



Corte I
A-1912/2021

Sentenza del 10 giugno 2021

Composizione

Giudici Raphaël Gani (presidente del collegio),
Keita Mutombo, Annie Rochat Pauchard,
cancelliera Sara Pifferi.

Parti

A. _____,
patrocinata dall'avv. Brenno Martignoni Polti,
ricorrente,

contro

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

Oggetto

IVA (2013-2017); ricorso omisso medio.

Fatti:**A.**

A.a La A._____ è una società di utilità pubblica, il cui scopo è quello di salvaguardare e sviluppare le tradizioni carnevalesche del Paese di X._____ (...), nonché di organizzare manifestazioni ricreative e culturali anche nel periodo extra carnevalesco, di regola sul territorio di X._____. Detta società (di seguito: contribuente) è iscritta nel registro dei contribuenti dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFD) dal 1° maggio 2010.

A.b A seguito del riscontro di alcune irregolarità in occasione di un controllo fiscale esperito durante il mese di gennaio 2019 presso la contribuente per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2013 al 31 dicembre 2017, l'AFC ha emesso nei suoi confronti l'avviso di tassazione n. (...) del 28 marzo 2019 nel quale è stato fissato a suo carico un recupero IVA di 35'082 franchi, oltre accessori.

Detto avviso di tassazione è stato contestato dalla contribuente con scritto 18 aprile 2019.

Il 23 aprile 2019 la contribuente ha versato sotto riserva l'importo di 35'082 franchi, mentre il 17 giugno 2019 i relativi accessori.

A.c Con decisione 26 gennaio 2021, l'AFC ha confermato la ripresa IVA di 35'082 franchi, oltre accessori, pronunciata nei confronti della contribuente.

B.

B.a Avverso la predetta decisione, la contribuente – per il tramite del suo patrocinatore – ha inoltrato reclamo 26 febbraio 2021 dinanzi all'AFC, postulandone la sua trasmissione al Tribunale amministrativo federale quale « ricorso omissio medio ».

B.b Con scritto 19 aprile 2021, l'AFC ha dunque trasmesso al Tribunale amministrativo federale la richiesta della contribuente (di seguito: ricorrente) di trattare il suo reclamo 26 febbraio 2021 quale ricorso omissio medio. Vista la natura delle censure sollevate dalla ricorrente in detto reclamo, su cui essa indica di non aver ancora avuto modo di pronunciarsi, l'AFC (di seguito: autorità inferiore) ritiene come non adempiute le condizioni per un ricorso omissio medio. Per tale motivo, essa postula che la richiesta della ricorrente venga respinta e che il suddetto reclamo le venga trasmesso per competenza.

C.

Ulteriori fatti e argomentazioni verranno ripresi, 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 PA emanate dalle autorità menzionate all'art. 33 LTAF, riservate le eccezioni di cui all'art. 32 LTAF (cfr. art. 31 LTAF). La procedura dinanzi Tribunale amministrativo federale è retta dalla PA, in quanto la LTAF non disponga altrimenti (art. 37 LTAF). Nella misura in cui l'AFC è un'autorità ai sensi dell'art. 33 lett. d LTAF e nessuna delle eccezioni di cui all'art. 32 LTAF entra qui in linea di conto, il Tribunale risulta materialmente competente per statuire sulla presente vertenza.

1.2 Per quanto concerne la competenza funzionale del Tribunale, va osservato quanto segue.

1.3 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 qui litigiosa concerne i periodi fiscali dal 1° gennaio 2013 al 31 dicembre 2017, alla stessa risulta dunque applicabile la LIVA, nella sua versione in vigore a quel momento.

1.4 Secondo la LIVA, le decisioni dell'AFC sono impugnabili con reclamo entro 30 giorni dalla notificazione (art. 83 cpv. 1 LIVA). Ciò significa che il contribuente ha diritto, normalmente, a far esaminare il suo caso due volte dall'AFC e dunque all'emanazione da parte dell'AFC di due decisioni successive (la seconda decisione è soggetta a dei requisiti formali più elevati), perlomeno se presenta un reclamo (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-362/2017 del 3 maggio 2017 consid. 1.2.2 con rinvii).

In concreto, la società ricorrente postula che il suo reclamo 26 febbraio 2021 contro la decisione 26 gennaio 2021 dell'autorità inferiore venga trattato dal Tribunale amministrativo federale quale ricorso omisso medio, in applicazione dell'art. 83 cpv. 4 LIVA. Il Tribunale è dunque competente per statuire al riguardo.

2.

In concreto, vista la richiesta della ricorrente di trattare il suo reclamo quale ricorso omissio medio, per il Tribunale si tratta fundamentalmente di esaminare se le condizioni dell'art. 83 cpv. 4 LIVA per ammettere un tale ricorso diretto (cfr. consid. 2.1-2.4 del presente giudizio) risultano qui adempite (cfr. consid. 2.5 del presente giudizio).

2.1 Le decisioni dell'AFC devono indicare i rimedi giuridici e contenere una motivazione adeguata (cfr. art. 82 cpv. 2 LIVA). Giusta l'art. 83 cpv. 1 LIVA, le decisioni dell'AFC sono impugnabili con reclamo entro 30 giorni dalla notificazione. Nel caso del reclamo ai sensi dell'art. 83 cpv. 1 LIVA si tratta di un rimedio giuridico non devolutivo. Dato che l'AFC deve emanare numerose decisioni d'imposizione, non sarebbe saggio, nell'interesse della celerità, esigere che rispetti tutte le garanzie procedurali nel contesto della prima decisione. D'altra parte, aprire immediatamente la procedura di ricorso all'istanza superiore sovraccaricherebbe inutilmente quest'ultima, mentre controversia può spesso essere risolta a livello inferiore. Queste ragioni hanno condotto il legislatore a prevedere una procedura di reclamo, in particolare in materia IVA. Nella procedura di reclamo, l'AFC esamina il caso secondo i principi procedurali generali e emana una nuova decisione, che poi apre la strada al ricorso all'istanza superiore. In altre parole, la procedura di reclamo è un mezzo per risolvere molte questioni essenzialmente tecniche o per completare le circostanze di fatto (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-362/2017 del 3 maggio 2017 consid. 2.1 con rinvii).

2.2 Giusta l'art. 83 cpv. 4 LIVA, se il reclamo è presentato contro una decisione già esaustivamente motivata dell'AFC, quest'ultima, su richiesta o con il consenso del reclamante, lo trasmette come ricorso al Tribunale amministrativo federale (il cosiddetto « ricorso omissio medio », ricorso diretto o « Sprungbeschwerde »). Le regole sul ricorso omissio medio di cui alla LIVA prevalgono quale *lex specialis* su quelle di cui all'art. 47 cpv. 2 PA (cfr. art. 4 PA; [tra le tante] sentenze del TAF A-362/2017 del 3 maggio 2017 consid. 2.2 con rinvii; A-2650/2012 del 10 agosto 2012 consid. 1.2.2). Il ricorso omissio medio è ammesso in maniera restrittiva, unicamente se le condizioni cumulative alla sua base risultano adempite. Più nel dettaglio, il ricorso omissio medio presuppone l'adempimento delle due seguenti condizioni materiali: (i) esiste una decisione dell'AFC e (ii) detta decisione è già « esaustivamente motivata » (cfr. sentenza del TF 2C_543/2017 del 1° febbraio 2018 consid. 3.1, secondo cui le due condizioni materiali vengono trattate come una sola; [tra le tante] sentenze del TAF A-362/2017 del 3 maggio 2017 consid. 2.2 con rinvii; A-2650/2012 del 10 agosto 2012 consid. 2.1). Il ricorso omissio medio richiede altresì la sussistenza della

seguente condizione formale: (iii) la volontà del contribuente a che il suo reclamo venga trattato quale ricorso omissio medio (cfr. sentenza del TF 2C_543/2017 del 1° febbraio 2018 consid. 3.1).

2.3 In merito all'esigenza di una decisione già « esaustivamente motiva » ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA – nozione giuridica che la legge stessa non definisce – il Tribunale ha già avuto modo di statuire a più riprese (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-362/2017 del 3 maggio 2017 consid. 2.3 con rinvii; A-2650/2012 del 10 agosto 2012 consid. 2.1.2 con rinvii).

2.3.1 L'esigenza di una motivazione – ossia l'obbligo di motivare la decisione, avente quale scopo quello di garantire che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo – è un elemento importante del diritto ad una procedura equa ai sensi dell'art. 29 Cost. e soprattutto del diritto di essere sentito (cfr. art. 29 cpv. 2 Cost.; [tra le tante] sentenze del TAF A-362/2017 del 3 maggio 2017 consid. 2.3.1 con rinvii; A-2650/2012 del 10 agosto 2012 consid. 2.1.2).

2.3.2 L'art. 82 cpv. 2 LIVA dispone che le decisioni dell'AFC devono indicare i rimedi giuridici e contenere una « motivazione adeguata » (« angemessene Begründung », « motivation adéquate »), ossia una motivazione che vada oltre la mera conferma del risultato del controllo, garantendo così che le vie legali possano essere adite efficientemente fin dall'inizio. L'art. 82 cpv. 2 LIVA è dunque una conferma dello standard minimo così come già garantito dalla Costituzione, nonché dal diritto procedurale (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-362/2017 del 3 maggio 2017 consid. 2.3.1 con rinvii; A-2650/2012 del 10 agosto 2012 consid. 2.1.2)

2.3.3 Rispetto all'art. 82 cpv. 2 LIVA, l'art. 83 cpv. 4 LIVA esige che la decisione oggetto di un ricorso omissio medio contenga una motivazione qualificata e circostanziata: la decisione deve essere già « esaustivamente motivata » (« einlässlich begründete », « motivée en détail »). Il limite esatto tra l'esigenza di una « motivazione adeguata » ai sensi dell'art. 82 cpv. 2 LIVA e quella di una « motivazione esaustiva » ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA non può essere determinato in maniera astratta. Ad esempio, allorquando si è in presenza di una fattispecie semplice o di questioni giuridiche chiare, nulla esclude a priori che le esigenze di una motivazione adeguata ai sensi dell'art. 82 cpv. 2 LIVA e di una motivazione esaustiva ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA si differenzino solo minimamente e che quindi la motivazione dell'autorità chiamata a statuire possa avverarsi sommaria. Al contrario, in presenza di una fattispecie particolarmente complessa –

laddove l'autorità di ricorso chiamata a statuire su un gravame, è in grado di comprendere i motivi che hanno indotto l'autorità inferiore a decidere in un certo modo, unicamente qualora la motivazione della decisione presenti una certa densità e soprattutto qualora la stessa esponga sufficientemente sia i fatti che le norme giuridiche pertinenti, nonché la sussunzione tra quest'ultimi due elementi, e che con questo anche le censure sollevate dall'interessato risultino trattate nella stessa – la motivazione dell'autorità chiamata a statuire deve essere esaustiva. Ne discende che, quanto più un caso risulta complesso ed esteso, tanto più l'autorità di ricorso è vincolata ad una decisione già esaustivamente motivata dell'autorità inferiore. Qualora in presenza di un caso complesso, una motivazione si riveli molto breve e solo appena distinguibile, non si può pertanto parlare di una decisione già esaustivamente e adeguatamente motivata, ragione per cui in tale evenienza il ricorso omissivo medio non risulta possibile (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-362/2017 del 3 maggio 2017 consid. 2.3.2 con rinvii; A-2650/2012 del 10 agosto 2012 consid. 2.1.2).

2.4 Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la possibilità di presentare un ricorso omissivo medio ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA persegue una finalità di economia processuale (in tal senso anche DTF 140 II 202 consid. 6.3.5), ma solo nei casi in cui la procedura di reclamo costituirebbe un inutile prolungamento della procedura (« Verfahrenslieferlauf »; cfr. sentenza del TF 2C_543/2017 del 1° febbraio 2018 consid. 3.2 con rinvii). Un tale rischio di un inutile prolungamento della procedura esiste solo quando l'autorità decisionale – cioè in questo caso l'AFC – ha già trattato il caso in modo esaustivo, in una decisione già « esaustivamente motivata », prendendo posizione in particolare sugli argomenti giuridici del contribuente ed escludendo così la necessità di ulteriori spiegazioni. Il corollario di ciò è l'interesse dell'autorità di ricorso che, sulla base della decisione presa e portata davanti a lei per mezzo di un ricorso omissivo medio, deve poter determinare facilmente l'oggetto della controversia e comprendere l'argomentazione dell'autorità decisionale, che l'ha preceduta. Se è necessario che l'autorità di ricorso richieda una presa di posizione dettagliata all'autorità amministrativa, non si può parlare di un'accelerazione significativa della procedura (cfr. sentenza del TF 2C_543/2017 del 1° febbraio 2018 consid. 3.2 con rinvii).

2.5

2.5.1 Nel caso in disamina, non vi è dubbio alcuno che nel caso della decisione impugnata si sia in presenza di una decisione dell'AFC. È altresì pacifica la volontà della ricorrente a che il suo reclamo 26 febbraio 2021 venga trattato quale ricorso omissivo medio dallo scrivente Tribunale.

Rimane dunque unicamente da esaminare se la decisione impugnata possa essere considerata come già « esaustivamente motivata » ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA.

2.5.2 In concreto, nel suo scritto 19 aprile 2021, l'autorità inferiore ha postulato il rigetto della richiesta della ricorrente di trasmissione « omisso medio », indicando che, benché la decisione impugnata sia adeguatamente motivata, non vi sarebbero i presupposti per un tale ricorso. Nel suo reclamo la ricorrente postula infatti l'annullamento della decisione impugnata e la modifica dell'imposta, adducendo – oltre a quanto già invocato nella sua contestazione del 18 aprile 2019 – una violazione da parte dell'autorità inferiore del suo diritto di essere sentita, nonché altre censure sulle quali essa indica di non aver ancora preso posizione nella decisione impugnata. Per tale motivo, l'autorità inferiore chiede che l'incarto le venga trasmesso per competenza.

2.5.3 Ora, da un esame del ricorso omisso medio/reclamo 26 febbraio 2021 e della decisione impugnata, il Tribunale constata che quanto indicato dall'autorità inferiore trova conferma negli atti dell'incarto. Più concretamente, in detto reclamo la ricorrente – oltre alle censure già sollevate nel suo scritto 18 aprile 2019 (cfr. atto n. 2 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. AFC]) presentato contro l'avviso di tassazione n. (...) del 28 marzo 2019 (cfr. citato avviso di cui all'atto n. 1 dell'inc. AFC) – solleva in particolare la violazione del suo diritto di essere sentita (cfr. citato reclamo, punti n. 4-7), nonché un « [...] *abuso del potere discrezionale in capo all'Autorità, arbitrio, violazione della parità di trattamento, non rispetto del principio di proporzionalità e della buona fede* [...] » (cfr. citato reclamo, punto n. 9). Essa chiede altresì l'assunzione di vari mezzi di prova, quali l'audizione di testimoni, l'esperimento di perizie e sopralluoghi, ecc. (cfr. citato reclamo, pag. 61). Come indicato dall'autorità inferiore, si tratta effettivamente di censure sulle quali essa non ha ancora avuto modo di esprimersi nella decisione impugnata. Nella misura in cui dette censure – segnatamente la violazione del diritto di essere sentito – necessitano dei chiarimenti e una presa di posizione dettagliata da parte dell'autorità inferiore, si deve considerare che la decisione impugnata non è già « esaustivamente motivata », così come invece richiesto dall'art. 83 cpv. 4 LIVA (cfr. consid. 2.4 del presente giudizio). Già per tale motivo, si deve pertanto ritenere che non vi sono i presupposti per un ricorso omisso medio, difettando una delle condizioni cumulative per la sua ammissione (cfr. consid. 2.2 del presente giudizio). Dal momento poi che la ricorrente postula l'assunzione di vari mezzi di prova al fine di accertare la fattispecie e comprovare la sua posizione, il Tribunale ritiene che ciò costituisca un

ulteriore motivo per rinviare la causa all'autorità inferiore, affinché la stessa possa pronunciarsi al riguardo e – se lo ritiene opportuno – procedere agli ulteriori atti istruttori, alla luce delle censure della ricorrente sulle quali essa non si è ancora espressa.

2.5.4 Visto quanto precede, in definitiva si deve concludere che nel caso concreto non sono date le condizioni alla base di un ricorso omissio medio ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA. In tali circostanze, lo scrivente Tribunale non risulta funzionalmente competente per trattare il presente gravame, ragione per cui egli non può entrare nel merito al riguardo (cfr. art. 9 cpv. 2 PA). Il reclamo 26 febbraio 2021 presentato dalla ricorrente quale ricorso omissio medio va dunque rinviato all'autorità inferiore, affinché la stessa statuisca al riguardo (cfr. art. 8 cpv. 1 PA e art. 83 cpv. 1 LIVA). Ciò statuito, non è compito dello scrivente Tribunale indicare all'AFC come proseguire. L'autorità inferiore è infatti libera di continuare la presente procedura, applicando le norme pertinenti alla fattispecie, in particolar modo il principio di celerità di cui all'art. 29 cpv. 1 Cost. (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-2650/2012 del 10 agosto 2012 consid. 2.2.3; A-1184/2012 del 31 maggio 2012 consid. 3.6).

3.

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese sono poste a carico della ricorrente qui parte 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 1'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto, nella misura corrispondente, con l'anticipo spese di 3'000 franchi versato a suo tempo dalla ricorrente. L'importo rimanente di 2'000 franchi verrà invece restituito alla ricorrente, alla crescita in giudicato del presente giudizio. Alla ricorrente non vengono poi assegnate indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. art. 64 cpv. 1 PA a contrario; art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

(Il dispositivo è indicato alla pagina seguente)

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

Non si entra nel merito del ricorso omissio medio (reclamo 26 febbraio 2021).

2.

Il citato reclamo è rinviato all'autorità inferiore, affinché la stessa possa statuire al riguardo quale autorità funzionalmente competente.

3.

Le spese processuali di 1'000 franchi sono poste a carico della ricorrente. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, detto importo verrà detratto, nella misura corrispondente, dall'anticipo spese di 3'000 franchi versato dalla ricorrente. L'importo rimanente di 2'000 franchi verrà invece restituito alla ricorrente.

4.

Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

5.

Comunicazione a:

- ricorrente (atto giudiziario)
- autorità inferiore (n. di rif. ***; atto giudiziario)

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

Il presidente del collegio:

La cancelliera:

Raphaël Gani

Sara Pifferi

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 LTF). Il termine è reputato osservato se gli atti scritti sono consegnati al Tribunale federale oppure, all'indirizzo di questo, alla posta svizzera o a una rappresentanza diplomatica o consolare svizzera al più tardi l'ultimo giorno del termine (art. 48 cpv. 1 LTF). 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: