



A-5246/2023

Sentenza del 14 marzo 2025

Composizione

Giudici Annie Rochat Pauchard (presidente del collegio),
Iris Widmer, Keita Mutombo,
cancelliera Sara Pifferi.

Parti

A. _____,
patrocinata dall'avv. Elisa Antonini,
ricorrente,

contro

Amministrazione federale delle contribuzioni AFC,
Divisione principale risorse,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berna,
autorità inferiore.

Oggetto

Imposta sul valore aggiunto (periodi fiscali dal 1° gennaio
2014 al 31 dicembre 2018).

Fatti:**A.**

A.a La A. _____, con sede a X. _____, è una società anonima iscritta nel registro di commercio dal 19 dicembre 2013 e avente quale scopo statutario segnatamente « [...] (...) [...] ». Detta società (di seguito: contribuente o società contribuente) è iscritta (a titolo volontario) nel registro dei contribuenti assoggettati all'imposta sul valore aggiunto (IVA) presso l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) dal 1° gennaio 2014.

A.b Con scritto 3 ottobre 2016, dopo uno scambio di corrispondenza iniziato il 15 luglio 2013, la società contribuente – per il tramite della sua patrocinatrice – ha presentato all'AFC una richiesta di emissione di una decisione formale in merito al trattamento fiscale del suo modello di finanziamento degli investimenti. Il problema essenziale del disaccordo tra la contribuente e l'AFC concerneva la qualifica dei contributi ottenuti delle varie collettività pubbliche nonché da altri enti di diritto pubblico che avrebbero partecipato al suddetto investimento. Infatti, mentre la società contribuente riteneva sostanzialmente che una parte dei contributi ottenuti dalla Città di X. _____ quale azionista unico della stessa rappresentasse un apporto di capitale neutro dal punto di vista dell'IVA, l'AFC ha confermato più volte la sua posizione, secondo cui simili apporti, se versati da un azionista che risulta essere una collettività pubblica, ai fini dell'IVA andrebbero trattati come sussidi, con conseguente riduzione della deduzione dell'imposta precedente sui costi d'investimento.

A.c Con scritto 24 settembre 2019 e in seguito all'annuncio di un controllo esterno, l'AFC ha comunicato alla società contribuente di rinunciare, per ragioni di economia processuale, all'emissione di una decisione formale, tenuto conto della possibilità di contestare l'avviso di tassazione emesso alla fine del controllo.

A.d Nei mesi di novembre e dicembre 2019, l'AFC ha dunque eseguito un controllo fiscale presso la società contribuente per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018, conclusosi con l'emissione dell'avviso di tassazione (di seguito: AT) n. (...) del 10 dicembre 2019, nel quale è stato fissato un recupero d'imposta a favore dell'AFC di complessivi 1'366'971 franchi, oltre accessori. Detta rettifica comprende in particolare una riduzione della deduzione dell'imposta precedente per un totale di 1'352'688.14 franchi a favore dell'AFC, in seguito all'ottenimento da parte della contribuente di sussidi o altri contributi di diritto.

A.e L'11 marzo 2021, l'AFC ha poi trasmesso alla società contribuente, per informazione, il documento denominato « IVA: Estratto conto dal 01.01.2017 al 11.03.2021 », elencante le partite aperte ancora a suo carico per un importo totale di 135'805.95 franchi e le partite chiuse.

A.f Il 15 giugno 2022, l'AFC ha presentato avverso la società contribuente una domanda d'esecuzione all'Ufficio esecuzioni e fallimenti di X. _____, il quale lo stesso giorno ha spiccato nei confronti di quest'ultima il precetto esecutivo (di seguito: PE) n. (...) per il pagamento dell'importo IVA di 106'233.40 franchi, di cui all'AT n. (...) (importi ancora scoperti), oltre accessori e spese di esecuzione. Al suddetto PE, il 27 giugno 2022 la società contribuente ha interposto opposizione totale.

A.g Con decisione 12 agosto 2022, l'AFC ha poi rigettato l'opposizione interposta dalla società contribuente al PE n. (...) e confermato che per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018, vi sarebbe a suo carico ancora un importo IVA di 106'293.40 franchi, oltre accessori.

A.h Avverso la predetta decisione, la società contribuente – per il tramite della sua patrocinatrice – ha inoltrato reclamo 9 settembre 2022 dinanzi all'AFC. Protestando tasse, spese e ripetibili, essa ha postulato quanto segue: la fissazione del debito fiscale IVA a suo carico per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018 a 60'909.10 franchi, da ridurre a 165'980.45 franchi, tenuto conto della sua compensazione con il credito d'imposta da lei dichiarato per il periodo di rendiconto QOI 2017, il rimborso dei crediti d'imposta nella misura di 1'199'768.50 franchi, oltre interesse remuneratorio e il mantenimento dell'opposizione al PE n. (...) del 15 giugno 2022 dell'Ufficio esecuzioni di Y. _____. In sostanza, asserendo di non aver mai accettato il risultato del controllo IVA, la società contribuente ha contestato l'avvenuta crescita in giudicato del credito fiscale di cui all'AT n. (...) del 10 dicembre 2019 e la rettifica operata dall'AFC al punto n. 2.1 del succitato AT, facendo valere che la realizzazione del B. _____ di X. _____ sarebbe stata finanziata in larga parte dalla Città di X. _____, i cui finanziamenti di complessivi 18'414'349 franchi costituirebbero dei sussidi unicamente nella misura di 653'259.35 franchi (prestito senza interessi e concessione a titolo gratuito del diritto di superficie), mentre i restanti 17'761'089.65 franchi rappresenterebbero degli apporti di capitale sotto forma di versamenti supplementari da parte della Città di X. _____ quale azionista unica della società contribuente. Pertanto, la riduzione della deduzione dell'imposta precedente ammonterebbe solo a 46'625.30 franchi e non a 1'352'688 franchi come invece ritenuto dall'AFC.

A.i Con scritto 26 settembre 2022, la società contribuente ha annunciato all'AFC che avrebbe proceduto al versamento dell'importo IVA di 106'293.40 franchi, con riserva di chiederne la restituzione. Il 28 settembre 2022, essa ha poi versato all'AFC un importo di 107'207 franchi.

A.j Con decisione su reclamo del 29 agosto 2023, l'AFC ha respinto detto reclamo, riconfermandosi nella sua precedente decisione, prendendo posizione sulle censure della contribuente. In particolare, essa ha ritenuto che – in assenza di una contestazione dell'AT n. (...) del 10 dicembre 2019 – il credito fiscale relativo ai periodi fiscali dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018 di cui al suddetto AT si sarebbe già prescritto l'11 dicembre 2021, ovvero prima dell'emanazione della sua decisione 12 agosto 2022.

B.

