Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Corte I
A-1214/2011

Sentenza del 2 ottobre 2012

Composizione

Giudici Michael Beusch (presidente del collegio),
Markus Metz, Pascal Mollard,
cancelliera Sara Friedli.

Parti

A._____,
patrocinato 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 (periodi fiscali dal 3° trimestre 1993 al 4° trimestre 1994; 1° trimestre 1996 al 4° trimestre 1998) - prescrizione.

Fatti:

A.
A._____ è stato iscritto quale contribuente per l'imposta sulla cifra d'affari (di seguito: ICA) dal 1° aprile 1979 al 31 dicembre 1994, in seguito quale contribuente per l'imposta sul valore aggiunto (di seguito: IVA) dal 1° gennaio 1995 al 14 dicembre 1998.

B.
Per i periodi fiscali dal 3° trimestre 1993 al 4° trimestre 1994 il contribuente ha dichiarato diversi importi d'ICA ovvero fr. 5'625.85 per il 3° trimestre 1993, fr. 11'543.70 per il 4° trimestre 1993, fr. 12'042.55 per il 1°, il 3° e il 4° trimestre 1994 e fr. 7'050.35 per il 2° trimestre 1994. Per il mancato pagamento di detti importi, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: AFC) ha avviato una procedura esecutiva e per ciascun importo ha ottenuto il 13 novembre 1998 un attestato di carenza di beni in seguito al pignoramento per un importo complessivo di fr. 36'262.45 (cfr. docc. 22a, 22b, 22c e 22d dell'incarto prodotto dall'AFC [di seguito inc. AFC]).

C.
Con decreto del 14 dicembre 1998 la Pretura di X._____ ha aperto una procedura fallimentare nei confronti del contribuente (cfr. docc. 1d e 1e). Nell'ambito di detta procedura, il 25 febbraio 1999 (cfr. doc. 2, pag. 4 inc. AFC) e il 3 marzo 1999 (doc. 3 inc. AFC), l'AFC ha insinuato un credito totale di fr. 115'252.67, comprendente gli importi d'ICA di fr. 36'262.45 complessivi, così come riconosciuti dai relativi attestati di carenza di beni del 13 novembre 1998 (cfr. *sub* lett. B).

D.
Il 27 aprile 2004, l'Ufficio esecuzioni e fallimenti (di seguito: UEF) di Y._____ ha rilasciato a favore dell'AFC un attestato di carenza di beni in seguito al fallimento con il quale il contribuente riconosce un debito di fr. 115'252.67 (cfr. doc. 22h inc. AFC).

E.
Il 5 giugno 2009, visto il mancato pagamento del suddetto debito da parte del contribuente, sulla base dell'attestato di carenza di beni 27 aprile 2004, l'AFC ha notificato a quest'ultimo, tramite l'UEF di X._____, il precetto esecutivo (di seguito: PE) n. *** per l'importo di fr. 115'252.67, arrotondati a fr. 115'252.65. Contro il predetto PE, il contribuente ha interposto opposizione il 15 giugno 2009 (cfr. doc. 20 inc. AFC).

F.
Con decisione formale 30 giugno 2009, l'AFC ha rigettato l'opposizione interposta dal contribuente al succitato PE, confermando nel contempo un debito d'imposta di complessivi fr. 89'472.40 (= fr. 36'262.45 d'ICA + fr. 50'445.90 d'IVA ed interessi moratori + fr. 2'764.05 di spese d'esecuzione; cfr. doc. 22 inc. AFC).

G.
Il 1° settembre 2009, il contribuente ha impugnato la predetta decisione mediante reclamo. Nel suddetto allegato egli ha invocato l'eccezione di prescrizione, ritenendo che per i crediti fiscali nati tra il 1993 e il 1998 la prescrizione quinquennale sarebbe avvenuta tra il 31 dicembre 1998 e il 31 dicembre 2003. Al momento dell'emissione del decreto di fallimento 27 aprile 2004, il termine di prescrizione per i crediti posti in esecuzione sarebbe pertanto ormai già scaduto (cfr. doc. 23 inc. AFC).

H.
Il 21 dicembre 2010, l'AFC ha emanato una prima decisione su reclamo con la quale ha accolto parzialmente il reclamo interposto dal contribuente. In detta decisione, l'AFC ha ritenuto come prescritti i crediti fiscali sorti tra il 1996 e il 1998 (ossia fr. 53'209.95, comprendenti fr. 50'445.90 d'IVA ed interessi moratori, nonché fr. 2'764.05 di spese d'esecuzione) e come ancora dovuti i crediti fiscali sorti tra il 1993 e il 1994 (ossia fr. 36'262.45 d'ICA). In definitiva, essa ha dunque stabilito che per i periodi fiscali dal 3°trimestre 1993 al 4° trimestre 1994 e dal 1° trimestre 1996 al 4° trimestre 1998 il contribuente dovrebbe versare un importo d'imposta di fr. 36'262.45, anziché fr. 89'472.40 (cfr. doc. 26 inc. AFC). Per i crediti prescritti l'AFC ha poi emesso a favore del contribuente la nota di credito n. *** del 21 dicembre 2010 di fr. 53'209.95 (cfr. doc. 26 inc. AFC).

I.
Il 20 gennaio 2011, rivelando un errore contenuto nel dispositivo della decisione su reclamo 21 dicembre 2010 – non avendo fatto nello stesso riferimento al rigetto dell'opposizione contro il PE n. *** del 5 giugno 2009 dell'UEF di X._____ – l'AFC ha emanato una nuova decisione su reclamo, che annulla e sostituisce la suddetta decisione, il cui contenuto rimane identico (tranne il consid. 22) mentre il dispositivo (cifra 4) sancisce il rigetto della precitata opposizione (cfr. doc. 28 inc. AFC).

J.
Il 21 febbraio 2011, A._____ (di seguito: ricorrente), per il tramite del suo patrocinatore, ha interposto ricorso contro le due decisioni su recla-

mo 21 dicembre 2010 e 20 gennaio 2011 dell'AFC dinanzi al Tribunale amministrativo federale. Protestando spese e ripetibili, il ricorrente postula l'annullamento delle predette decisioni. In sostanza, egli ritiene come inammissibile l'annullamento e la sostituzione da parte dell'AFC della decisione su reclamo 20 dicembre 2010 mediante decisione su reclamo 20 gennaio 2011. A suo dire, i crediti fiscali sarebbero poi prescritti, ragione per cui essi non risulterebbero esigibili. Egli – censurando che malgrado il reclamo sia stato parzialmente accolto, non gli sono state assegnate indennità per ripetibili – contesta infine la fondatezza costituzionale dell'art. 84 cpv. 1 LIVA che di fatto imporrebbe al contribuente di assumere a suo carico integrale i costi di procedura e di patrocinio anche rilevanti e ciò anche quando il reclamo ha esito a lui favorevole.

K.
Con risposta 28 aprile 2011, l'AFC, riconfermandosi nella propria decisione, nonché contestando quanto asserito dal ricorrente e protestando spese e ripetibili, ha postulato il rigetto del ricorso.

L.
Ulteriori fatti e argomenti 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 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 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 (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). Analogamente all'art. 112 cpv. 1 LIVA, l'art. 93 cpv. 1 della Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (vLIVA, RU 2000 1300), 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), stabilisce che fatto salvo l'art. 94 vLIVA, le disposizioni abrogate e le loro prescrizioni d'esecuzione rimangono ancora applicabili a tutti i fatti e rapporti di diritto sorti durante la loro validità. Lo stesso vale altresì per quanto concerne l'art. 83 cpv. 1 dell'Ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto del 22 giugno 1994 (vOIVA, RU 1994 1464), entrata in vigore il 1° gennaio 1995 (cfr. art. 86 vOIVA). In concreto la fattispecie in esame concerne i periodi fiscali dal 3°trimestre 1993 al 4°trimestre 1994 e dal 1°trimestre 1996 al 4° trimestre 1998. Ai fatti riguardanti il periodo dal 1° luglio 1993 al 31 dicembre 1994 risulta dunque applicabile materialmente l'allora vigente Decreto del Consiglio federale del 29 luglio 1941 che istituisce un'imposta sulla cifra d'affari (DCA, RU 57 793 e CS 6 178 e ulteriori modifiche) entrato in vigore il 31 luglio 1941 (cfr. art. 56 DCA). Ai fatti riguardanti invece il periodo dal 1° gennaio 1996 al 14 dicembre 1998 risulta per contro applicabile materialmente la vOIVA.

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 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'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).

1.2.3 Riguardo alle disposizioni di procedura, va altresì sottolineato che il diritto procedurale applicabile è quello in vigore al momento in cui l'atto di procedura viene adempiuto. Quando il Tribunale amministrativo federale deve verificare la corretta attuazione del diritto procedurale da parte dell'autorità inferiore, il diritto determinante è quello in vigore al momento in cui l'atto in questione è stato compiuto e che detta autorità ha applicato, ciò a prescindere dall'eventuale entrata in vigore del nuovo diritto (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7675/2009 del 6 ottobre 2011 consid. 2.2.2 e A-6299/2009 del 21 aprile 2011 consid. 2.2.2 con rinvii).

1.3 Pacifica è legittimazione a ricorrere del ricorrente, essendo lo stesso destinatario delle decisioni qui impugnate (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).

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 (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 sostanziate (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.
Innanzitutto, il ricorrente ritiene inammissibile la revoca della decisione su reclamo 21 dicembre 2010, mediante annullamento e sostituzione con quella del 20 gennaio 2011 – a suo dire più gravosa – operata dall'AFC.

3.1 L'esame di detta censura – il cui accoglimento comporterebbe l'annullamento della decisione su reclamo 20 gennaio 2011 – implica di stabilire *a priori* a che condizioni una decisione può essere validamente revocata dall'autorità che l'ha emanata. Orbene, dette condizioni divergono a seconda che ci si trovi nel termine di ricorso susseguente all'emanazione della decisione (cfr. consid. 3.1.1 che segue), rispettivamente durante la procedura di ricorso scaturita dall'impugnazione della decisione (cfr. consid. 3.1.2 che segue) oppure dopo la crescita in giudicato della decisione (cfr. consid. 3.1.3 che segue).

3.1.1 Finché il termine di ricorso per impugnare una decisione non è ancora espirato, la decisione non cresce in giudicato. Di principio, durante il suddetto periodo, l'autorità che ha emanato la decisione, come pure l'autorità di sorveglianza e l'autorità gerarchicamente superiore, possono revocare (rispettivamente riesaminare) liberamente una decisione ch'esse ritengono incompatibile con i fatti constatati, con le regole applicabili o con le considerazioni d'opportunità a loro avviso pertinenti, senza particolari condizioni (cfr. BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4. ed., Basilea 1991, n. 1250; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Ginevra/Zurigo/Basilea 2011, n. 931 – 933; MOOR/POLTIER, op. cit., no. 2.4.5.2, pag. 402). Ciò presuppone tuttavia che la decisione non sia stata ancora impugnata.

3.1.2 Allorquando poi una decisione viene impugnata mediante ricorso, quest'atto, in virtù del suo effetto devolutivo, trasferisce la facoltà di trattare la causa all'autorità di ricorso. Nondimeno, durante la procedura di ricorso, giusta l'art. 58 cpv. 1 PA l'autorità inferiore può ancora, fino all'invio della sua risposta, riesaminare la decisione impugnata. Tale possibilità di riesame è stata estesa dalla prassi giudiziaria, la quale prevede che l'autorità inferiore può riesaminare la propria decisione anche successivamente all'inoltro della propria risposta, e ciò, fino all'emanazione della decisione da parte dell'autorità di ricorso. Nella versione di lingua tedesca dell'art. 58 cpv. 1 PA, si parla infatti di "*Vernehmlassung*", nozione che non è circoscritta alla sola risposta dell'autorità inferiore, ovvero alla prima presa di posizione dell'autorità inferiore; detta nozione comprende infatti ogni presa di posizione successiva alla quale l'autorità inferiore è stata invitata dall'autorità di ricorso (cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 3.44 con rinvii; ANDREA PFLEIDERER in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [ed.], VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurigo/Basilea/Ginevra 2009, n. 36 ad art. 58 PA con rinvii). Di per sé, materialmente l'autorità inferiore dispone dunque della medesima libertà di modifica esistente prima del deposito del ricorso (cfr. consid. 3.1.1 del presente giudizio; TANQUEREL, op. cit., n. 935; KNAPP, op. cit., seg. n. 1260 - 1267).

3.1.3 Qualora invece una decisione sia cresciuta in giudicato, la stessa può essere ancora modificata o annullata unicamente alle condizioni restrittive previste dalla legge, per mezzo della revisione (cfr. artt. 66 – 68 PA), dell'interpretazione (cfr. art. 69 cpv. 1 e 2 PA) o della rettifica degli errori di scrittura o di calcolo o altri errori di svista (art. 69 cpv. 3 PA). La giurisprudenza riconosce altresì all'autorità che ha emanato la decisione la facoltà di revocare la stessa una volta cresciuta in giudicato, allorquando esiste un motivo di revoca, rispettivamente di riesame, e dalla ponderazione degli interessi risulta che l'interesse all'applicazione corretta del diritto prevale su quello alla protezione della sicurezza del diritto (cfr. DTF 137 I 69 considd. 2.2 e 2.3, DTF 135 V 215 consid. 5.2 e DTF 127 II 306 consid. 7; decisione della Commissione federale di ricorso in materia di personale federale [CRP] del 14 giugno 2005 in: Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione [GAAC] 69.124 consid. 4b/cc; PIERMARCO ZEN-RUFFINEN, Droit administratif, Partie générale et éléments de procédure, Neuchâtel 2011, n. 1352; TANQUEREL, op. cit., n. 944 - 958). Di regola prevale l'esigenza della sicurezza del diritto ed una revoca non è ammissibile se attraverso la decisione è stato creato un diritto soggettivo o se la decisione è stata presa in una procedura nella quale sono già stati esaminati e ponderati in maniera approfondita gli in-

teressi privati e pubblici contrastanti, oppure se il privato, in buona fede, ha già fatto uso di un diritto conferitogli dalla decisione e non può ritornare indietro senza subire un pregiudizio sproporzionato (cfr. DTF 137 I 69 considd. 2.2 e 2.3; decisione della CRP del 14 giugno 2005 in: GAAC 69.124 consid. 4b/cc; ZEN-RUFFINEN, op. cit., n. 1352 -1354 con rinvii; TANQUEREL, op. cit., n. 944 – 958 con rinvii; KNAPP, op. cit., n. 1283; MOOR/POLTIER, op. cit., no. 2.4.3.5, pag. 390 e segg.). Nondimeno, quand'anche sussiste uno dei tre motivi sopra elencati escludenti la revoca, l'autorità può comunque revocare la propria decisione se, oltre ad un motivo di revoca, sussiste un interesse pubblico qualificato (cfr. DTF 137 I 69 consid. 2.3; ZEN-RUFFINEN, op. cit., n. 1354 con rinvii; TANQUEREL, op. cit., n. 944 con rinvii).

3.2

3.2.1 In concreto, come anticipato poc'anzi, il ricorrente sostiene che l'annullamento e la sostituzione operata dall'AFC della decisione su reclamo 21 dicembre 2010 con quella del 20 gennaio 2011 più gravosa – poiché sarebbe stato inserito nei considerandi (consid. 22) e nel dispositivo (cifra 4) un capitolo relativo al rigetto dell'opposizione al PE n. *** del 5 giugno 2009 – sarebbe inammissibile. Invocando l'art. 85 LIVA che rimanda agli artt. 66 - 69 PA applicabili alla revisione, all'interpretazione e alla rettifica di avvisi di tassazione, decisioni e decisioni su reclamo dell'AFC, il ricorrente sostiene che dette disposizioni non riconoscerebbero in alcun punto all'autorità che ha emesso la decisione la facoltà di annullarla e sostituirla con una nuova. Egli ritiene che in ogni caso non si sarebbero realizzati né i motivi di revisione definiti agli artt. 66, 67 e 69 PA e tanto meno quelli di interpretazione definiti all'art. 69 PA, di modo che la decisione impugnata si rivelerebbe priva di fondamento e andrebbe in via principale del tutto annullata e, in via subordinata, annullata almeno per quanto attiene al consid. 22 e alla cifra 4 del dispositivo (cfr. ricorso 21 febbraio 2011, punto 7).

3.2.2 Dal canto suo, l'AFC sostiene invece d'essere tenuta ad applicare la legge in modo corretto e indiscriminato in virtù dell'art. 83 cpv. 5 LIVA. Essa non sarebbe dunque vincolata alle richieste della ricorrente e potrebbe modificare la decisione impugnata non solo a suo favore, ma anche a suo sfavore. Lo stesso principio varrebbe anche per le autorità di ricorso che potrebbero anche decidere per una *reformatio in pejus*. Essa ritiene poi che in virtù dell'art. 58 cpv. 1 PA, lei potrebbe ancora, fino all'invio della sua risposta, e quindi anche entro il termine di ricorso, riesaminare la decisione impugnata. In concreto, una volta constatato l'errore nel dispositivo della sua decisione su reclamo 21 dicembre 2010, essa avreb-

be giustamente riesaminato la stessa prima del termine di ricorso (quindi prima dell'invio della sua risposta) permettendo in tal modo al ricorrente di beneficiare di un termine più lungo per addire le vie legali (cfr. risposta 28 aprile 2011, cifra 4).

3.2.3 Al riguardo, lo scrivente Tribunale rileva che nella fattispecie che qui ci occupa la revoca della decisione è intervenuta durante il periodo di ricorso, ma prima d'essere impugnata dal ricorrente. Ne discende che, di principio, la revoca poteva avvenire liberamente senza particolari condizioni (cfr. consid. 3.1.1 del presente giudizio). Si deve pertanto concludere che la seconda decisione su reclamo 20 gennaio 2011 dell'AFC ha annullato e sostituito validamente la prima decisione su reclamo 21 dicembre 2010. Ciò stabilito, si precisa che, come visto (cfr. consid. 3.1.3 del presente giudizio), le disposizioni a cui rinvia l'art. 85 LIVA citato dal ricorrente, ovvero gli artt. 66 - 69 PA, entrano in linea di conto unicamente allorquando si è in presenza di una decisione cresciuta in giudicato. Non essendo qui il caso, le stesse non risultano qui applicabili. Lo stesso vale altresì per quanto attiene all'art. 58 cpv. 1 PA invocato dall'AFC, in quanto si tratta di una disposizione applicabile allorquando la decisione è stata impugnata mediante ricorso durante il periodo di ricorso (cfr. consid. 3.1.2 del presente giudizio). In tali circostanze, la censura sollevata dal ricorrente va pertanto respinta.

Accertata la validità della revoca operata dall'AFC, e conseguentemente, la validità della decisione su reclamo 20 gennaio 2011, lo scrivente Tribunale procede ora all'esame delle restanti censure sollevate dal ricorrente.

4.
Il ricorrente ritiene poi che i crediti posti a suo carico sarebbero prescritti, di modo che la richiesta di pagamento avanzata dall'autorità inferiore sarebbe perente.

4.1 La prescrizione è una questione di diritto che va esaminata d'ufficio dall'autorità e non necessita d'essere sollevata dall'assoggettato (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_551/2009 del 13 aprile 2010 consid. 2.3; decisione del Tribunale amministrativo federale A-2076/2008 del 6 gennaio 2011 consid. 4.2; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, Zurigo/Basilea/Ginevra 2012, pag. 278).

