Urteilskopf

118 Ib 580

71. Estratto della sentenza del 18 dicembre 1992 della II Corte di diritto pubblico nella causa X S.A. contro Amministrazione federale delle contribuzioni (ricorso di diritto amministrativo)
Regeste (de):
Art. 14 Abs. 1 lit. a WUStB; Art. 14 Abs. 5 WUStB; Prinzip von Treu und Glauben.

Gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. a WUStB von der Warenumsatzsteuer befreit sind nur Engroslieferungen an Grossisten, die gestützt auf eine Grossistenerklärung ausgeführt werden. Die Steuerbefreiung greift nicht Platz bei Lieferungen an einen Käufer, der aus dem Register der Grossisten gestrichen wurde.

Der Steuerpflichtige, der im Vertrauen auf eine ihm ausgestellte Grossistenerklärung unversteuert Lieferungen an einen aus dem Grossistenregister gestrichenen Empfänger ausgeführt hat, wird weder durch den Grundsatz von Treu und Glauben noch durch Art. 14 Abs. 5 WUStB von der Steuerpflicht befreit.

Regeste (fr):
Art. 14 al. 1 let. a AChA; art. 14 al. 5 AChA; principe de la bonne foi.

Seules sont franches d'impôt selon l'art. 14 al. 1 let. a AChA les livraisons en gros faites à des grossistes sur la base d'une déclaration de grossiste. N'est pas exemptée d'impôt la livraison de marchandises effectuée à un acheteur qui a été radié du registre des grossistes.

Ni le principe de la protection de la bonne foi ni la règle de l'art. 14 al. 5 AChA ne libèrent de l'obligation de payer l'impôt le vendeur qui, se fiant de bonne foi à la déclaration de grossiste qu'il a reçue, a fourni des marchandises en franchise d'impôt à un acquéreur radié du registre des grossistes.

Regesto (it):
Art. 14 cpv. 1 lett. a DCA; art. 14 cpv. 5 DCA; principio della buona fede.

Dell'esenzione fiscale prevista all'art. 14 cpv. 1 lett. a DCA beneficiano unicamente le forniture all'ingrosso, a un grossista, avvenute sulla base di una dichiarazione di grossista. Il citato privilegio fiscale è inoltre inapplicabile allorquando le merci vengono fornite a un compratore che è stato radiato dal registro dei contribuenti grossisti.

Né il principio della protezione della buona fede né l'art. 14 cpv. 5 DCA esentano dall'obbligo contributivo il venditore che, confidando in buona fede nella dichiarazione di grossista ricevuta, ha fornito merci in esenzione d'imposta a un acquirente radiato dal registro dei grossisti.

Sachverhalt ab Seite 581

BGE 118 Ib 580 S. 581

A.- La X S.A., che si occupa, tra l'altro, dell'importazione, dell'esportazione e della vendita di argento, è iscritta nel registro dei contribuenti grossisti dell'Amministrazione federale delle contribuzioni dal 1o agosto

1990.

B.- Nel 1991, nel corso di un controllo, l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha rilevato che, dal 14 al 27 marzo 1991, la X S.A. ha fornito argento granulato per fr. 3'974'400.– alla Y S.A. Siccome quest'ultima è stata radiata con effetto immediato dal registro dei contribuenti grossisti il 12 marzo 1991, l'autorità fiscale ha considerato che le citate forniture non erano avvenute nei confronti di un grossista e il 28 giugno 1991 ha intimato alla X S.A. il conto complementare n. 17'324, volto a un recupero d'imposta di fr. 338'169.–, oltre a interessi. Con decisione dello stesso giorno, l'autorità ha ribadito la propria richiesta. Adita il 22 luglio 1991 dalla X S.A., l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha respinto il reclamo e ha confermato la ripresa fiscale il 14 ottobre 1991.

C.- Il 4 novembre 1991, la X S.A. ha inoltrato dinanzi al Tribunale federale un ricorso di diritto amministrativo, in cui chiede di annullare la decisione dell'istanza precedente. Chiamata a esprimersi, l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha proposto la reiezione del gravame. Ha inoltre prodotto diversi documenti confidenziali, a suo avviso atti a dimostrare la mala fede della contribuente.

D.- In un secondo scambio di scritti, la X S.A. si è lamentata del fatto che gli atti non confidenziali non le sono mai pervenuti; ha inoltre postulato che l'incarto confidenziale non venga considerato e sia rinviato all'autorità fiscale. L'Amministrazione federale delle contribuzioni si oppone a tale richiesta.

Erwägungen

Dai considerandi:

4. a) A norma dell'art. 13 cpv. 1 lett. a DCA (RS 641.20), la fornitura in Svizzera e il consumo personale di merci da parte di grossisti sono sottoposti a imposta. Sono liberate dal tributo, tra l'altro, le

forniture all'ingrosso ai grossisti (art. 14 cpv. 1 lett. a DCA). Tale esenzione sussiste tuttavia solo a condizione che l'acquirente, prima dell'inizio della scadenza dell'imposta, rilasci al fornitore una dichiarazione scritta da cui risulta ch'egli è iscritto sotto un dato numero nel registro ufficiale dei contribuenti grossisti e che riceve merci destinate alla rivendita o all'uso come materie prime per fabbricare o eseguire, professionalmente, merci o costruzioni, o che pagherà l'imposta a norma degli articoli 19 e 20 DCA se le merci sono usate per il suo consumo personale (art. 14 cpv. 2 DCA). Se è presumibile che avverranno soltanto forniture all'ingrosso a grossisti, la dichiarazione menzionata sopra può avvenire su di un modulo stabilito dall'Amministrazione federale delle contribuzioni. In questo caso, fino a che non sia stata revocata da chi l'ha rilasciata, essa è valida per tutte le forniture all'ingrosso (art. 14 cpv. 3 DCA); se il grossista fa uso di tale possibilità, deve informare per scritto il fornitore prima della scadenza dell'imposta se, eccezionalmente, riceve delle merci da adoperare in modo diverso dalla rivendita, dall'uso come materia prima per la fabbricazione professionale di merci o, infine, dall'esecuzione professionale di costruzioni (art. 14 cpv. 3 lett. b DCA). b) Nella decisione impugnata, l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha considerato che le tre premesse testé esposte, da cui dipende l'esenzione fiscale, - fornitura all'ingrosso, a un grossista, avvenuta sulla base di una dichiarazione di grossista - devono essere adempiute cumulativamente. Siccome, in concreto, le forniture oggetto di ripresa fiscale sono avvenute dopo che il compratore, la Y S.A., è stato radiato dal registro dei contribuenti grossisti, l'autorità fiscale ha ritenuto che si trattava di forniture a un non grossista e che, pertanto, esse erano imponibili: la questione di sapere se la ricorrente abbia agito in buona fede, vale a dire confidando nella dichiarazione di grossista

rilasciatale, è, sempre secondo l'autorità citata, priva di rilevanza. c) La ricorrente contesta tali tesi. Sostiene di aver agito in buona fede, confidando nella dichiarazione di grossista presentata dall'acquirente. Afferma che una simile fattispecie non è regolata dalla legge: sussiste pertanto una lacuna legislativa. Questa, a suo avviso, va colmata dichiarando protetta la buona fede del fornitore: tale soluzione scaturisce dall'art. 14 cpv. 5 DCA e contrario e dal principio costituzionale della buona fede.

5. a) Il principio della buona fede in diritto pubblico ha due aspetti: uno, negativo, vieta l'abuso di diritto e l'adozione di un comportamento contraddittorio, e ha come corrispondente, in diritto privato,

quanto sancito dall'art. 2 cpv. 2 CC (cfr. DTF 108 II 214 consid. 6a, 104 II 101 consid. 2); l'altro, positivo, garantisce la protezione della fiducia riposta in assicurazioni e nel comportamento dell'autorità (principio della buona fede in senso stretto; cfr. B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4a ed., Basilea 1991, pag. 105 n. 498; U. HÄFELIN/G. MÜLLER, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, Zurigo 1990, pag. 110, n. 521 e segg.; G. MÜLLER, in: Commentario della Costituzione federale, nota 60 all'art. 4 Cost.; P. MOOR, Droit administratif, Les fondements généraux, vol. 1, Berna 1988, pag. 358 e segg.); in diritto privato esso ha un corrispondente, tra l'altro, nel principio dell'affidamento (cfr. ROBERT PATRY, Le principe de la confiance et la formation du contrat en droit suisse, Diss. Ginevra, Ginevra 1953, pag. 269 e segg., in particolare pag. 271; FRANÇOIS PICOT, La bonne foi en droit public, in: RDS NF 96 (1977) II pag. 136 e seg.; H. M. RIEMER, Die Einleitungsartikel des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, Zurigo 1987, pag. 81 e seg.) e negli art. 375 cpv. 3, 714 cpv. 2 e 933-935 CC (cfr. PATRY, op.cit., pag. 270; RIEMER, op.cit., pag. 94 e segg.). b) In concreto, la ricorrente fa valere che era legittimata a confidare nella dichiarazione di grossista rilasciatale: si appella pertanto al principio della buona fede in senso stretto. Senonché, per prassi costante, affinché tale principio trovi applicazione è indispensabile che l'interessato abbia confidato nel comportamento di un'autorità e non in quello della propria controparte contrattuale (cfr. DTF 115 Ia 18 consid. 4a). Orbene, l'iscrizione di un contribuente nel registro dei grossisti costituisce un'azione dell'amministrazione. Per converso, la dichiarazione di grossista non è un atto dell'autorità. Essa è rilasciata dal grossista stesso, se, nell'ambito della propria libertà contrattuale, egli decide di far uso di tale strumento (cfr. consid. 8b). Anche il fatto che, in virtù dell'art. 14 cpv. 3 DCA, tale dichiarazione può essere fatta su di un modulo stabilito dall'Amministrazione federale delle contribuzioni e può avere carattere durevole, non porta a giudizio diverso. In effetti, è comunque il grossista che decide di far uso di una simile possibilità e spetta a lui numerare progressivamente tali dichiarazioni e tenere un elenco delle stesse a disposizione dell'autorità fiscale (art. 14 cpv. 2 lett. a DCA). Va poi osservato che le dichiarazioni di grossista vanno revocate da chi le ha rilasciate, non appena questi sia tenuto, giusta l'art. 32 DCA, a far cancellare la sua iscrizione dal registro dei contribuenti grossisti (art. 14 cpv. 4 DCA). L'Amministrazione federale delle contribuzioni è invece competente solo per la radiazione del grossista dal registro e per ritirare la relativa attestazione d'iscrizione (cfr. art. 32 e 33 DCA). D'altro canto, detta

autorità non sarebbe neppure in grado di ritirare le dichiarazioni di grossista, in quanto le stesse non le sono note. c) Si può infine aggiungere che l'Amministrazione federale delle contribuzioni ha la possibilità di pubblicare il registro dei grossisti, ma non è obbligata a farlo (art. 33 cpv. 1 seconda frase DCA). Il fatto che sino a oggi essa abbia rinunciato a far uso di tale competenza è del resto palesemente connesso, tra l'altro, con il desiderio di evitare che i contribuenti accordino eccessiva fiducia a una pubblicazione che, in ragione

dell'elevata frequenza di mutamenti del citato registro, potrebbe non essere aggiornata. Nondimeno, l'autorità fiscale fornisce informazioni a ogni grossista che intende sapere se la sua controparte contrattuale è (o è ancora) iscritta nel registro dei contribuenti grossisti. d) Da quanto esposto discende che l'Amministrazione federale delle contribuzioni non era tenuta a comunicare alla ricorrente la radiazione dal registro dei grossisti della Y S.A. né era in grado di farlo. Non sussiste dunque alcuna attività (o omissione) di un'autorità suscettibile di creare un'aspettativa tale da poter giustificare un'applicazione del principio della protezione della buona fede.

6. Resta da esaminare se il decreto federale sulla cifra d'affari vada oltre quanto sancito dal principio della buona fede e protegga la fiducia del fornitore che confida nella dichiarazione di grossista rilasciatagli. Il Tribunale federale non ha ancora avuto occasione di pronunciarsi in proposito. Una fattispecie simile, ma non del tutto paragonabile, era posta a fondamento della sentenza pubblicata in ASA 22 pag. 278 e segg. Si trattava allora di esaminare l'imposizione di alcune forniture effettuate sulla base di una falsa dichiarazione di grossista; tuttavia, in tale occasione, secondo le costatazioni del Tribunale federale, il venditore avrebbe dovuto notare che la dichiarazione era falsa: non vi era dunque buona fede e non è pertanto stato necessario stabilire se, in caso contrario, il giudizio sarebbe stato diverso. Il problema qui esaminato è invece stato discusso nella decisione pubblicata in ASA 25 pag. 143 e segg., che non emana però dal Tribunale federale, bensì dall'Amministrazione federale delle contribuzioni. Quest'ultima ha ritenuto che la buona fede del contribuente non può supplire alla mancanza di alcuna delle condizioni dalle quali dipende l'esenzione fiscale; la medesima opinione è condivisa da WELLAUER (Warenumsatzsteuer, Berna 1959, n. 419) e da METZGER (Handbuch der Warenumsatzsteuer, Bern 1983, n. 481).

7. a) La questione sollevata va risolta in base al testo e alla sistematica del decreto federale sulla cifra d'affari, che, per quanto qui interessa, è equivalente a una legge in senso formale.

b) L'esenzione fiscale prevista all'art. 14 cpv. 1 lett. a DCA, che favorisce le forniture all'ingrosso a grossisti, è di natura tecnica: essa serve a realizzare il principio per cui ogni merce, nella via che dal produttore porta al consumatore finale, viene imposta almeno una volta, ma, di principio, una volta sola. Affinché una simile regolamentazione sia praticabile, essa deve potersi fondare su premesse formali, facilmente verificabili (METZGER, op.cit., n. 478). Viene di conseguenza esentata dal pagamento solo la fornitura all'ingrosso, ovvero la consegna di merci destinate alla rivendita o all'uso come materia prima per fabbricare o eseguire, professionalmente, merci o costruzioni (art. 15 cpv. 3 DCA); l'esenzione sussiste inoltre solo per forniture tra grossisti (art. 9 e segg. DCA) e non trova applicazione se il compratore, pur rimanendo grossista, mette in pericolo i diritti del fisco e, per tale ragione, viene stralciato dal registro citato (art. 27 cpv. 4 seconda frase DCA). c) Va poi rilevato che, giusta gli art. 30 e segg. DCA, il grossista deve annunciarsi all'autorità fiscale federale. Quest'ultima lo iscrive nell'apposito registro e gli consegna un'attestazione d'iscrizione (art. 33 cpv. 2 DCA). Questa permette al suo titolare di rilasciare al proprio fornitore una dichiarazione di grossista ai sensi dell'art. 14 cpv. 2 DCA e lo legittima in tal modo a comperare merci in franchigia d'imposta. Senza tale iscrizione non è possibile emanare la menzionata dichiarazione, che deve indicare il numero sotto il quale il compratore è iscritto nel registro dei contribuenti grossisti (art. 14 cpv. 2 DCA). Le dichiarazioni di grossista devono del resto essere revocate non appena chi le ha rilasciate cessa di essere grossista e va pertanto radiato dal menzionato registro (art. 14 cpv. 4 e 32 DCA).

8. a) Come testé evidenziato, la premessa essenziale da cui dipende l'esenzione fiscale prevista all'art. 14 cpv. 1 lett. a DCA è costituita dall'esistenza di una fornitura all'ingrosso tra due grossisti; il compratore non deve inoltre essere stato radiato dal cennato registro in virtù dell'art. 27 cpv. 4 DCA. Condizione aggiuntiva è infine la necessità del rilascio di una dichiarazione di grossista, con la quale l'acquirente comunica al fornitore che sussistono le premesse oggettive per una transazione esente da imposta: egli informa cioè la propria controparte contrattuale che, essendo iscritto nel citato registro, sarà egli stesso tenuto a versare l'imposta sulla cifra d'affari (cfr. art. 8 cpv. 1 lett. a DCA) e può pertanto beneficiare di acquisti all'ingrosso esenti da tributo.

Ne consegue che i contribuenti iscritti nel registro dei grossisti possono concordare tra loro chi sarà astretto al versamento dell'imposta sulla cifra d'affari: il fornitore, se la merce

BGE 118 Ib 580 S. 586

non viene consegnata sulla base di una dichiarazione di grossista, il compratore in caso contrario. La libertà di determinare il momento della riscossione dell'imposta sussiste tuttavia unicamente se sono adempite le condizioni fissate dalla legge per la concessione di tale privilegio, segnatamente se entrambe le parti sono tenute a versare il tributo e se l'incasso del corrispondente credito fiscale non appare minacciato. Tale ipotesi non si realizza da un lato se, al momento della scadenza dell'imposta, l'acquirente non è più grossista ai sensi degli art. 9 e segg. DCA (e non è pertanto più soggetto fiscale); dall'altro se il compratore, grossista, mette in pericolo i diritti del fisco e, per tale ragione, viene radiato dal registro dei grossisti (art. 27 cpv. 1 e 4 DCA). In quest'ultima eventualità, l'acquirente rimane in effetti soggetto fiscale, le difficoltà di incasso del tributo hanno però condotto il legislatore a escludere la possibilità di una traslazione dell'onere contributivo (art. 27 cpv. 4 DCA; cfr. WELLAUER, op.cit., n. 878). b) Quanto esposto non muta nel caso l'acquirente rilasci delle dichiarazioni di grossista senza averne il diritto. In effetti, l'esistenza di una siffatta dichiarazione è solo uno dei presupposti per l'esenzione fiscale di una determinata transazione: costituisce cioè solo il mezzo di cui le parti dispongono per differire la riscossione del tributo. Se queste decidono di utilizzarlo, agiscono nell'ambito dell'autonomia contrattuale loro riservata e sopportano le conseguenze di tale scelta: in particolare, si assumono il rischio che le premesse oggettive per il differimento dell'imposta non siano adempiute. La dichiarazione di grossista rilasciata da una persona non legittimata a emetterla è, in effetti, priva di rilevanza ai fini della determinazione dell'onere contributivo.

9. Non porta a conclusioni diverse l'art. 14 cpv. 5 DCA, che recita: "Se il fornitore deve ammettere, secondo le circostanze, che non si verificano le condizioni necessarie per la fornitura all'ingrosso esente da imposta, il fatto che è in possesso della dichiarazione prescritta dal capoverso 2 o 3 non lo libera dall'obbligo di pagare l'imposta." Tale disposizione si riferisce esplicitamente solo al caso in cui non sono adempiute le premesse per una fornitura all'ingrosso, ai sensi dell'art. 15 cpv. 3 DCA. In una simile circostanza, il sistema a stadio unico - per cui l'imposta sulla cifra d'affari va percepita una sola volta nel corso della via che conduce la merce dal produttore al consumatore finale - non è posto di discussione. In effetti, se un bene, ricevuto in esenzione d'imposta a norma dell'art. 14 cpv. 1 lett. a e 2 DCA,

BGE 118 Ib 580 S. 587

è utilizzato altrimenti che per la rivendita o l'uso come materia prima per fabbricare o eseguire, professionalmente, merci o costruzioni, vi è consumo personale e il grossista è tenuto a pagare l'imposta sulla cifra d'affari (cfr. combinati art. 13 cpv. 1 lett. a e art. 16 cpv. 1 lett. a DCA; cfr. ASA 58 pag. 450 consid. 3). Del resto, è questa la ragione per cui le dichiarazioni di grossista devono indicare che colui che le emette pagherà l'imposta a norma degli art. 19 e 20 DCA se le merci ricevute saranno utilizzate per il suo consumo personale (art. 14 cpv. 2 DCA). Va poi osservato che l'accertamento dell'esistenza di una fornitura all'ingrosso può avvenire solo allorquando il bene comperato viene utilizzato dall'acquirente. Orbene, l'esenzione fiscale di cui ha beneficiato il fornitore non cade con effetto retroattivo nel caso il compratore utilizzi la merce in modo diverso da quanto espresso con la dichiarazione di grossista: in una simile fattispecie sussiste in effetti consumo personale ed è l'acquirente stesso che è chiamato a versare il tributo. Ne consegue che il fornitore in possesso di una dichiarazione di grossista formalmente valida non è tenuto a verificare come siano effettivamente uti-

lizzate le merci che egli consegna. Nondimeno, onde evitare possibili abusi, l'art. 14 cpv. 5 DCA impone un certo obbligo di accertamento: se il venditore deve ammettere che non si tratta di una fornitura all'ingrosso, la transazione è imponibile, anche se si fonda su di una dichiarazione di grossista. Grazie a tale regola si evita che vengano acquistate in esenzione d'imposta merci evidentemente destinate a essere utilizzate per il consumo personale (ad esempio quali mezzi di esercizio) e si impedisce che l'imposizione fiscale dipenda esclusivamente dal fatto che l'acquirente contabilizzi separatamente determinate merci e paghi su di esse l'imposta per il consumo personale. Ne deriva che il fornitore risponde con il compratore del versamento dell'imposta nel caso fosse evidente che non sussistevano le condizioni per una fornitura all'ingrosso (ASA 58 pag. 56 consid. 1b; WELLAUER, op.cit., n. 420 e 421; METZGER, op.cit., n. 482 e 483).

10. Dalle considerazioni esposte discende che, contrariamente a quanto affermato dal ricorrente, non vi è una lacuna legislativa. Il testo di legge esprime infatti chiaramente quanto dettato dal sistema d'imposizione a stadio unico, sancito dal decreto federale sulla cifra d'affari. Esso prevede che ogni merce, nella via che dal produttore conduce al consumatore finale, deve essere imposta una volta; un'esenzione fiscale può pertanto sussistere solo per forniture all'ingrosso, avvenute tra grossisti sulla base di una dichiarazione di grossista.
Del resto, se l'esenzione fiscale dipendesse solo dalla fiducia riposta dal fornitore nella dichiarazione di grossista ricevuta, sussisterebbe

un eccessivo pericolo di abusi. In effetti, se il compratore non è grossista, non è soggetto fiscale: l'Amministrazione federale delle contribuzioni potrebbe pertanto incassare l'imposta solo dal fornitore; per farlo essa dovrebbe però dimostrare la sua mala fede, ciò che comporterebbe enormi difficoltà pratiche. L'incasso del tributo sarebbe parimenti estremamente insicuro se dovesse essere percepito dal compratore anche nei casi in cui quest'ultimo, pur restando soggetto fiscale, è stato radiato dal registro dei grossisti poiché i diritti del fisco erano minacciati. Il legislatore ha evitato tali difficoltà, scegliendo una soluzione per cui la dichiarazione di grossista è solo uno strumento mediante il quale le parti possono convenire la traslazione dell'imposta. Esse possono farne uso solo se sono disposte ad accordare fiducia alla propria controparte contrattuale (e non al fisco, cfr. consid. 9b): il fornitore sopporta infatti i rischi connessi con una dichiarazione di grossista non corrispondente al vero. Solo in merito all'esistenza di una fornitura all'ingrosso la legge concede importanza alla buona fede del fornitore: in tal ambito, una simile soluzione è infatti conforme al sistema d'imposizione (cfr. consid. 9).

11. In concreto, la decisione impugnata non specifica per quali ragioni la Y S.A. è stata radiata dal registro dei contribuenti grossisti. Tale circostanza è tuttavia irrilevante. Un simile provvedimento può infatti avvenire solo in virtù dell'art. 32 DCA o dell'art. 27 cpv. 4 DCA: in un caso come nell'altro la radiazione comporta l'impossibilità del fornitore di appellarsi all'esenzione fiscale prevista all'art. 14 cpv. 1 lett. a DCA. La radiazione a norma dell'art. 32 DCA avviene infatti solo se l'interessato non adempie più né le premesse poste dall'art. 9 cpv. 1 lett. a e b DCA né quelle fissate dall'art. 10 DCA e se non esistono più i motivi per un'iscrizione spontanea nel registro dei grossisti, giusta gli art. 9 cpv. 1 lett. c DCA e 31 DCA. Ne consegue che tale provvedimento, da un lato, constata che l'interessato non adempie più i presupposti per essere considerato un grossista obbligatorio (art. 9 cpv. 1 lett. a e b e art. 10 DCA), dall'altro, impedisce la sua qualifica quale grossista volontario (art. 9 cpv. 1 lett. c e art. 31 DCA). Le merci consegnate a un compratore radiato dal citato registro giusta l'art. 32 DCA non sono quindi fornite a un grossista: difetta pertanto una delle premesse indispensabili all'esenzione fiscale prevista dall'art. 14 cpv. 1 lett. a DCA (cfr. consid. 9). Se, per converso, la radiazione è avvenuta in virtù dell'art. 27 cpv. 4 DCA, l'impossibilità del compratore di beneficiare di acquisti in franchigia d'imposta deriva direttamente dal testo stesso dell'articolo (art. 27 cpv. 4 seconda frase DCA; cfr. pure consid. 8).

12. Da quanto esposto discende che l'esenzione fiscale prevista all'art. 14 cpv. 1 lett. a DCA non è applicabile allorquando delle merci vengono fornite a un compratore che è stato radiato dal registro dei grossisti. Una simile soluzione è del resto conforme a quanto previsto dall'art. 14 cpv. 2 e 4 DCA, che fa dipendere la possibilità di rilasciare una dichiarazione di grossista dall'iscrizione nel menzionato registro (cpv. 2) e che impone di revocarla non appena chi l'ha emessa è tenuto a far cancellare la propria iscrizione in virtù dell'art. 32 DCA (cpv. 4). L'autorità fiscale federale non ha quindi errato, ritenendo che le note forniture della ricorrente alla Y S.A. andavano assoggettate all'imposta sulla cifra d'affari: il ricorso, infondato, va respinto e la decisione impugnata va confermata.