B.a Avverso la predetta decisione su reclamo, la società contribuente (di seguito: ricorrente o società ricorrente) – per il tramite della sua patrocinatrice – ha inoltrato ricorso 27 settembre 2023 dinanzi al Tribunale amministrativo federale. Protestando tasse, spese e ripetibili, la ricorrente postula: in via principale, l'accoglimento del suo ricorso, l'annullamento della decisione impugnata, la constatazione che i periodi fiscali dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018 non sono prescritti e che il credito fiscale ad essi relativo non è cresciuto in giudicato, la fissazione del debito fiscale IVA a suo carico per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018 a 60'909.10 franchi, da ridurre a 165'980.45 franchi, tenuto conto della sua compensazione con il credito d'imposta da lei dichiarato per il periodo di rendiconto QO1/2017, il rimborso dei crediti d'imposta nella misura di 1'199'768.50 franchi, oltre interesse remuneratorio e il mantenimento dell'opposizione al PE n. (...) del 15 giugno 2022 dell'Ufficio esecuzioni di Y. _____; in via subordinata: l'accoglimento del suo ricorso, l'annullamento della decisione impugnata, la constatazione che i periodi fiscali dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018 non sono prescritti e che il credito fiscale ad essi relativo non è cresciuto in giudicato, il mantenimento dell'opposizione al PE n. (...) del 15 giugno 2022 dell'Ufficio esecuzioni di Y. _____ e il rinvio dell'incarto all'AFC per nuova decisione.

B.b Con risposta 16 novembre 2023, l'AFC (di seguito: autorità inferiore) ha postulato la reiezione del suddetto ricorso, la conferma della decisione su reclamo del 29 agosto 2023 e la dichiarazione del passaggio in giudicato del credito fiscale concernente i periodi fiscali dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018 fissato con AT n. (...) del 10 dicembre 2019.

C.

Ulteriori fatti e argomentazioni verranno ripresi, per quanto necessario, nei considerandi in diritto del presente giudizio.

Diritto:**1.**

1.1 Giusta l'art. 31 della legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF, RS 173.32), 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). In particolare, le decisioni pronunciate su reclamo dall'AFC in materia IVA possono essere impugnate dinanzi al Tribunale (cfr. art. 33 lett. d LTAF; art. 32 e contrario LTAF; art. 83 cpv. 1 della legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto [LIVA, RS 641.20]). Il Tribunale è pertanto competente per dirimere la presente vertenza. Fatta eccezione per quanto prescritto direttamente dalla LTAF come pure da eventuali normative speciali, la procedura dinanzi al Tribunale è retta dalla PA (cfr. art. 37 LTAF; art. 2 cpv. 4 PA; art. 81 cpv. 1 LIVA). Nell'ambito delle procedure in materia IVA, non si applica l'art. 2 cpv. 1 PA (cfr. art. 81 cpv. 1 LIVA).

1.2 Il presente ricorso è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (art. 52 PA). L'atto impugnato è una decisione dell'AFC fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che impone la società ricorrente al pagamento dell'IVA. Poiché la decisione impugnata comporta un onere pecuniario per la ricorrente quest'ultima risulta legittimata a ricorrere ai sensi dell'art. 48 cpv. 1 PA. Il ricorso è pertanto ricevibile in ordine e deve essere esaminato nel merito.

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) nonché l'inadeguatezza (art. 49 lett. c PA; cfr. ANDRÉ MOSER et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^a ed. 2022, n. 2.149).

2.2 Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione

impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5; 141 V 234 consid. 1; DTAF 2007/41 consid. 2; MOOR/POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3^a ed. 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 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip »), l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; MOSER et al., op. cit., n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 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 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; MOOR/POLTIER, op. cit., no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

2.3 La LIVA è entrata in vigore il 1° gennaio 2010. Nel corso degli anni la LIVA ha subito numerose revisioni parziali. Per quanto qui di rilievo, si segnala che la LIVA ha subito una revisione parziale entrata in vigore il 1° gennaio 2018 (RU 2017 3575, 3590). Pure l'ordinanza del 27 novembre 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA, RS 641.201) è stata oggetto di revisione segnatamente a causa delle modifiche apparse nella LIVA. La revisione parziale dell'OIVA è anch'essa entrata in vigore il 1° gennaio 2018 (RU 2017 6307, 6324).

Nella misura in cui la fattispecie in esame concerne i periodi fiscali dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018, occorre precisare quanto segue. Ai periodi fiscali dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2017, risultano applicabili materialmente la LIVA e l'OIVA nelle loro versioni in vigore fino al 31 dicembre 2017 (di seguito: LIVA e OIVA), mentre ai periodi fiscali dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018 la LIVA e l'OIVA nelle loro versioni in vigore dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018 (di seguito: nLIVA e nOIVA). Nel proseguo del giudizio, per maggiore chiarezza, di principio verrà fatto riferi-

mento unicamente alla LIVA e l'OIVA, qualora le disposizioni abbiano lo stesso contenuto nelle due versioni qui applicabili.

3.

In concreto, oggetto del presente litigio è la ripresa IVA operata dall'autorità inferiore nei confronti della società ricorrente per i periodi fiscali 2014-2018 (dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018), in particolare in rapporto alla rettifica della deduzione dell'imposta precedente dichiarata dalla ricorrente nei relativi rendiconti. Per tale ripresa fiscale sono qui innanzitutto litigiose la questione della prescrizione del diritto di tassazione (cfr. consid. 4 del presente giudizio), nonché la questione della crescita in giudicato dei crediti fiscali oggetto di tale ripresa fiscale (cfr. consid. 5 del presente giudizio).

4.

Per quanto attiene alla prescrizione del diritto di tassazione in relazione ai periodi fiscali 2014-2018 (dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018), il Tribunale osserva quanto segue.

4.1 Di fatto, la prescrizione – se constatata – comporta la perenzione della pretesa dell'autorità inferiore. La prescrizione è una questione di diritto che va esaminata d'ufficio dall'autorità e non necessita d'essere sollevata dall'assoggettato (cfr. DTF 142 II 182 consid. 3.2.1; 138 II 169 consid. 3.2; sentenza del TF 2C_243/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 5; [tra le tante] sentenze del TAF A-620/2023 del 22 luglio 2024 consid. 7.1; A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 3.1.1; MICHAEL BEUSCH, *Der Untergang der Steuerforderung*, 2012, pag. 278; MARLISE RÜEGSEGGER, in: Martin Zweifel et al. [ed.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer/Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée*, 1° ed. 2015, [di seguito: MWSTG-Kommentar], n. 7 ad art. 42 LIVA).

La prescrizione, nella misura in cui concerne l'esistenza del credito fiscale, è di diritto materiale (cfr. sentenze del TF 2C_243/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 5 con rinvio; 2C_551/2009 del 13 aprile 2010 consid. 2.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-620/2023 del 22 luglio 2024 consid. 7.2; BEUSCH, op. cit., pag. 282 seg.; RÜEGSEGGER, MWSTG-Kommentar, n. 5 ad art. 42 LIVA). Per questo motivo, alla stessa risulta applicabile il diritto vigente al momento in cui le circostanze di fatto alla base del gravame hanno avuto luogo (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-620/2023 del 22 luglio 2024 consid. 7.2; A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 3.1.2).

4.2 Nello specifico, la prescrizione dei crediti fiscali in materia IVA è retta dall'art. 42 LIVA.

4.2.1 Giusta l'art. 42 cpv. 1 LIVA, il diritto di tassazione si prescrive in cinque anni dalla fine del periodo fiscale in cui è sorto il credito fiscale (« termine di prescrizione relativa »; cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-620/2023 del 22 luglio 2024 consid. 7.2).

La prescrizione di cui all'art. 42 cpv. 1 LIVA è interrotta mediante una dichiarazione scritta ricettizia volta a determinare o correggere il credito fiscale, mediante una decisione, una decisione su reclamo o una sentenza. L'annuncio di un controllo secondo l'art. 78 cpv. 3 LIVA o l'inizio di un controllo non annunciato comporta una corrispondente interruzione della prescrizione (cfr. art. 42 cpv. 2 LIVA). Se la prescrizione è interrotta dall'AFC o da un'autorità di ricorso, il termine di prescrizione decorre nuovamente. Il nuovo termine di prescrizione è di due anni (cfr. art. 42 cpv. 3 LIVA; sentenza del TAF A-3678/2016 del 6 agosto 2018 consid. 3.1). Il termine di prescrizione relativa di cui all'art. 42 cpv. 2 LIVA può essere interrotta fino al momento del termine di prescrizione assoluta di cui all'art. 42 cpv. 6 LIVA (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 3.1.1 con rinvii).

Secondo la giurisprudenza del Tribunale amministrativo federale, per « dichiarazione scritta ricettizia volta a determinare o correggere il credito fiscale » ai sensi dell'art. 42 cpv. 2 LIVA, va inteso uno scritto dell'AFC notificato al contribuente, che non solo menziona il periodo fiscale interessato dall'interruzione della prescrizione, ma definisce anche a grandi linee l'elemento imponibile – senza necessità di quantificarlo – descrivendo almeno sommariamente i fatti problematici suscettibili di essere assoggettati all'IVA (cfr. sentenza del TAF A-331/2022 del 7 novembre 2023 consid. 3.8).

4.2.2 In virtù dell'art. 42 cpv. 6 LIVA, il diritto di tassazione si prescrive in ogni caso in dieci anni dalla fine del periodo fiscale in cui è sorto il credito fiscale (« termine di prescrizione assoluta »; [tra le tante] sentenza del TAF A-620/2023 del 22 luglio 2024 consid. 7.3).

4.3

4.3.1 Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore ha ritenuto quanto segue, circa la prescrizione dei crediti IVA relativi ai periodi fiscali 2014-2018 (dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018). Nello specifico, il termine di prescrizione di cinque anni ex art. 42 cpv. 1 LIVA avrebbe iniziato a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo al periodo fiscale interessato, ossia in data 1° gennaio 2015 per il periodo fiscale 2014, in data 1° gennaio 2016 per il periodo fiscale 2015, in data 1° gennaio 2017 per il periodo fiscale 2016, in data 1° gennaio 2018 per il periodo fiscale 2017 e in data

1° gennaio 2019 per il periodo fiscale 2018. Detto termine – in assenza di un atto d'interruzione – sarebbe dunque giunto a scadenza rispettivamente, il 1° gennaio 2020, il 1° gennaio 2021, il 1° gennaio 2022, il 1° gennaio 2023 e il 1° gennaio 2024. L'autorità inferiore ha poi ritenuto che, con l'annuncio del controllo del 19 settembre 2019 (cfr. art. 42 cpv. 2 LIVA), essa avrebbe validamente interrotto il termine di prescrizione del diritto di tassazione per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018, ciò che avrebbe comportato il decorrere di un nuovo termine di prescrizione di due anni (cfr. art. 42 cpv. 3 LIVA). Detto termine sarebbe stato da lei nuovamente interrotto con la notifica dell'AT n. (...) in data 11 dicembre 2019, con conseguente decorrenza di un nuovo termine di prescrizione di due anni, con scadenza l'11 dicembre 2021. Nella fattispecie, la ricorrente non avrebbe mai contestato il summenzionato AT, ma sarebbe intervenuta solamente il 9 settembre 2022 in seguito alla sua decisione 12 agosto 2022. Ne consegue che l'autorità inferiore non avrebbe ulteriormente interrotto il termine di prescrizione del diritto di tassazione per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018, sicché il relativo credito fiscale si sarebbe prescritto l'11 dicembre 2021 (cfr. decisione impugnata, consid. 6.2).

4.3.2 Di avviso contrario, la ricorrente contesta l'intervenuta prescrizione dei periodi fiscali 2014-2018 (dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018), affermando sostanzialmente che il controllo IVA conclusosi con l'emissione dell'AT n. (...) del 10 dicembre 2019 avrebbe sì interrotto la prescrizione del diritto di tassazione per i succitati periodi fiscali facendo partire un nuovo termine fino all'11 dicembre 2021, ma che tale termine sarebbe però stato nuovamente interrotto dall'autorità inferiore con scritto 11 marzo 2021 denominato « IVA: Estratto conto dal 01.01.2017 al 11.03.2021 », senza che l'autorità inferiore ne abbia tenuto conto. A mente della ricorrente infatti, questo documento, nonostante la sua denominazione, non costituirebbe un estratto conto, bensì fisserebbe il credito fiscale come definito all'art. 36 cpv. 2 LIVA e coerentemente con l'art. 86 cpv. 1 LIVA, per cui dovrebbe essere considerato quale « dichiarazione scritta ricettizia volta a determinare il credito fiscale » ai sensi dell'art. 42 cpv. 2 LIVA. Alla luce di queste considerazioni, essa ritiene dunque che la notifica dello scritto 11 marzo 2021 avrebbe fatto decorrere un nuovo termine di prescrizione con scadenza al 12 marzo 2023, sicché il suo reclamo 9 settembre 2022 sarebbe intervenuto prima della prescrizione del diritto di tassazione dei periodi in esso trattati (cfr. ricorso 27 settembre 2023, punto n. 3.4).

4.4 Ciò premesso, riguardo alla prescrizione assoluta ex art. 42 cpv. 6 LIVA del diritto di tassazione relativo ai periodi fiscali 2014-2018 (dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018), il Tribunale rileva d'ufficio come la stessa sia

già intervenuta per il periodo fiscale 2014 (dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2014). Nello specifico, ai fini del presente giudizio di tale circostanza va qui tuttavia tenuto conto unicamente nel caso in cui il Tribunale non dovesse constatare la prescrizione relativa ex art. 42 cpv. 1 LIVA del diritto di tassazione relativo ai periodi fiscali 2014-2018 (dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018).

4.5 Ora, riguardo alla prescrizione relativa ex art. 42 cpv. 1 LIVA del diritto di tassazione relativo ai periodi fiscali 2014-2018 (dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018), il Tribunale rileva d'ufficio quanto segue.

4.5.1 Poiché l'art. 42 cpv. 1 LIVA sancisce testualmente in maniera inequivocabile che il diritto di tassazione si prescrive in cinque anni « dalla fine del periodo fiscale in cui è sorto il credito fiscale », la decorrenza del termine di prescrizione relativo va calcolato a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo al periodo fiscale interessato (cfr. sentenze del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 3.2.2; A-6511/2019 del 29 luglio 2020 consid. 3.2.1.1). Nello specifico, il termine di prescrizione di cinque anni ha dunque iniziato a decorrere in data 1° gennaio 2015 per il periodo fiscale 2014, 1° gennaio 2016 per il periodo fiscale 2015, in data 1° gennaio 2017 per il periodo fiscale 2016, in data 1° gennaio 2018 per il periodo fiscale 2017 e in data 1° gennaio 2019 per il periodo fiscale 2018. Detto termine – in assenza di un atto d'interruzione – sarebbe dunque giunto a scadenza rispettivamente il 1° gennaio 2020, il 1° gennaio 2021, il 1° gennaio 2022, il 1° gennaio 2023 e il 1° gennaio 2024 (cfr. sentenza del TF 2C_217/2019 del 27 aprile 2020 consid. 4.5.2; sentenza del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 3.2.2).

4.5.2 Da un esame degli atti dell'incarto, risulta che tale termine di prescrizione è stato interrotto dall'autorità inferiore a più riprese, con conseguente decorrenza di un nuovo termine di due anni ex art. 42 cpv. 3 LIVA (cfr. consid. 4.2.1 del presente giudizio). Più nel dettaglio, la prescrizione è stata interrotta la prima volta al più tardi con l'annuncio del controllo IVA in data 19 settembre 2019 (cfr. atto n. 10 dell'incarto prodotto dall'AFC [di seguito: inc. AFC]) e la seconda volta con l'AT n. (...) del 10 dicembre 2019 (cfr. atto n. 13 dell'inc. AFC). Nel nuovo termine di due anni dalla sua notifica, detto AT non risulta tuttavia però né essere stato formalmente contestato dalla ricorrente, né essere stato oggetto di una decisione formale dell'autorità inferiore. Ne consegue che, in assenza di un ulteriore atto interruttivo della prescrizione ex art. 42 cpv. 2 LIVA, si deve considerare che il diritto di tassazione si è prescritto nel dicembre 2021.

4.5.3 Ora, qui litigiosa è la questione a sapere se lo scritto 11 marzo 2021 dell'autorità inferiore denominato « IVA: Estratto conto dal 01.01.2017 al 11.03.2021 » (cfr. atto n. 14 dell'inc. AFC) notificato alla società ricorrente possa o meno essere qualificato di « dichiarazione scritta ricettizia volta a determinare o correggere il credito fiscale » ai sensi dell'art. 42 cpv. 2 LIVA, sicché si dovrebbe considerare che a partire dalla sua notifica sarebbe decorso un ulteriore nuovo termine di prescrizione di due anni del diritto di tassazione, così come sostenuto dalla società ricorrente.

4.5.3.1 Da un esame dello scritto 11 marzo 2021, lo scrivente Tribunale constata che questo documento denominato « IVA: Estratto conto dal 01.01.2017 al 11.03.2021 » elenca le partite aperte e le partite chiuse a carico della società ricorrente. Esso è stato trasmesso alla società ricorrente, con l'indicazione « Per informazione ». Riguardo alle partite aperte, detto documento indica in dettaglio quanto segue:

Partite aperte			
Concerne	Testo	Importo	Valuta
AT – 6 – EXT - Nr. 000000	Conto complementare (Controllo)	1'366'971.00	30.04.2017
	Impegno Q01/2017	- 226'889.55	30.08.2017
	Impegno Q02/2017	- 305'552.65	30.11.2017
	Impegno Q03/2017	- 243'175.35	28.02.2018
	Impegno Q04/2019	- 407'127.05	30.08.2018
	Impegno Q02/2018	- 24'641.30	30.08.2019
	Impegno Q02/2019	- 23'628.80	
	Interessi	- 151.35	
	Saldo	<u>135'805.95</u>	
	Saldo a nostro favore	135'805.95	

In caso di pagamento tardivo è dovuto un interesse moratorio.

4.5.3.2 Al riguardo, nella risposta 16 novembre 2023, l'autorità inferiore ha indicato che detto estratto conto non determinerebbe o correggerebbe, per ogni periodo fiscale, il credito fiscale inteso come la differenza tra l'importo dovuto d'imposta sulla cifra d'affari e il credito d'imposta precedente del periodo corrispondente, ma elencherebbe a titolo informativo i pagamenti ancora in sospeso concernenti i crediti fiscali sorti in diversi periodi di rendiconto negli anni 2015-2020 sulla base dell'AT e dei rendiconti inoltrati dalla ricorrente. Per quanto riguarda i crediti fiscali sorti tra il 1° gennaio 2014 e il 31 dicembre 2018 (gli altri crediti indicati nel succitato scritto esulano dai periodi fiscali controllati per cui l'autorità inferiore non si è espressa nel merito), l'autorità inferiore ha indicato che le partite aperte sarebbero state allestite conformemente all'AT del 10 dicembre 2019, dal cui debito iniziale di 1'366'971 franchi sarebbe stato dedotto un importo complessivo di 1'231'165.05 franchi in seguito a delle compensazioni derivanti da rendi-

conti con un saldo creditore inoltrati dalla ricorrente tra il 30 aprile 2017 e il 30 agosto 2019. Quindi, al contrario di quanto affermato dalla ricorrente, con questo suo scritto l'autorità inferiore non avrebbe fatto altro che mantenere la sua posizione in merito al credito d'imposta di sua spettanza per i periodi fiscali oggetto del presente litigio, senza correggere il contenuto alla base del recupero d'imposta né determinarne uno nuovo, ma confermando le cifre stabilite in sede di controllo (cfr. citata risposta, pag. 2).

4.5.3.3 Da un confronto dell'AT n. (...) del 10 dicembre 2019 (cfr. atto n. 13 dell'inc. AFC) e del suddetto estratto conto, quanto indicato dall'autorità inferiore appare corretto: l'estratto conto indica il totale della rettifica IVA di 1'366'971 franchi di cui al suddetto AT, dal quale sono stati dedotti degli importi relativi ad altri rendiconti a titolo compensativo e dunque il saldo rimanente ancora a carico della società ricorrente. Detto estratto non corregge o modifica quanto già stabilito dal predetto AT, ma si limita a constatare il saldo ancora a carico della ricorrente in correlazione al suddetto AT. Esso non menziona poi il periodo fiscale interessato e non descrive nemmeno sommariamente i fatti problematici suscettibili di essere assoggettati all'IVA. In quanto tale, detto documento non risulta assimilabile ad una « dichiarazione scritta ricettizia volta a determinare o correggere il credito fiscale » ai sensi dell'art. 42 cpv. 2 LIVA (cfr. consid. 4.2.1 del presente giudizio), sicché si deve ritenere che lo scritto 11 marzo 2021 dell'autorità inferiore non ha interrotto la prescrizione del diritto di tassazione.

In tali circostanze, gli atti dell'autorità inferiore intervenuti successivamente allo scritto 11 marzo 2021 – e meglio: il PE n. (...) fatto spiccare nei confronti della ricorrente il 15 giugno 2022 (non agli atti) per l'importo di 106'233.40 franchi di cui all'AT n. (...) del 10 dicembre 2019, oltre accessori e spese di esecuzione; la decisione del 12 agosto 2022 (cfr. atto n. 15 dell'inc. AFC) con cui l'AFC ha rigettato l'opposizione al predetto PE e confermato il credito fiscale di 106'233.40 franchi a carico della ricorrente; la decisione su reclamo del 29 agosto 2023 – nulla mutano al riguardo.

4.5.4 Ne consegue che, in assenza di un ulteriore atto interruttivo della prescrizione ai sensi dell'art. 42 cpv. 2 LIVA, si deve ritenere che il diritto di tassazione in correlazione ai crediti fiscali relativi ai periodi fiscali 2014-2018 (dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018) si è inesorabilmente prescritto già nel dicembre 2021 – ovvero, ancor prima dell'inizio della prescrizione assoluta (cfr. al riguardo, consid. 4.4 del presente giudizio) –, così come ritenuto dall'autorità inferiore.

5.

Altra è invece la questione a sapere quale credito fiscale sia passato in giudicato a seguito della prescrizione del diritto di tassazione nel dicembre 2021, in relazione ai periodi fiscali 2014-2018 (dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018), punto che verrà trattato qui di seguito dal Tribunale.

5.1 La crescita in giudicato dei crediti fiscali in materia IVA è retta dall'art. 43 LIVA.

5.1.1 Giusta l'art. 43 cpv. 1 LIVA, il credito fiscale passa in giudicato mediante (lett. a) una decisione passata in giudicato, una decisione su reclamo passata in giudicato o una sentenza passata in giudicato; (lett. b) il riconoscimento scritto o il pagamento senza riserve da parte del contribuente di un avviso di tassazione; (lett. c) l'inizio della prescrizione del diritto di tassazione. Giusta l'art. 43 cpv. 2 LIVA, sino al passaggio in giudicato i rendiconti presentati e gli importi versati possono essere corretti.

5.1.2 Il sistema IVA è retto dal principio dell'autotassazione (cfr. DTF 143 II 268 consid. 2.4; 140 II 202 consid. 5.4; 137 II 136 consid. 6.2). Ciò significa che la tassazione e il pagamento dell'imposta vengono effettuati di principio dal contribuente stesso (cfr. sentenza del TF 2C_392/2022 del 15 novembre 2022 consid. 3.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-149/2023 del 16 ottobre 2024 consid. 5.5.1). Il contribuente è tenuto a presentare spontaneamente all'AFC il rendiconto sul credito fiscale, nel termine legale e nella forma prescritta (cfr. art. 71 cpv. 1 LIVA) e a correggere successivamente le lacune constatate in rendiconti di periodi fiscali, sempre che i crediti fiscali di questi periodi fiscali non siano passati in giudicato o prescritti (cfr. art. 72 cpv. 2 LIVA). Entro 60 giorni dalla fine del periodo di rendiconto, il contribuente è tenuto a saldare il credito fiscale sorto in tale periodo (cfr. art. 86 cpv. 1 LIVA). Di principio, quindi, il contribuente stesso è responsabile dell'accuratezza della dichiarazione (cfr. DTF 140 II 202 consid. 5.4). Tuttavia, l'AFC può effettuare controlli presso i contribuenti se è necessario per chiarire la fattispecie (cfr. art. 78 cpv. 1 LIVA). Tali controlli devono essere conclusi entro 360 giorni dal loro annuncio con un avviso di tassazione; quest'ultimo indica l'ammontare del credito fiscale del periodo controllato (cfr. art. 78 cpv. 5 LIVA). Se i documenti contabili non esistono o sono incompleti o se le indicazioni presentate dal contribuente non corrispondono manifestamente alla realtà, l'AFC esegue una tassazione d'ufficio nei limiti del suo potere d'apprezzamento (cfr. art. 79 cpv. 1 LIVA). Anche in tal caso, la determinazione del credito fiscale ha luogo mediante un avviso di tassazione (cfr. art. 79 cpv. 2 LIVA; sentenza del TF 2C_392/2022 del 15 novembre 2022 consid. 3.2). D'ufficio o su richiesta del contribuente,

l'AFC prende poi tutte le decisioni necessarie per la riscossione dell'imposta (cfr. art. 82 cpv. 1 LIVA). Tali decisioni sono impugnabili con reclamo entro 30 giorni dalla notificazione (cfr. art. 83 cpv. 1 LIVA). La decisione su reclamo dell'AFC è impugnabile dinanzi al Tribunale amministrativo federale entro 30 giorni dalla notificazione.

5.1.3 Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale e del Tribunale amministrativo federale, l'avviso di tassazione, che interviene al termine di un controllo fiscale o in caso di tassazione d'ufficio, non costituisce come tale una decisione ai sensi dell'art. 5 PA, ma precede in principio la fase decisionale, per facilitare l'instaurarsi di un dialogo informale tra contribuente e amministrazione fiscale, conformemente al sistema dell'autotassazione (cfr. DTF 140 II 202 consid. 5 che conferma la sentenza di principio del TAF A-707/2013 del 25 giugno 2013 consid. 4; sentenze del TF 2C_392/2022 del 15 novembre 2022 consid. 3.3; 2C_933/2021 del 23 settembre 2022 consid. 4.1; 2C_326/2015 del 24 novembre 2016 consid. 3.3.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-534/2022 del 6 novembre 2023 consid. 1.2.1; A-4326/2019 del 22 giugno 2021 consid. 2.1.2.1). Non essendo una decisione, l'avviso di tassazione non passa in giudicato. A differenza di una decisione, l'avviso di tassazione non deve pertanto essere impugnato entro un determinato termine per evitare la sua crescita in giudicato (cfr. sentenza del TF 2C_326/2015 del 24 novembre 2016 consid. 3.3.3; MARIE-CHANTAL MAY CANELLAS, MWSTG-Kommentar, n. 15 e 16 ad art. 43 LIVA).

Ne consegue che, l'art. 43 cpv. 1 lett. a LIVA – che concerne le decisioni, decisioni su reclamo e sentenze, tutte passate in giudicato – non si applica in presenza di un avviso di tassazione (cfr. MAY CANELLAS, MWSTG-Kommentar, n. 15 ad art. 43 LIVA). Rimane riservato il caso eccezionale, ove il contribuente ha manifestato di voler contestare il risultato del controllo fiscale dell'AFC, prima della pronuncia dell'avviso di tassazione. In tal caso, a determinate condizioni, l'avviso di tassazione può costituire una decisione (cfr. DTF 140 II 202 consid. 6.3.5 che conferma la sentenza di principio del TAF A-707/2013 del 25 giugno 2013 consid. 4).

5.1.4 L'avviso di tassazione passa in giudicato con il riconoscimento scritto o il pagamento senza riserve da parte del contribuente del credito fiscale ivi stabilito, ai sensi dell'art. 43 cpv. 1 lett. b LIVA (cfr. DTF 140 II 202 consid. 5 che conferma la sentenza di principio del TAF A-707/2013 del 25 giugno 2013 consid. 4; parimenti sentenze del TF 2C_392/2022 del 15 novembre 2022 consid. 3.3; 2C_927/2019 del 10 febbraio 2020 consid. 2.4.2; 2C_326/2015 del 24 novembre 2016 consid. 3.3.3). In caso di riconoscimento scritto o di pagamento senza riserve solo di una parte del credito

fiscale figurante nell'avviso di tassazione, solo tale parte passa in giudicato (cfr. sentenza del TF 2C_392/2022 del 15 novembre 2022 consid. 3.8). Mentre in caso di disaccordo o di inazione del contribuente a seguito della notifica dell'avviso di tassazione, lo stesso non passa in giudicato (cfr. sentenza del TF 2C_326/2015 del 24 novembre 2016 consid. 3.3.3). In tal caso, le autorità fiscali sono obbligate ad avviare una procedura decisionale (cfr. art. 43 cpv. 1 lett. a LIVA) o una procedura di riscossione (esecuzione) soggetta a opposizione e a una decisione di rigetto dell'opposizione (cfr. DTF 140 II 202 consid. 5 che conferma la sentenza di principio del TAF A-707/2013 del 25 giugno 2013 consid. 4; sentenza del TF 2C_392/2022 del 15 novembre 2022 consid. 3.3; sentenza del TAF A-331/2022 del 7 novembre 2023 consid. 3.7.2.4; MAY CANELLAS, MWSTG-Kommentar, n. 16 ad art. 43 LIVA).

5.1.5 Nelle situazioni non coperte dall'art. 43 cpv. 1 lett. a e b LIVA, va esaminato se vi sia un caso di applicazione dell'art. 43 cpv. 1 lett. c LIVA. Giusta l'art. 43 cpv. 1 lett. c LIVA, il credito fiscale passa in giudicato mediante l'inizio della prescrizione del diritto di tassazione di cui all'art. 42 LIVA che, come visto (cfr. consid. 4.2.1 del presente giudizio), prevede una prescrizione relativa di cinque anni (cfr. art. 42 cpv. 1 LIVA) suscettibile di interruzione con nascita di un nuovo termine di prescrizione di due anni, se la prescrizione è interrotta dall'AFC o da un'autorità di ricorso (cfr. art. 42 cpv. 2 e 3 LIVA) e una prescrizione assoluta di dieci anni (cfr. art. 42 cpv. 6 LIVA). La prescrizione del diritto di tassazione di cui all'art. 42 LIVA va distinta dalla prescrizione di cui all'art. 91 LIVA (cfr. MAY CANELLAS, MWSTG-Kommentar, n. 26 e 27 ad art. 43 LIVA). La prescrizione del diritto di tassazione è un evento indipendente dalla volontà del contribuente o dell'AFC. Essa può essere interrotta dall'AFC o l'autorità di ricorso (cfr. consid. 4.2.1 del presente giudizio). Il credito fiscale passa in giudicato, ai sensi dell'art. 43 cpv. 1 lett. c LIVA, al più tardi con la prescrizione del diritto di tassazione (cfr. MAY CANELLAS, MWSTG-Kommentar, n. 28 ad art. 43 LIVA).

Nella misura in cui l'avviso di tassazione, come visto (cfr. consid. 5.1.3 del presente giudizio), non costituisce una decisione, bensì una proposta di tassazione che ha effetto di interrompere la prescrizione del diritto di tassazione e far nascere un nuovo termine di prescrizione di due anni (cfr. art. 42 cpv. 3 LIVA), occorre stabilire qual è il credito fiscale che passa in giudicato ai sensi dell'art. 43 cpv. 1 lett. c LIVA, nel caso particolare in cui tale avviso di tassazione non venga contestato dal contribuente e l'autorità fiscale inattiva – ovvero, non provveda ad interrompere nuovamente e tempestivamente il suddetto nuovo termine di prescrizione di due anni del

diritto di tassazione, mediante pronuncia di una decisione o l'avvio di una procedura d'esecuzione (cfr. consid. 5.1.4 del presente giudizio) – con conseguente prescrizione del diritto di tassazione, come nel caso qui in esame.

Tenuto conto del principio dell'autotassazione (cfr. art. 71 cpv. 1 LIVA; al riguardo, consid. 5.1.2 del presente giudizio), in caso di presentazione di un rendiconto, si deve ritenere che è il credito fiscale ivi dichiarato a passare in giudicato ai sensi dell'art. 43 cpv. 1 lett. c LIVA e non il credito fiscale complementare stabilito dall'AFC nell'avviso di tassazione, quale in rettifica del rendiconto (cfr. MAY CANELLAS, MWSTG-Kommentar, n. 29 ad art. 43 LIVA). In caso d'intervenuta prescrizione del diritto di tassazione, il credito fiscale complementare fissato inizialmente dall'AFC (« rettifica sulla base del controllo ») nell'avviso di tassazione non si sostituisce infatti ai crediti fiscali dichiarati dal contribuente nei relativi rendiconti (cfr. sentenza del TAF A-4848/2021 del 1° aprile 2022 consid. 5.2.2, confermata con sentenza del TF 2C_392/2022 del 15 novembre 2022). Come visto (cfr. consid. 5.1.3-5.1.4 del presente giudizio), l'avviso di tassazione, non essendo una decisione, passa infatti in giudicato solo con il riconoscimento scritto o il pagamento senza riserva da parte del contribuente (cfr. art. 43 cpv. 1 lett. b LIVA). L'inazione del contribuente, segnatamente la mancata contestazione dell'avviso di tassazione, non ne comporta infatti la crescita in giudicato. In caso di mancata contestazione dell'avviso di tassazione, al fine di preservare il suo diritto di tassazione, l'AFC è tenuta ad attivarsi tempestivamente, segnatamente avviando la relativa procedura decisionale o la relativa procedura d'esecuzione.