Nell'attuale LIVA, la prescrizione è retta dagli artt. 42 e 91 LIVA. Tuttavia, come visto, la fattispecie in esame concerne dei fatti accaduti allorquando era in vigore la DCA, rispettivamente la vOIVA. In un primo momento, al

fine di stabilire se i crediti in oggetto sono prescritti (cfr. consid. 4.2 che segue), va stabilito il diritto applicabile, esaminando se gli artt. 42 e 91 LIVA trovano qui applicazione quali norme procedurali ai sensi dell'art. 113 cpv. 3 LIVA (cfr. consid. 4.1.1 che segue). Stabilito il diritto applicabile (cfr. consid. 4.1.2 che segue) nonché le modalità di interruzione della prescrizione (cfr. consid. 4.1.3 che segue), andrà poi esaminata la prescrizione dei crediti d'ICA e d'IVA in presenza di un attestato di carenza beni (cfr. consid. 4.1.4 che segue).

4.1.1

4.1.1.1 La prescrizione dell'art. 42 LIVA concerne il credito fiscale. Tale prescrizione è di diritto materiale. Secondo costante giurisprudenza in materia di prescrizione del diritto di tassazione, il nuovo diritto – ossia l'art. 42 LIVA – non è applicabile ai rapporti di diritto sorti sotto l'egida del vecchio diritto (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_227/2010 del 5 agosto 2010 consid. 2.5; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3044/2009 del 21 dicembre 2011 consid. 2.1 e A-5747/2008 del 17 marzo 2011 considd. 1.2.2 e 2.6; Messaggio del Consiglio federale concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto del 25 giugno 2008 in: FF 2008 6033, pag. 6173; BEUSCH, op. cit., pag. 282). Tale disposizione, non essendo di natura procedurale non trova infatti qui applicazione ai sensi dell'art. 113 cpv. 3 LIVA. La sua applicazione è del resto esclusa espressamente dall'art. 112 cpv. 1 LIVA, che dispone che la prescrizione continua ad essere retta dagli ex articoli 49 e 50 vLIVA, ossia dal diritto previgente (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_227/2010 del 5 agosto 2010 consid. 2.5).

4.1.1.2 La prescrizione dell'art. 91 LIVA concerne invece il diritto di esigere il pagamento dell'imposta. La natura di questa prescrizione – prescrizione d'esecuzione che costituisce una novità rispetto al diritto previgente che non conosce una simile norma – non è chiara. Ci si potrebbe dunque domandare se si tratta di una norma di diritto materiale, come nel caso dell'art. 42 LIVA, la cui applicazione ai fatti anteriori all'entrata in vigore della LIVA è esclusa *ab initio*, oppure di una disposizione di diritto procedurale applicabile da subito anche ai suddetti fatti. Orbene, in concreto tale questione può qui rimanere aperta, dal momento che l'art. 113 cpv. 3 LIVA esclude espressamente l'applicazione dell'art. 91 LIVA a tutti i procedimenti pendenti al momento dell'entrata in vigore della LIVA e che l'art. 112 cpv. 1 LIVA dispone esplicitamente che la prescrizione continua ad essere retta dagli ex articoli 49 e 50 vLIVA, ossia dal diritto previgente (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_227/2010 del 5 agosto 2010 consid. 2.5).

4.1.2 In definitiva, la prescrizione risulta dunque ancora retta dal diritto previgente, e meglio, dall'art. 28 DCA, rispettivamente dall'art. 40 cpv. 1 vOIVA (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_227/2010 del 5 agosto 2010 consid. 2.5), i quali dispongono che il credito fiscale si prescrive in cinque anni dalla fine dell'anno civile in cui è scaduto (art. 28 DCA), rispettivamente in cui è sorto (art. 40 cpv. 1 vOIVA). La prescrizione è interrotta da qualsiasi atto d'esazione o rettifica da parte dell'autorità competente (cfr. art. 28 DCA; art. 40 cpv. 2 vOIVA). Contrariamente al diritto attualmente vigente, sia la DCA, che la vOIVA non conoscono nessun termine di prescrizione assoluta (cfr. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 657 n. 238; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7843/2010 del 22 luglio 2011 consid. 2.2 e A-5879/2010 del 19 agosto 2010 consid. 4.3 con rinvii). Ad ogni interruzione della prescrizione, un nuovo termine di cinque anni inizia dunque a decorrere (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_382/2007 del 23 novembre 2007 consid. 2; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3044/2009 del 21 dicembre 2011 consid. 2.1 con rinvii, A-2076/2008 del 6 gennaio 2011 consid. 4.3 con rinvii e A-5879/2010 del 19 agosto 2010 consid. 4.3 con i numerosi rinvii giurisprudenziali).

4.1.3 Giusta il diritto previgente applicabile alla presente fattispecie, l'atto interruttivo della prescrizione non deve rivestire una forma particolare. La semplice comunicazione, secondo cui la riscossione dell'imposta è richiesta, è al riguardo sufficiente. In diritto fiscale, detto atto è infatti concepito in maniera larga: esso ingloba ogni azione dell'autorità portata alla conoscenza dell'assoggettato e destinata ad accertare o ad incassare il credito fiscale. Segnatamente l'annuncio o la messa in opera di verifiche contabili, la notifica di un conteggio complementare o di un avviso di credito valgono interruzione della prescrizione, come pure un precetto esecutivo, una decisione o una decisione su reclamo (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3044/2009 del 21 dicembre 2011 consid. 2.1 con rinvii e A-2076/2008 del 6 gennaio 2011 consid. 4.3 con rinvii). Ciò che è determinante è che l'atto interruttivo della prescrizione menzioni l'essenziale delle circostanze di fatto sulle quali si fonda il credito fiscale, permettendo in tal modo all'assoggettato di comprendere di cosa si tratta (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3044/2009 del 21 dicembre 2011 consid. 2.1 con rinvii e A-2076/2008 del 6 gennaio 2011 consid. 4.3 con rinvii; NIKLAUS HONAUER/PETER ZOLLINGER, Verjährung und Verjährungsunterbrechung in der MWST in: L'expert comptable suisse [EC] 2005, pag. 730 e segg.; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 655 n. 232; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, la taxe sur la valeur ajoutée, Friborgo 2000, pag. 164;

vedi parimenti sotto l'egida della DCA, decisioni del Tribunale federale 2A.314.2006 del 10 ottobre 2006 consid. 2.6 e 2A.546/2001 del 1° maggio 2002 consid. 3d con rinvii). Non è tuttavia necessario che le circostanze di fatto suscettibili di comportare una ripresa fiscale siano interamente delucidate, né che l'importo del credito fiscale venga indicato (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-3044/2009 del 21 dicembre 2011 consid. 2.1 con rinvii; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., pag. 164).

4.1.4 Ciò indicato, rimane ora da esaminare la prescrizione del credito ICA, rispettivamente di un credito IVA, in presenza di un attestato di carenza di beni.

4.1.4.1 Giusta l'art. 149a cpv. 1 della Legge federale dell'11 aprile 1889 sulla esecuzione e sul fallimento (LEF, RS 281.1) – modifica entrata in vigore il 1° gennaio 1997 (RU 1995 1227) – il credito accertato mediante un attestato di carenza di beni si prescrive in venti anni dal suo rilascio. In tali circostanze, si pone il quesito di sapere quale delle due prescrizioni – tra quella dell'art. 28 DCA, rispettivamente dell'art. 40 cpv. 1 vOIVA, e quella dell'art. 149a cpv. 1 LEF – si applica allorquando si è in presenza di un credito ICA, rispettivamente un credito IVA, accertato mediante un attestato di carenza di beni. Al riguardo, in una propria decisione concernente dei crediti IVA lo scrivente Tribunale ha già avuto modo d'approfondire la suddetta questione. Rilevando l'assenza di un'opinione unanime della dottrina, secondo un'interpretazione sistematica e alla luce dello scopo nonché del senso della prescrizione, lo scrivente Tribunale è giunto alla conclusione che l'art. 149a cpv. 1 LEF prevale sull'art. 40 cpv. 1 vOIVA, ragione per cui si applica la prescrizione di venti anni (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-491/2007 del 25 febbraio 2010 considd. 2.3, 2.4.3 e 2.4.4). Egli ha altresì constato che i crediti derivanti da un atto di carenza di beni appaiono come speciali rispetto ai crediti in materia IVA (cfr. la LEF quale *lex specialis* della vLIVA, decisioni del Tribunale amministrativo federale A-1662/2006 del 14 gennaio 2009 consid. 8 e A-491/2007 del 25 febbraio 2010 consid. 2.4.4.1). A mente dello scrivente Tribunale, la stessa conclusione deve valere altresì per i crediti ICA, non essendovi ragione alcuna per trattarli differentemente dai crediti IVA, per quanto concerne il regime della prescrizione. Si deve pertanto concludere che la prescrizione dell'art. 149a cpv. 1 LEF prevale sia su quella dell'art. 28 DCA, che su quella dell'art. 40 cpv. 1 vOIVA.

4.1.4.2 Al riguardo, va altresì rilevato che il diritto vigente – sebbene non applicabile alla presente fattispecie (cfr. consid. 4.1.1.2 del presente giudizio) – prevede una soluzione analoga a quanto appena indicato. Più

precisamente, ai sensi dell'art. 91 cpv. 6 LIVA, se per un credito fiscale è rilasciato un attestato di carenza di beni, la prescrizione del diritto di esigere il pagamento è retta dalle disposizioni della LEF. Si noti altresì che l'applicazione della LEF alla prescrizione dei crediti IVA accertati mediante attestato di carenza di beni è stata confermata dal Tribunale federale (cfr. DTF 137 II 17 consid. 1.2, pubblicata in: Archivi di diritto fiscale svizzero [ASA], vol. 79, pag. 1046 e segg. consid. 1.2; decisione del Tribunale amministrativo federale A-2076/2008 del 6 gennaio 2011 consid. 4.4).

4.1.4.3 Ciò posto, allorquando viene rilasciato un attestato di carenza di beni e la prescrizione ordinaria del credito fiscale di cui è stata chiesta l'esecuzione, ha già iniziato a decorrere, ma non è ancora giunta a suo termine, tecnicamente la prescrizione di 20 anni prevista all'art. 149a cpv. 1 LEF si sostituisce alla prescrizione ordinaria. In tal caso, il nuovo termine di 20 anni inizia a decorrere dal rilascio dell'attestato di carenza di beni (cfr. PIERRE-ROBERT GILLIÉRON, Commentaire de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, Articles 89 – 158 LP, Losanna 2000, n. 11-12 ad art. 149a LEF).

4.2

4.2.1 In concreto, nella propria decisione l'AFC indica che per i debiti d'ICA dell'importo complessivo di fr. 36'262.45, essa disporrebbe per ogni importo di un attestati di carenza di beni del 13 novembre 1998. Considerato che i predetti attestati concernerebbero dei crediti d'imposta sorti nel 1993 e nel 1994, tali attestati sarebbero stati emessi nel termine di prescrizione di cinque anni (1998, rispettivamente 1999). Poiché i crediti accertati mediante attestato di carenza di beni si prescriverebbero in venti anni dal loro rilascio, i precitati crediti d'ICA non sarebbero tutt'oggi prescritti, ragion per cui l'AFC ha respinto l'eccezione di prescrizione sollevata dal ricorrente (cfr. decisione su reclamo 20 gennaio 2011 consid. 21).

4.2.2 Dal canto suo, il ricorrente ritiene invece che tali debiti siano prescritti. A suo avviso i crediti fiscali posti in esecuzione sarebbero nati tra il 1993 (3° e 4° trimestre) e il 1998 (4° trimestre) e quindi la prescrizione quinquennale degli stessi sarebbe venuta a cadere tra il 1° giugno 1998 e il 31 dicembre 2003. Egli sottolinea che nel precetto esecutivo si farebbe riferimento al decreto di fallimento del 27 aprile 2004, il quale sarebbe dunque stato emesso dopo che il termine di prescrizione di cinque anni, di cui all'art. 49 cpv. 1 LIVA, era ormai scaduto per tutti i crediti fiscali posti in esecuzione, essendo gli ultimi crediti fiscali caduti in prescrizione dal 1° gennaio 2004. A suo avviso, al momento del decreto di fallimento detti crediti erano dunque prescritti, ragion per cui l'AFC non potrebbe più pro-

cedere al rigetto dell'opposizione e nemmeno all'incasso forzato delle somme indicate di fr. 36'262.45 (cfr. ricorso 21 febbraio 2011, punto 8.2).

Egli contesta altresì che ci si debba riferire alla data di emissione dell'attestato di carenza di beni (13 novembre 1998) al posto della data di emanazione del decreto di fallimento, ovvero il 27 aprile 2004. In via subordinata, egli sottolinea che il debito per l'ICA era trimestrale, così come indicato nella decisione 30 giugno 2009 dell'AFC:

a) debito d'imposta sulla cifra d'affari secondo attestato di carenza di beni

del 13.11.1998 relativo al rendiconto del 3° trimestre 1993	*fr.*	*5'625.85*
del 13.11.1998 relativo al rendiconto del 4° trimestre 1993	*fr.*	*11'543.70*
del 13.11.1998 relativo ai rendiconti del 1°, 3° e 4° trimestre 1994	*fr.*	*12'042.55*
del 13.11.1998 relativo al rendiconto del 2° trimestre 1994	*fr.*	*7'050.35*

A suo dire, il debito per l'ICA del 3°trimestre 1993 sarebbe scaduto il 30 settembre 1993 (periodo 1° ottobre 1993 – 31 settembre 1993) e pertanto al momento dell'emissione dell'attestato di carenza di beni del 13 novembre 1998 il termine di prescrizione di 5 anni sarebbe ormai scaduto per la somma di fr. 5'625.85 al 1° ottobre 1998. Lo stesso varrebbe, almeno parzialmente, per il debito per l'ICA del 4° trimestre 1993 (periodo 1° ottobre 1993 – 31 dicembre 1993) di fr. 11'543.70, almeno per la quota di debito maturata fino al 12 novembre 1993. Per questa parte di debito il termine di prescrizione di 5 anni sarebbe ormai scaduto al momento dell'emissione del citato attestato di carenza di beni. A suo avviso, andrebbero in tutti i casi stralciati il credito di fr. 5'625.85 (3° trimestre 1993) e almeno la metà del credito del 4° trimestre 1993 (quota di ½ *pro rata temporis* 1° ottobre 1993 – 12 novembre 1993) pari a fr. 5'771.85 o somma superiore dopo verifica delle date in cui è nato il credito. Egli chiede pertanto che quanto preteso venga ridotto da fr. 36'262.45 a fr. 24'874.75 (cfr. ricorso 21 febbraio 2011, punto 8.3).

4.2.3 Al riguardo, lo scrivente Tribunale rileva innanzitutto che i crediti qui contestati sono nati tra il 1993 e il 1994. Come detto (cfr. consid. 4.1.1 del presente giudizio), la prescrizione quinquennale inizia a decorrere alla fine dell'anno civile in cui il credito è scaduto (art. 28 DCA), rispettivamente è sorto (art. 40 cpv. 1 vOIVA). Per i crediti nati nel 1993, il termine di prescrizione di cinque anni ha iniziato a decorrere il 31 dicembre 1993, scadendo al più presto il 31 dicembre 1998, per quelli sorti nel 1994 detto termine ha dunque iniziato a decorrere il 31 dicembre 1994, scadendo al più presto il 31 dicembre 1999. Si deve pertanto concludere che l'attestato di carenza di beni dell'11 ottobre 1998, contrariamente a quanto insinuato

dal ricorrente, è stato rilasciato precedentemente alla scadenza del termine di prescrizione. Orbene, come visto, ai crediti accertati mediante attestato di carenza di beni – sia che si tratti di un attestato rilasciato a seguito del pignoramento o del fallimento (cfr. artt. 149 e 265 cpv. 2 LEF) – va applicata una prescrizione di venti anni ai sensi dell'art. 149a LEF, anziché quella di cinque anni prevista dall'art. 28 DCA, rispettivamente dall'art. 40 cpv. 1 vOIVA (cfr. consid. 4.1.3 del presente giudizio). Ne discende che al momento in cui è stato emesso il decreto di fallimento, come pure il precetto esecutivo, i crediti riconosciuti mediante attestato di carenza di beni dell'11 ottobre 1998 non erano ancora prescritti. Contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente – che peraltro non ha nemmeno sostanziato le proprie affermazioni – per il calcolo del termine di prescrizione non vi è poi ragione alcuna di riferirsi alla data del decreto di fallimento, ossia il 27 aprile 2004, anziché a quella dell'attestato di carenza di beni, ossia l'11 ottobre 1998, dal momento che il rilascio di un attestato di carenza di beni, come visto (cfr. consid. 4.1.3 del presente giudizio), comporta la sostituzione e l'applicazione del termine di prescrizione di 20 anni a partire dal suo rilascio. Visto quanto precede, l'eccezione di prescrizione sollevata dal ricorrente non può dunque che essere respinta.

5.

Il ricorrente, censurando infine la mancata assegnazione di ripetibili susseguente al parziale accoglimento del reclamo, contesta la costituzionalità dell'art. 84 cpv. 1 LIVA secondo cui non vengono assegnate indennità di ripetibili per la procedura di reclamo (cfr. ricorso 21 febbraio 2011, punto 6 pag. 4).

Al riguardo, è doveroso ricordare che giusta l'art. 190 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101) lo scrivente Tribunale è tenuto ad applicare le leggi federali, a prescindere dalla loro conformità alla Costituzione. Una verifica della costituzionalità dell'art. 84 cpv. 1 LIVA risulta dunque ininfluente ai fini del presente giudizio, ragion per cui tale questione può rimanere qui aperta. In tali circostanze, l'esame del Tribunale statuente deve mirare unicamente a stabilire se l'art. 84 cpv. 1 LIVA summenzionato dal ricorrente è stato applicato correttamente dall'autorità inferiore. Orbene, in concreto è a giusta ragione che alle spese e ripetibili legate alla procedura di reclamo, l'AFC ha applicato l'art. 84 cpv. 1 LIVA (cfr. considd. 1.2.2 e 1.2.3 del presente giudizio). Ciò posto, secondo l'art. 84 cpv. 1 LIVA, nella procedura di decisione o di reclamo non sono di norma prelevate spese e non sono versate ripetibili alle parte. Lo stesso era previsto analogamente dagli art. 56 vOIVA e art. 68 cpv. 1 vLIVA. Si deve pertanto concludere che è a

giusto titolo che l'AFC non ha né prelevato tasse, né assegnato ripetibili al ricorrente. La censura sollevata dal ricorrente, nella misura in cui è ricevibile, va pertanto respinta.

6.

Visto quanto precede, per quanto ricevibile, il ricorso va respinto. In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese sono poste a carico del 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. 3'000.-- (art. 4 TS-TAF), importo che verrà compensato, nella misura corrispondente, con l'anticipo spese di fr. 3'000.-- versato dal ricorrente il 17 marzo 2011. Al ricorrente non vengono assegnate ripetibili (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.
Per quanto ricevibile, il ricorso è respinto.

2.
Le spese processuali di fr. 3'000.-- sono poste a carico del ricorrente e interamente compensate con l'anticipo spese da lui versato.

3.
Non viene assegnata alcuna indennità a titolo di ripetibili.

4.
Comunicazione a:

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

Il presidente del collegio:	La cancelliera:
Michael Beusch	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: