alla ricorrente di un assegno bancario di fr. 5'125'000.-- emesso da una banca, a nome del suo patrocinatore (cfr. doc. F, cifra 2). Entrambe le parti hanno poi riconosciuto "*di nulla più pretendere l'una dall'altra sulla base della Convenzione 1997*" (cfr. doc. F, cifra 4).

**4.2.2** Ciò indicato – contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente (cfr. ricorso 12 gennaio 2012, pag. 6 seg.) – dagli atti non risulta che l'importo di fr. 5'000'000.-- andava versato per violazione dell'impegno di non attentare alla clientela della ricorrente pattuito nella Convenzione 1997. Non risulta neppure che detto importo era dovuto dalla ricorrente sulla base di una pena convenzionale, in quanto come la Convenzione 1997 (cfr. consid. 4.1.3 del presente giudizio), pure la Transazione 2004 non fa allusione alcuna ad una tale ipotetica clausola. Al contrario, come visto (cfr. consid. 4.2.1 del presente giudizio), emerge invece che la D._____ non avrebbe versato l'importo pattuito nella Convenzione 1997 e che è per questo che le parti avrebbero poi convenuto nella Transazione 2004 il pagamento di fr. 5'000'000.-- a titolo di liquidazione della Convenzione 1997, nonché di risarcimento delle prestazioni ivi convenute. Così facendo, la ricorrente ha volutamente accettato di mettere un termine alla Convenzione 1997 e al diritto di esigere dalla D._____ il pagamento della garanzia del suo reddito lordo passato e futuro, così come convenuto in precedenza. Nulla del resto la obbligava a concludere siffatti accordi e a pattuire quanto ivi contenuto, ragione per cui il danno derivante dalle stesse va qualificato di "danno volontario" e come tale di "danno improprio", il cui risarcimento è soggetto all'IVA (cfr. consid. 3.4.2 del presente giudizio).

**4.2.3** In tali circostanze – difettando per altro agli atti la prova che invero la ricorrente avrebbe ricevuto un risarcimento del danno propriamente detto, contrariamente a quanto da lei sostenuto (cfr. ricorso 12 gennaio 2012, pag. 8) – si deve dunque concludere che l'importo di fr. 5'000'000.-- versato dalla D._____ "a titolo di risarcimento e liquidazione" della Convenzione 1997, in base alla Transazione 2004, invero costituisce "un risarcimento del danno improprio" e, come tale, è soggetto all'IVA.

**4.3** Che poi, come indicato dalla ricorrente (cfr. ricorso 12 gennaio 2012, pag. 7), la Convenzione 1997 parli di "garanzia" per designare l'importo a lei dovuto dalla D._____ (cfr. doc. C, cifra 1) o che invece la Transazione 2004, così come pure la Convenzione da lei conclusa nel 2002 con l'allora società G._____, in X._____, definiscano invece detto importo quale "risarcimento" (cfr. doc. F, cifra 1), rispettivamente "*Entschädigung*" (cfr. doc. E, cifra 3.4.3), nulla muta al riguardo. Come visto (cfr. consid. 3.4 del presente giudizio), la denominazione data ad una prestazione pecuniaria non è infatti determinante, essendo decisiva la sua connotazione economica in rapporto al comportamento adottato dal suo destinatario, *in casu* la qui ricorrente. Orbene, come detto (cfr. considd. 4.1 e 4.2 del presente giudizio), tutto porta a concludere che si è in presenza di "un risarcimento di un danno improprio", a prescindere dalla denominazione data alla somma versata dalla D._____ alla ricorrente.

**4.4** In seguito, va poi determinata l'entità dell'importo soggetto all'IVA, dal momento che la ricorrente ha sempre sostenuto di aver ricevuto dalla D._____ solo l'importo di fr. 3'000'000.-- e che la parte restante di fr. 2'000'000.-- sarebbe stata versata all'allora F._____ sulla base della Convenzione 2 maggio 2002/3 giugno 2002 (cfr. ricorso 12 gennaio 2012, pag. 3 seg.; doc. 3, pag. 2; doc. 9, pag. 8).

**4.4.1** Al riguardo, si rileva che sebbene dalla predetta Convenzione emerga che la ricorrente abbia effettivamente convenuto la divisione dell'indennità ch'essa avrebbe ottenuto nei confronti della D._____ sulla base della Convenzione 1997 – ovvero 60% per lei e 40% per l'allora F._____ (cfr. doc. E, cifra 3.4.3) – nessuno dei documenti sottoscritti dalla ricorrente e dalla D._____ allude tuttavia a detta ripartizione. Al contrario, la Transazione 2004 designa quale unica beneficiaria dell'importo di fr. 5'000'000.-- la qui ricorrente (cfr. doc. F, cifra 1). Essa prevede altresì il pagamento dell'integralità dell'importo di fr. 5'000'000.-- oltre accessori alla ricorrente, mediante consegna a quest'ultima di un assegno bancario intestato a nome del suo patrocinatore (cfr. doc. F,

cifra 2). Che la somma sia poi stata successivamente versata ad un terzo dal patrocinatore della ricorrente, non ha alcuna influenza ai fini del giudizio, dal momento che il patrocinatore ha agito in nome e per conto di quest'ultima. Si ricorda che la base del calcolo dell'IVA è costituita dalla controprestazione che il prestatore fornisce al destinatario e non dall'importo che il destinatario decide in seguito di tenere per sé stesso (cfr. consid. 3.3.2 del presente giudizio). E dunque a giusta ragione, che l'AFC ha calcolato l'IVA dovuta dalla ricorrente sull'importo complessivo di fr. 5'000'000.--, e non già su quello di fr. 3'000'000.--.

**4.4.2** In definitiva, visto quanto precede, si deve dunque concludere che l'importo complessivo di fr. 5'000'000.--, quale risarcimento del danno improprio e dunque controprestazione della prestazione di servizi fornita dalla ricorrente sulla base della Convenzione 1997 nonché della Transazione 2004, andava imposta all'IVA, come giustamente rilevato dall'AFC.

**4.5** Non da ultimo, riguardo alla riserva espressa dalla ricorrente per quanto concerne l'eventuale nomina di un perito per l'esame dell'adeguatezza dell'importo di fr. 5'000'000.-- versato quale risarcimento danni, lo scrivente Tribunale rileva che detta richiesta appare ininfluente ai fini del giudizio, dal momento che l'IVA viene calcolata sull'importo effettivamente ricevuto dalla ricorrente a titolo di controprestazione e non su un'ipotetica somma adeguata che avrebbe potuto essere versata a quest'ultima. Tale apprezzamento esula ad ogni modo dal diritto fiscale, essendo di natura strettamente civile. Detta richiesta non può pertanto che essere respinta.

**5.**

Per finire, in merito alla richiesta di un'indennità di fr. 10'000.-- a titolo di ripetibili per la procedura dinanzi all'autorità inferiore formulata dalla ricorrente, si rileva che la stessa non può che essere respinta. In effetti, non solo giusta l'art. 84 LIVA nella procedura di reclamo non sono versate ripetibili alle parti, ma per di più, essendo la ricorrente qui parte soccombente, ad ogni modo una tale allocazione di fatto non si giustifica.

**6.**

Visto quanto precede, il ricorso deve essere respinto. In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della ricorrente 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 fr. 8'500.-- (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà compensato con l'anticipo spese di fr. 8'500.-- versato

dalla ricorrente il 20 gennaio 2012. Alla ricorrente non vengono assegnate indennità di ripetibili (cfr. art. 64 cpv. 1 PA *a contrario*, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF *a contrario*).

**Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:**

**1.**
Il ricorso è respinto.

**2.**
Le spese processuali di fr. 8'500.-- sono poste a carico della ricorrente e interamente compensate con l'anticipo spese da lei versato.

**3.**
Non vengono assegnate indennità di ripetibili.

**4.**
Comunicazione a:

– ricorrente (atto giudiziario)
– autorità inferiore (n. di rif. 241 512; atto giudiziario)

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

La presidente del collegio: La cancelliera:

Salome Zimmermann Sara Friedli

## 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 (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 ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione: