



---

Corte I  
A-3678/2016

## **Sentenza del 6 agosto 2018**

---

Composizione

Giudici Salome Zimmermann (presidente del collegio),  
Michael Beusch, Marianne Ryter,  
cancelliera Sara Pifferi.

---

Parti

**A.** \_\_\_\_\_,  
rappresentata da (...),  
ricorrente,

contro

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

---

Oggetto

IVA (1.1.2010 - 31.12.2012, prestazioni di chiropratica,  
autorizzazione).

**Fatti:****A.**

La società anonima A.\_\_\_\_\_, con sede a X.\_\_\_\_\_ (di seguito: società contribuente), è iscritta dal 15 novembre 2005 quale contribuente IVA presso l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC).

**B.**

Il 27/28 febbraio 2014, l'AFC ha eseguito un controllo fiscale presso la società contribuente, in occasione del quale ha riscontrato alcune irregolarità nella sua contabilità per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2012 (1° trimestre 2010 – 4° trimestre 2012), nella misura in cui quest'ultima in detti periodi fiscali avrebbe registrato a torto nei propri rendiconti trimestrali le prestazioni di chiropratica, da lei fornite senza essere in possesso della relativa autorizzazione cantonale per l'esercizio della professione, come prestazioni di servizi all'estero esenti dall'IVA.

Con avviso di tassazione n. (...) del 22 luglio 2014, considerando dette prestazioni come imponibili all'IVA, l'AFC ha dunque provveduto nei suoi confronti ad una rettifica d'IVA di 134'573 franchi, oltre accessori.

**C.**

Con scritto 12 marzo 2015, la società contribuente – per il tramite della sua rappresentante – ha postulato dinanzi all'AFC l'annullamento di detto avviso di tassazione, chiedendo in via principale che le prestazioni di chiropratica da lei fornite all'estero vengano considerate come escluse dall'assoggettamento all'IVA e in via subordinata che le venga riconosciuta la protezione della buona fede in rapporto allo scritto 16 gennaio 2003 dell'AFC.

**D.**

Con decisione 29 aprile 2016, l'AFC ha respinto la contestazione 12 marzo 2015 e confermato la ripresa d'IVA di 134'573 franchi, oltre accessori. Da detto importo, l'AFC ha dedotto l'importo di 80'000 franchi versato dalla società contribuente il 30 marzo 2015.

**E.**

Avverso la predetta decisione, la società contribuente – per il tramite della sua rappresentante – (di seguito: società ricorrente o ricorrente) ha presentato reclamo 31 maggio 2016 dinanzi all'AFC postulando che lo stesso venga trasmesso al Tribunale amministrativo federale quale ricorso omissivo medio ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA. Protestando tasse, spese e ripetibili, essa ha in sostanza postulato l'annullamento della decisione impugnata.

**F.**

Con scritto 9 giugno 2016, l'AFC (di seguito: autorità inferiore) ha dunque trasmesso il ricorso omissio medio del 31 maggio 2016 al Tribunale per competenza.

**G.**

Con risposta 28 luglio 2016, l'autorità inferiore ha poi postulato il rigetto integrale del predetto ricorso omissio medio, riconfermandosi nella propria decisione e prendendo puntualmente posizione sulle censure sollevate dalla ricorrente nel proprio gravame.

**H.**

Ulteriori fatti e argomentazioni verranno ripresi, per quanto necessario, 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). In particolare, le decisioni finali rese dall'AFC in materia IVA possono essere contestate dinanzi al Tribunale amministrativo federale conformemente all'art. 33 lett. d LTAF. La procedura dinanzi Tribunale è retta dalla PA, in quanto la LTAF non disponga altrimenti (art. 37 LTAF). Lo scrivente Tribunale è dunque materialmente competente per giudicare la presente vertenza.

**1.2** In concreto, la società ricorrente ha postulato che il suo reclamo 31 maggio 2016 da lei presentato avverso la decisione 29 aprile 2016 dell'autorità inferiore venga direttamente esaminato dal Tribunale quale ricorso omissio medio ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA. In tali circostanze, occorre dunque verificare se vi sono i presupposti per ritenere il Tribunale come funzionalmente competente al riguardo.

**1.2.1** 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 il periodo fiscale dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2012 (dal 1° trimestre 2010 al 4° trimestre 2012), alla stessa risulta dunque applicabile la LIVA.

**1.2.2** 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. Ne discende che il contribuente – nella misura in cui inoltra un reclamo – dispone di norma del diritto a che l'AFC esamini due volte il suo caso e emani due decisioni successive al riguardo (la seconda con esigenze di forma più elevate; cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-8155/2015 del 22 febbraio 2017 consid. 1.3.1; A-1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 1.2.1 con rinvii). Secondo 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 »). Giusta l'art. 4 PA, le regole sul ricorso omissio medio ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA prevalgono quale *lex specialis* su quelle di cui all'art. 47 cpv. 2 PA (cfr. 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 nella misura in cui le due seguenti condizioni cumulative risultano adempiute: (i) il reclamo è presentato contro una decisione dell'AFC e (ii) detta decisione è già esaustivamente motivata (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-362/2017 del 3 maggio 2017 consid. 2.2 con rinvii; A-5429/2016 del 14 febbraio 2017 consid. 2.2; A-2650/2012 del 10 agosto 2012 consid. 2.1).

**1.2.3** Nella presente vertenza, l'autorità inferiore ha notificato alla società ricorrente l'avviso di tassazione n. (...) del 22 luglio 2014 (cfr. allegato di cui all'atto n. 2 prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. AFC]). A seguito della contestazione dettagliata del 12 marzo 2015 del predetto avviso di tassazione da parte della ricorrente (cfr. atto n. 5 dell'inc. AFC), l'autorità inferiore ha poi emanato una prima decisione 29 aprile 2016 ai sensi dell'art. 82 cpv. 1 lett. c LIVA. Detta decisione è successivamente stata impugnata dalla ricorrente con reclamo 31 maggio 2016 dinanzi all'autorità inferiore, con richiesta di deferire la causa al Tribunale quale ricorso omissio medio ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA. Con scritto 9 giugno 2016, l'autorità inferiore ha dunque trasmesso per competenza la causa al Tribunale, in applicazione dell'art. 8 cpv. 1 PA.

Ciò indicato, nella misura in cui la decisione 29 aprile 2016 dell'autorità inferiore fondata sull'art. 82 cpv. 1 lett. c LIVA costituisce indubbiamente una decisione ai sensi dell'art. 5 PA e risulta esaustivamente e adeguatamente motivata – la società ricorrente avendo sollevato in maniera dettagliata le proprie censure circa la ripresa fiscale in oggetto e l'autorità

inferiore avendo preso posizione in dettaglio su dette censure nell'ambito della predetta decisione di merito, tale da permettere allo scrivente Tribunale di statuire con piena latitudine di giudizio (cfr. per i dettagli, [tra le tante] sentenze del TAF A-362/2017 del 3 maggio 2017 consid. 23 con rinvii; A-2650/2012 del 10 agosto 2012 consid. 2.1.2) – in concreto, sussistono chiaramente i presupposti per un ricorso omissio medio, sicché lo scrivente Tribunale risulta funzionalmente competente per statuire nel merito della presente vertenza ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA.

**1.3** Pacifica è poi la legittimazione a ricorrere della società ricorrente, essendo la stessa destinataria della decisione qui impugnata (art. 48 PA). Il ricorso omissio medio è altresì stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (art. 52 PA).

## **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 (cfr. art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (cfr. art. 49 lett. b PA) nonché l'inadeguatezza (cfr. art. 49 lett. c PA; cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>a</sup> ed. 2013, n. 2.149).

**2.2** Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi adottati (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTAF 2007/41 consid. 2; MOOR/POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3<sup>a</sup> ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). In virtù dei principi della massima inquisitoria (cfr. art. 12 PA) – secondo cui il Tribunale accerta d'ufficio la fattispecie determinante – e dell'applicazione d'ufficio del diritto (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), il Tribunale può infatti accogliere il ricorso anche per motivi diversi da quelli invocati dal ricorrente, rispettivamente respingerlo e confermare la decisione impugnata con una motivazione diversa da quella adottata dall'autorità inferiore (cosiddetta « sostituzione di motivi »; cfr. DTAF 2007/41 consid. 2 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-703/2017 del 15 maggio 2018 consid. 1.2; A-83/2016 del 23 gennaio 2017 consid. 1.2.2 con rinvii).

Detti due principi 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; 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. 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 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 segg.).

### 3.

Nel caso in disamina, prima di entrare nel merito del ricorso, lo scrivente Tribunale deve innanzitutto esaminare in maniera prioritaria se i crediti fiscali in oggetto sono prescritti o meno, nella misura in cui la prescrizione – se constatata – comporta la perenzione della pretesa dell'autorità inferiore. La prescrizione è infatti una questione di diritto che va esaminata d'ufficio dall'autorità e non necessita d'essere sollevata dall'assoggettato (cfr. DTF 142 II 182 consid. 3.2.1; sentenza del TF 2C\_243/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 5 con rinvio; [tra le tante] sentenze del TAF A-5508/2015 e A-5512/2015 del 10 maggio 2017 consid. 5.2; A-6544/2012 del 12 settembre 2013 consid. 2.7; MICHAEL BEUSCH, *Der Untergang der Steuerforderung*, 2012, pag. 278; MARLISE RÜEGSEGGER, in: Martin Zweifel et al., *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, 2015 [di seguito: MWSTG-Kommentar], n. 7 ad art. 42 LIVA con rinvii).

**3.1** 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-5508/2015 e A-5512/2015 del 10 maggio 2017 consid. 5.2; BEUSCH, op. cit., pag. 282 seg.; RÜEGSEGGER, 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 relativo). 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). 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 assoluto; sentenza del TAF A-6544/2012 del 12 settembre 2013 consid. 2.7 con rinvii; RÜEGSEGGER, MWSTG-Kommentar, n. 6 segg. ad art. 42 LIVA).

**3.2** In concreto, la ripresa fiscale operata nei confronti della società ricorrente concerne l'IVA relativa ai periodi fiscali dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2012. Da un esame degli atti dell'incanto, risulta che il termine di prescrizione di 5 anni ai sensi dell'art. 42 cpv. 1 LIVA è già stato interrotto dall'AFC con avviso di tassazione n. (...) del 22 luglio 2014 (cfr. allegato di cui all'atto 2 dell'inc. AFC), con conseguente decorrenza di un nuovo termine di prescrizione di due anni ai sensi dell'art. 42 cpv. 3 LIVA. Detto termine è poi stato nuovamente interrotto dall'AFC con decisione 29 aprile 2016, con conseguenze ulteriore decorrenza di un nuovo termine di prescrizione di due anni, con scadenza al 29 aprile 2018. Ne consegue che i crediti fiscali in oggetto risultano attualmente chiaramente qui integralmente prescritti (cfr. consid. 3.1 del presente giudizio).

In tali circostanze, già per questo motivo (cfr. consid. 2.2 e 3 del presente giudizio), il ricorso omissivo medio del 31 maggio 2016 della società ricorrente deve essere integralmente accolto, con conseguente annullamento a causa dell'intervenuta prescrizione dei crediti fiscali in oggetto della decisione 26 maggio 2016 dell'autorità inferiore qui impugnata. In tale contesto, le questioni di merito sollevate dalla società ricorrente possono pertanto rimanere aperte.

#### **4.**

Visto l'esito della presente vertenza, nessuna spesa processuale è messa a carico alla società ricorrente e all'autorità inferiore (cfr. art. 63 cpv. 1 e 2 PA). Di conseguenza, alla crescita in giudicato del presente giudizio, l'anticipo equivalente alle presunte spese processuali di 6'500 franchi versato a suo tempo dalla ricorrente verrà restituito integralmente a quest'ultima.

Nel contempo, si giustifica altresì l'assegnazione alla società ricorrente di un'indennità di spese ripetibili (cfr. art. 64 cpv. 1 PA in relazione con l'art. 7 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]). In considerazione degli atti di causa, l'indennità di spese di ripetibili è fissata a 10'000 franchi e posta a carico dell'autorità inferiore e da versare alla crescita in giudicato del presente giudizio.

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

**1.**

Il ricorso omissio medio è accolto. Di conseguenza, la decisione 29 aprile 2016 dell'autorità inferiore è annullata.

**2.**

Non si prelevano spese processuali. Di conseguenza, alla crescita in giudicato del presente giudizio, l'anticipo spese di 6'500 franchi versato a suo tempo dalla ricorrente, verrà restituito integralmente a quest'ultima.

**3.**

Ad avvenuta crescita in giudicato del presente giudizio, l'autorità inferiore corrisponderà alla ricorrente l'importo di 10'000 franchi a titolo di spese ripetibili.

**4.**

Comunicazione a:

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

I rimedi giuridici sono indicati alla pagina seguente.

La presidente del collegio:

La cancelliera:

Salome Zimmermann

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). 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: