Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Corte I
A-2650/2012

Sentenza del 10 agosto 2012

Composizione

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

Parti

A._____,
rappresentata dalla B._____,
ricorrente,

contro

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

Oggetto

IVA (1.1.2006 - 31.12.2009); ricorso *omisso medio* ("Sprungbeschwerde").

Fatti:

A.
La A._____, in X._____, iscritta a registro di commercio dal 23 maggio 1972, ha quale scopo l'intermediazione finanziaria, la prestazione di assistenza e consulenza in materia finanziaria, la partecipazione ad imprese commerciali ed industriali, l'amministrazione del patrimonio di proprietà di terzi, le operazioni finanziarie connesse o attinenti a questo scopo, la compera, la vendita e l'amministrazione di beni mobili ed immobili. Essa è altresì iscritta quale contribuente IVA nel registro tenuto dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: AFC) con il n. *** a partire dal 1° gennaio 1995 (cfr. doc. 1 dell'incarto prodotto dall'AFC mediante scritto 15 maggio 2012 [di seguito: inc. AFC], pag. 1).

B.
In data 9 febbraio 2012, a seguito di un controllo IVA esperito presso la contribuente per il periodo fiscale dal 1° gennaio 2006 al 31 dicembre 2009, l'AFC ha emanato nei confronti di quest'ultima l'avviso di tassazione n. 112'681. In detto avviso, l'AFC ha rilevato una differenza di fr. 160'597.-- a suo favore, rispetto a quanto dichiarato dalla contribuente a titolo d'imposta sulla cifra d'affari e l'acquisto. L'AFC, invitando la contribuente a pagare il suddetto importo, l'ha resa altresì attenta in merito alla possibilità d'impugnare l'avviso di tassazione in qualità di decisione mediante reclamo entro 30 giorni dalla sua notificazione ai sensi dell'art. 83 cpv. 1 della Legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20). Per quel che concerne la motivazione, l'AFC ha infine rinviato la contribuente a quanto da lei indicato negli allegati acclusi all'avviso di tassazione (cfr. doc. 2 dell'inc. AFC, pag. 1).

C.
In data 12 marzo 2012, la A._____, in X._____ (di seguito: ricorrente) – per il tramite della B._____, succursale di X._____, in X._____ – ha presentato reclamo avverso l'avviso di tassazione n. 112'681 del 9 febbraio 2012 dinanzi all'AFC, con preghiera di considerarlo quale ricorso *omisso medio* (da lei designato quale "*Sprungrekurs*") al Tribunale amministrativo federale ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA. Nel merito, protestando tasse, spese e ripetibili, essa postula l'accoglimento del suo gravame e, di conseguenza, che l'avviso di tassazione impugnato venga parzialmente modificato con un totale a favore dell'AFC di fr. 50'553.-- anziché di fr. 160'597.--, con una riduzione di fr. 110'044.-- e rettifica dei relativi interessi (cfr. doc. 5 dell'inc. AFC).

D.
Con scritto 15 maggio 2012, l'AFC ha trasmesso al Tribunale amministrativo federale la richiesta della ricorrente di considerare il suo reclamo 12 marzo 2012 quale "Sprungrekurs". A suo avviso, nella fattispecie non sarebbero date le condizioni per il ricorso *omisso medio*. Sostenendo che l'avviso di tassazione n. 112'681 del 9 febbraio 2012 sarebbe una decisione che la sua Divisione Controllo Esterno invia in forma standardizzata in circa 10'000 casi all'anno al termine di un controllo eseguito presso un contribuente, essa sottolinea che la motivazione concernente gli importi ivi calcolati sarebbe generalmente indicata negli allegati acclusi allo stesso. Essa ritiene che non si tratti di una decisione esaustivamente motivata ai sensi della LIVA, fondata su uno scambio di argomenti tra lei e la contribuente, sulla base della quale si potrebbe affermare che tutto sia stato detto. Anche se vi sarebbe stato tra la contribuente e l'ispettore, in fase di controllo e precedentemente all'emanazione del citato avviso, uno scambio di opinioni sulle varie motivazioni, l'AFC considera che ciò non sarebbe sufficiente per affermare che lo stesso è esaustivamente motivato. Essa afferma poi che alla luce del controllo eseguito dall'esperto fiscale, non le sarebbe ancora chiaro se si dovrà procedere alla richiesta e all'esame di eventuali ulteriori prove. In definitiva, l'AFC postula pertanto che lo scrivente Tribunale non entri nel merito del reclamo 12 marzo 2012, quale ricorso *omisso medio*, bensì che glie lo rinvii, affinché la stessa possa trattarlo quale reclamo.

E.
Con scritto 31 maggio 2012, contestando le argomentazioni dell'AFC, la ricorrente ha nuovamente postulato che il suo reclamo 12 marzo 2012 venga trattato dallo scrivente Tribunale quale ricorso *omisso medio*. Essa ritiene che in virtù dell'art. 83 cpv. 4 LIVA, il contribuente avrebbe la possibilità di "saltare" l'istanza intermedia, a sua esclusiva discrezione. Scopo di tale norma sarebbe di rendere la procedura più celere ed efficiente. Essa reputa dunque che invocare la questione dell'esaustività della motivazione da parte dell'AFC, dopo che la stessa avrebbe avuto modo di effettuare il controllo in loco, dopo aver emesso un accurato calcolo della ripresa fiscale, discusso sia con lei che con il proprio Ufficio giuridico, aver preso una decisione formale motivata, solleverebbe per lo meno qualche perplessità. Essa sostiene d'aver già discusso con l'AFC delle argomentazioni sollevate nel proprio reclamo e che procedere come postulato da quest'ultima – ovvero sottoporre di volta in volta ogni decisione all'istanza superiore per verificarne l'estensione della motivazione – avrebbe quale conseguenza di rallentare ulteriormente l'esame del gravame e di rimettere all'esclusivo esame dell'AFC una decisione di ammissione del ricorso

omisso medio, ciò che renderebbe vana e priva di significato la norma relativa al suddetto ricorso. Essa ritiene poi che spetterebbe all'AFC di motivare la propria decisione in maniera sufficientemente esaustiva affinché la stessa possa essere impugnata quale ricorso *omisso medio.* Infine, essa si oppone all'argomentazione secondo cui solo la trattazione completa degli argomenti e una messa in atto di tutte le misure istruttorie potrebbe garantire il principio di celerità, tanto più che lo scrivente Tribunale sarebbe senz'altro in grado di sanare eventuali mancanze dell'AFC, a cui essa ha espressamente rinunciato.

F.
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 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.

1.2
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).

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 *omisso 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 *omisso 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).

2.

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 *omisso medio*, ricorso diretto o "*Sprungbeschwerde*"). Il ricorso *omisso 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).

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).

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 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 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 ri-

corso *omisso 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 *omisso 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 *omisso medio* non risulta possibile (cfr. consid. 3.3.4 della citata decisione).

2.2

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, attiria-

mo 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, tuttalpiù 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 *omisso medio*.

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 *omisso 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 *omisso 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 *omisso medio*.

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 *omisso 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 *omisso 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. decisione del Tribunale amministrativo federale 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 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*).

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.
Non si entra nel merito del ricorso *omisso medio* (reclamo 12 marzo 2012).

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 fr. 1'000.-- sono poste a carico del ricorrente e compensate, nella misura corrispondente, con l'anticipo spese di fr. 6'000.-- versato da quest'ultimo. L'importo rimanente di fr. 5'000.-- gli verrà restituito, alla crescita in giudicato del presente giudizio, previa indicazione delle coordinate bancarie o postali ove effettuare il versamento.

4.
Non vengono assegnate ripetibili.

5.
Comunicazione a:

– ricorrente (atto giudiziario),
– autorità inferiore (atto giudiziario)

La presidente del collegio: La cancelliera:

Salome Zimmermann Sara Friedli

Rimedi giuridici:

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, 1000 Losanna 14, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione (art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 della legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005 [LTF, RS 173.110]). Gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione: