

BVGer A-2650/2012 vom 10. August 2012

Bundesverwaltungsgericht, 2012-08-10, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2650_2012

FR: TAF A-2650/2012 du 10 août 2012

IT: TAF A-2650/2012 del 10 agosto 2012

Regeste

Imposta sul valore aggiunto

Erwägungen

E. 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 della 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'Amministrazione federale delle contribuzioni in materia di imposta sul valore aggiunto (di seguito: IVA) possono essere contestate dinanzi al Tribunale amministrativo federale conformemente all'art. 33 lett. d LTAF. La procedura dinanzi Tribunale amministrativo federale è retta dalla PA, in quanto la LTAF non disponga altrimenti (art. 37 LTAF). Lo scrivente Tribunale è dunque competente per giudicare la presente vertenza.

E. 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 2006 al 31 dicembre 2009, alla stessa risulta dunque applicabile materialmente l'allora vigente Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (vLIVA, RU 2000 1300), entrata in vigore il 1° gennaio 2001 (cfr. 91 cpv. 1 vLIVA; Decreto del Consiglio federale [DCF] del 29 marzo 2000, RU 2000 1344).

E. 1.2.2

Per quel che concerne invece la procedura, fatto salvo l'art. 91 LIVA, 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 l'interpretazione restrittiva 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'apprezzare 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). Per quanto concerne in particolare l'esame della richiesta avanzata dalla contribuente di trattare il reclamo 12 marzo 2012 - presentato da quest'ultima avverso l'avviso di tassazione n. 112'681 del 9 febbraio 2012 dell'AFC - quale ricorso omissio medio, in casu risulta applicabile l'art. 83 cpv. 4 LIVA. Quale disposizione di procedura, essa è infatti immediatamente applicabile, a prescindere dal periodo fiscale di riferimento. Giusta l'art. 4 PA, 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. decisione del Tribunale amministrativo federale A-1184/2012 del 31 maggio 2012 consid. 2.2).

E. 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. 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"). Il ricorso omissio medio è ammesso in maniera restrittiva, unicamente nella misura in cui le due seguenti condizioni cumulative risultano adempiute: (i) esiste una decisione dell'AFC e (ii) detta decisione è già esaustivamente motivata (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-1184/2012 del 31 maggio 2012 consid. 2.3 con rinvii).

E. 2.1.1

Per quanto attiene alla prima condizione, ossia l'esigenza di una decisione dell'AFC, si osserva che in concreto si è in presenza di un avviso di tassazione dell'AFC, il quale è stato impugnato dalla contribuente mediante reclamo. Detto avviso di tassazione è considerato dall'AFC quale decisione ai sensi dell'art. 5 PA, tant'è che la stessa l'ha designato quale "Avviso di tassazione n. 112'681/Decisione" e ha indicato alla ricorrente la possibilità di impugnare tale atto mediante reclamo giusta l'art. 83 cpv. 1 LIVA. Tale concezione è stata a più riprese criticata dalla dottrina, la quale non riconosce il carattere di decisione all'avviso di tassazione (cfr. i numerosi rinvii alla dottrina nella decisione del Tribunale amministrativo federale A-1184/2012 del 31 maggio 2012 consid. 3.2). Ciò posto, per i motivi che verranno esposti nel proseguo (cfr. consid. 2.1.2 e segg. del presente giudizio), nella presente fattispecie la questione di determinare se un avviso di tassazione possa costituire o meno una decisione ai sensi dell'art. 5 PA può rimanere aperta (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-1184/2012 del 31 maggio 2012 consid. 3.2, A-5798/2011 del 29 maggio 2012 consid. 1.3 e A-4506/2011 del 30 aprile 2012 consid. 1.2.3, dove lo scrivente Tribunale ha statuito in maniera analoga).

E. 2.1.2

In merito alla seconda condizione - su cui lo scrivente Tribunale ha già avuto modo di statuire nell'ambito di un caso analogo mediante decisione A-1184/2012 del 31 maggio 2012, alla quale si rinviano le parti per i dettagli - si rileva che la legge non definisce in alcun modo cosa si debba intendere per decisione "già esaustivamente motivata" ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA (cfr. consid. 3.3 della citata decisione). L'esigenza di una moti-

vazione - 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 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101) e soprattutto del diritto di essere sentito (cfr. consid. 3.3.1 della citata decisione). Per quanto concerne le decisioni dell'AFC, l'art. 82 cpv. 2 LIVA impone che le stesse contengano 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. Tale disposizione consente al contribuente di presentare un ricorso omissio medio. L'art. 82 cpv. 2 LIVA è dunque una conferma dello standard minimo così come già garantito dalla Costituzione, nonché dal diritto procedurale (cfr. consid. 3.3.2 della citata decisione). 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": la decisione deve essere "già esaustivamente motivata" ("einlässlich begründete", "motivée en détail"; cfr. consid. 3.3.3 della citata decisione). 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 e di una motivazione esaustiva 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 omissio medio non risulta possibile (cfr. consid. 3.3.4 della citata decisione).

E. 2.2.1

In concreto l'avviso di tassazione n. 112'681 del 9 febbraio 2012 impugnato dalla ricorrente si compone di due pagine. Sulla prima pagina si evince il "dispositivo" che si suddivide in tre cifre, nonché la "motivazione". Sulla seconda pagina sono invece indicati i rimedi giuridici. La motivazione, che si delinea su poche righe e rinvia per il resto agli allegati ad essa acclusi, prevede quanto segue: "Vi rendiamo attenti al fatto che eventuali pagamenti fatti su riserva dalla consegna del risultato del controllo fanno parte della presente decisione. Se desiderate fare delle obiezioni e quindi non siete d'accordo con la presente decisione, attiriamo la vostra attenzione alle modalità descritte nei rimedi giuridici. Per la motivazione vi rinviamo agli allegati" (cfr. doc. 2 dell'inc. AFC, pag. 1). Gli allegati in questione si compongono di quattro pagine e elencano, in forma tabellare, tutt'al più le correzioni operate dall'AFC in merito a quanto dichiarato dalla ricorrente e quanto invece

accertato dalla stessa in rapporto alla cifra d'affari e alla deduzione dell'imposta precedente. I motivi ivi indicati sono sommari e si limitano, per la maggior parte, a richiamare quanto disposto dalle norme giuridiche pertinenti, nonché a rinviare alle stesse, alle "Istruzioni 2008 sull'IVA" e agli opuscoli informativi redatti dall'AFC, senza tuttavia indicare in maniera chiara ed esaustiva le ragioni alla base delle correzioni operate dall'autorità inferiore. Dall'esame dei suddetti allegati, non sono poi riconoscibili, tantomeno distinguibili, gli argomenti sollevati dall'AFC concernenti la semplice conferma del normale controllo fiscale da lei esperito, da quelli concernenti la motivazione vera e propria alla base dell'avviso di tassazione. Dal suddetto allegato non traspare altresì minimamente se l'autorità inferiore abbia già trattato le eventuali censure sollevate dalla ricorrente, prima dell'emanazione dell'avviso di tassazione. In tali circostanze, lo scrivente Tribunale non è in grado di farsi "un'immagine" in merito al caso concreto sulla sola scorta dell'avviso di tassazione, né di ricostruire la riflessione dell'AFC alla base del suddetto avviso e dunque di verificare l'esattezza dello stesso, in rapporto alle censure sollevate dalla ricorrente nel proprio gravame. Si deve pertanto concludere che l'avviso di tassazione non è esaustivamente motivato ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA, ragione per cui in casu non risultano adempiute le condizioni alla base del ricorso omissio medio.

E. 2.2.2

Nulla giova poi alla ricorrente invocare il principio di celerità, sostenendo che il fatto di sottoporre allo scrivente Tribunale l'esame dell'estensione della motivazione dell'avviso di tassazione, priverebbe di significato e renderebbe vano l'art. 83 cpv. 4 LIVA. Sebbene di fatto, detta disposizione permetta ai contribuenti IVA d'addire direttamente lo scrivente Tribunale mediante ricorso omissio medio, essa sottopone tale possibilità a delle condizioni cumulative restrittive ed imperative (cfr. consid. 2.1 del presente giudizio), il cui difetto preclude all'interessato la via del ricorso diretto, implicando che l'atto ricorsuale venga trattato dall'AFC. Ciò posto, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, è a giusta ragione che l'AFC ha trasmesso il reclamo 12 marzo 2012 allo scrivente Tribunale, affinché quest'ultimo potesse esaminare se in concreto sono adempiute le condizioni alla base del ricorso omissio medio. Dagli atti prodotti dall'AFC - a prescindere dagli eventuali scambi d'opinione intervenuti tra la suddetta autorità e la ricorrente - non risulta poi che la stessa abbia già trattato esaustivamente le censure sollevate dalla ricorrente nel proprio reclamo 12 marzo 2012, né che siano già stati esperiti tutti gli accertamenti necessari per statuire esaustivamente nel merito del presente gravame. Infine, che lo scrivente Tribunale possa poi, a seconda delle circostanze, rimediare in via eccezionale agli eventuali vizi di procedura, nulla muta al fatto che in assenza di una motivazione qualificata ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA, non sono dati i presupposti alla base del ricorso omissio medio.

E. 2.2.3

Visto quanto precede, in definitiva si deve concludere che in casu, poiché l'avviso di tassazione non risulta già esaustivamente motivato ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA, non sono date le condizioni alla base di un ricorso omissio medio. 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 12 marzo 2012 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, appli-

cando le norme pertinenti alla fattispecie, in particolar modo il principio di celerità di cui all'art. 29 cpv. 1 Cost. (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-1184/2012 del 31 maggio 2012 consid. 3.6).

E. 3

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese sono poste a carico della ricorrente soccombente (art. 1 e 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. 1'000.-- (art. 4 TS-TAF), importo che verrà compensato, nella misura corrispondente, con l'anticipo spese di fr. 6'000.-- versato dalla ricorrente il 22 maggio 2012. Alla ricorrente non vengono assegnate ripetibili (art. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

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