5.2

5.2.1 In tale contesto, per completezza, è doveroso menzionare l'art. 86 cpv. 7 nLIVA, entrato in vigore il 1° gennaio 2018 (RU 2017 3575), in combinato disposto con l'art. 86 cpv. 2 LIVA. Per quanto attiene ai periodi fiscali 2014-2017 (dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2017) l'art. 86 cpv. 7 nLIVA non trova chiaramente applicazione. Nella misura in cui potrebbe però potenzialmente interessare il periodo fiscale 2018 (dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018), si impongono tuttavia le seguenti precisazioni.

5.2.2 Giusta l'art. 86 cpv. 2 LIVA, se il contribuente non paga o esegue un versamento manifestamente insufficiente, l'AFC, previa diffida, promuove l'esecuzione per l'ammontare d'imposta provvisoriamente dovuto per il periodo di rendiconto interessato. Se il contribuente non ha allestito un rendiconto o se lo stesso è manifestamente incompleto, l'AFC determina dapprima, nei limiti del suo potere d'apprezzamento, l'ammontare d'im-

posta provvisoriamente dovuto. Giusta l'art. 86 cpv. 7 nLIVA, la riscossione di un ammontare d'imposta secondo l'art. 86 cpv. 2 nLIVA lascia impregiudicata la determinazione del credito fiscale definitivo secondo gli artt. 72, 78 e 82 LIVA. Se la determinazione del credito fiscale non ha luogo a causa di inattività del contribuente, in particolare perché non corregge le lacune ai sensi dell'art. 72 LIVA né chiede una decisione ai sensi dell'art. 82 LIVA, con la scadenza del termine di prescrizione del diritto di tassazione si considerano credito fiscale anche gli importi dell'imposta determinati dall'AFC secondo l'art. 86 cpv. 2 LIVA.

5.2.3 L'art. 86 cpv. 7 nLIVA fa chiaramente riferimento alla riscossione dei crediti fiscali stabiliti dall'AFC sulla base dell'art. 86 cpv. 2 LIVA. In concreto, i crediti fiscali stabiliti dall'AFC non sono però stati determinati in applicazione dell'art. 86 cpv. 2 LIVA. Essi sono infatti stati stabili dapprima mediante avviso di tassazione nel dicembre 2019 e successivamente – ad intervenuta prescrizione del diritto di tassazione nel dicembre 2021, dopo l'escussione di un PE nei confronti della ricorrente nel giugno 2022 – mediante l'emanazione successiva nell'agosto 2022 di una decisione formale ai sensi dell'art. 82 cpv. 1 LIVA in combinato disposto con l'art. 89 LIVA. Ne consegue che, nello specifico, l'art. 86 cpv. 7 nLIVA non trova qui applicazione. In tale contesto, il Tribunale rileva come, nel commento a giustificazione della modifica dell'art. 86 cpv. 7 nLIVA, il Consiglio federale abbia indicato di ritenere che se « un contribuente rimane inattivo dopo aver ricevuto un avviso di tassazione, tale avviso non passa immediatamente in giudicato come nel caso di un pagamento senza riserve o di un riconoscimento scritto, ma comunque allo scadere della prescrizione del diritto di tassazione » (cfr. messaggio del 25 febbraio 2015 concernente la revisione parziale della legge sull'IVA, FF 2015 2161, 2208-2209). Sennonché, tenuto delle conclusioni che precedono in rapporto all'analisi dell'art. 43 cpv. 1 LIVA, in particolare alla luce della costante giurisprudenza del Tribunale federale in correlazione all'avviso di tassazione (cfr. consid. 5.1 del presente giudizio, in particolare consid. 5.1.4), il Tribunale non può che distanziarsi da tale opinione.

5.3

5.3.1 In concreto, nella decisione impugnata, l'autorità inferiore ha ritenuto che in assenza di una contestazione della società ricorrente dell'AT n. (...) del 10 dicembre 2019, il credito fiscale ivi fissato sarebbe cresciuto in giudicato con l'inizio della prescrizione del diritto di tassazione nel dicembre 2021, in applicazione dell'art. 43 cpv. 1 lett. c LIVA, con conseguente esigibilità dello stesso (cfr. decisione impugnata, consid. 6.3-6.4).

5.3.2 Sennonché detta conclusione non può essere qui condivisa dallo scrivente Tribunale, per i motivi seguenti. Diversamente da quanto ritenuto dall'autorità inferiore, il suo diritto di tassazione in correlazione al credito fiscale complementare di cui all'AT n. (...) del 10 dicembre 2019 (cfr. atto n. 13 dell'inc. AFC) si è definitivamente prescritto nel dicembre 2021. Come visto (cfr. consid. 5.1.3- 5.1.4 del presente giudizio), nella misura in cui l'avviso di tassazione non costituisce una decisione suscettibile di crescere in giudicato ai sensi dell'art. 43 cpv. 1 lett. a LIVA, in assenza di un riconoscimento scritto o di un pagamento senza riserve del credito fiscale fissato mediante avviso di tassazione ai sensi dell'art. 43 cpv. 1 lett. b LIVA, lo stesso non passa in giudicato. Nello specifico, l'AT n. (...) del 10 dicembre 2019 non adempie neppure alle condizioni speciali per essere eventualmente assimilato ad una decisione ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. consid. 5.1.3 in fine del presente giudizio). In tale contesto, l'inazione del contribuente, rispettivamente l'assenza di una contestazione del suddetto AT – contrariamente a quanto ritenuto dall'autorità inferiore – non ha comportato la crescita in giudicato del credito fiscale ivi stabilito. Peraltro, la mancata reazione della ricorrente dinanzi alle compensazioni operate dall'autorità inferiore nell'estratto conto dell'11 marzo 2021 (cfr. atto n. 14 dell'inc. AFC), non può in ogni caso essere qui interpretata come un pagamento senza riserve di una parte del credito fiscale fissato dall'autorità inferiore nell'avviso di tassazione n. (...) del 10 dicembre 2019 (cfr. atto n. 13 dell'inc. AFC). A parte il fatto che, in linea generale, è necessario essere molto cauti nel considerare che un AT possa essere accettato o pagato senza riserve solo sulla base di atti concludenti del contribuente, nello specifico sembra che la società ricorrente, opponendosi al precetto esecutivo notificatole successivamente dall'AFC, abbia chiaramente manifestato il proprio dissenso. Peraltro, dal 2013, in vari scambi di corrispondenza, la società ricorrente ha sempre sostenuto una diversa interpretazione della situazione giuridica rispetto a quella adottata dall'AFC, postulando il 3 ottobre 2016 la pronuncia di una decisione impugnabile ai sensi dell'art. 82 LIVA (cfr. fatti, sub. lett. A.b; atto n. 8 dell'inc. AFC). Ne consegue che, nello specifico, l'assenza di un atto interruttivo della prescrizione del diritto di tassazione (quale ad esempio una decisione dell'autorità inferiore) – e meglio del nuovo termine di prescrizione di due anni dalla notifica dell'avviso di tassazione non interrotto – ha di fatto comportato la perenzione del diritto di tassazione ai sensi dell'art. 42 cpv. 2 LIVA e dunque ai sensi dell'art. 43 cpv. 1 lett. c LIVA.

5.3.3 Nella misura in cui il credito fiscale di cui all'AT n. (...) del 10 dicembre 2019 rappresenta un credito fiscale complementare (« rettifica sulla base del controllo ») al credito fiscale dichiarato nei rendiconti dalla società

ricorrente per i periodi fiscali 2014-2018 (dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018), lo stesso si è prescritto nello stesso momento in cui si è prescritto il diritto di tassazione (cfr. al riguardo, consid. 5.1.5 del presente giudizio), ovvero nel dicembre 2021. Ne consegue che la ricorrente non può essere qui ritenuta debitrice del credito fiscale complementare risultante dall'AT n. (...) del 10 dicembre 2019 (cfr. atto n. 13 dell'inc. AFC) pari a 1'366'971 franchi, oltre accessori, per i periodi fiscali 2014-2018 (dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018). Di fatto, per quanto concerne la società ricorrente è unicamente il credito fiscale risultante dai rendiconti da lei presentati per gli anni 2014-2018 ad essere effettivamente passato in giudicato ai sensi dell'art. 43 cpv. 1 lett. c LIVA (cfr. consid. 5.1.5 del presente giudizio). A tal proposito, sarà premura dell'autorità inferiore di verificare e ricalcolare gli eventuali crediti IVA ancora scoperti a carico della società ricorrente o le eventuali eccedenze a suo favore in rapporto ai rendiconti da lei presentati per i periodi fiscali 2014-2018.

Vista l'intervenuta prescrizione relativa, si deve altresì constatare come la prescrizione assoluta non abbia qui alcuna influenza sull'esito del presente giudizio (cfr. consid. 4.4 del presente giudizio).

6.

In conclusione, alla luce dei considerandi che precedono, la decisione impugnata – pronunciata ex art. 82 cpv. 1 LIVA in combinato disposto con l'art. 89 cpv. 2 LIVA – va pertanto qui integralmente annullata, in ragione dell'intervenuta prescrizione relativa del diritto di tassazione per i periodi fiscali 2014-2018 (dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2018) nel dicembre 2021 (cfr. consid. 4.5.4 del presente giudizio). Il credito fiscale complementare di cui all'AT n. (...) del 10 dicembre 2019 è dunque definitivamente estinto (cfr. consid. 5.3.3 del presente giudizio). Ne consegue che il versamento effettuato dalla ricorrente in data 28 settembre 2022 dell'importo IVA di 106'293.40 franchi di cui all'AT n. (...) del 10 dicembre 2019, con riserva di chiederne la restituzione, è indebito (cfr. fatti, sub. lett. A.i). Detto importo va pertanto restituito alla ricorrente, con il calcolo se del caso di un interesse remunerativo (cfr. art. 88 cpv. 4 LIVA; sentenza del TAF A-331/2022 del 7 novembre 2023 consid. 6.2 e 7). In tale contesto vanno altresì annullate tutte le compensazioni effettuate dall'autorità inferiore ex art. 94 LIVA tra le eccedenze a favore della società ricorrente e il credito fiscale complementare vantato dall'autorità inferiore di cui all'AT n. (...) del 10 dicembre 2019, così come risultanti in parte dall'estratto conto dell'11 marzo 2021 (cfr. atto n. 14 dell'inc. AFC; parimenti consid. 4.5.3.1 del presente giudizio). Le suddette eccedenze a favore della società ricorrente vanno dunque restituite a quest'ultima, con il calcolo se del caso

di un interesse remunerativo (cfr. art. 88 cpv. 4 LIVA). Per i motivi appena esposti, il ricorso va pertanto accolto.

7.

Visto l'esito della presente vertenza, nessuna spesa processuale è messa a carico alla società ricorrente e all'autorità inferiore (cfr. art. 63 cpv. 1 e 2 PA). Di conseguenza, alla crescita in giudicato del presente giudizio, l'anticipo equivalente alle presunte spese processuali di 14'000 franchi versato a suo tempo dalla ricorrente verrà restituito integralmente a quest'ultima.

Nel contempo, si giustifica altresì l'assegnazione alla società ricorrente di un'indennità di spese ripetibili (cfr. art. 64 cpv. 1 PA in relazione con l'art. 7 del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). In considerazione delle circostanze eccezionali del caso, degli atti di causa (in particolare, degli allegati di ricorso e di risposta) e delle questioni di natura meramente procedurali in oggetto, l'indennità di spese di ripetibili è fissata a 10'000 franchi. La stessa è posta a carico dell'autorità inferiore, la quale avrà premura di versarla alla ricorrente alla crescita in giudicato del presente giudizio.

(Il dispositivo è menzionato nella pagina seguente)

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

Il ricorso è accolto e la decisione impugnata annullata ai sensi del consid. 6.

2.

Non si prelevano spese processuali. Di conseguenza, alla crescita in giudicato del presente giudizio, l'anticipo spese di 14'000 franchi versato a suo tempo dalla ricorrente, verrà restituito integralmente a quest'ultima.

3.

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

4.

Questa sentenza è comunicata alla ricorrente e all'autorità inferiore.

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

La presidente del collegio:

La cancelliera:

Annie Rochat Pauchard

Sara Pifferi

Rimedi giuridici:

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerna, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione (art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 LTF). Il termine è reputato osservato se gli atti scritti sono consegnati al Tribunale federale oppure, all'indirizzo di questo, alla posta svizzera o a una rappresentanza diplomatica o consolare svizzera al più tardi l'ultimo giorno del termine (art. 48 cpv. 1 LTF). Gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione: