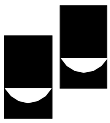
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Corte I
A-4344/2008
{T 0/2}

Sentenza del 9 settembre 2010

Composizione

Giudici Michael Beusch (presidente del collegio), Salome Zimmermann, Lorenz Kneubühler, cancelliera Frida Andreotti.

Parti

A._____ Sagl
c/o B._____ SA, ...,
ricorrente,

contro

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

Oggetto

Imposta sul valore aggiunto, tassazione d'ufficio:
1° trimestre 2001 – 4° trimestre 2003.

Fatti:

A.
La ditta A. _____ Sagl è una società a garanzia limitata con sede a Chiasso avente quale scopo sociale la gestione di negozi da parrucchiere. Nei periodi fiscali oggetto del presente giudizio, la sua attività commerciale si svolgeva in tre saloni siti a Chiasso, X._____ e Y. _____**.** Essa è iscritta nel registro dei contribuenti per l'imposta sul valore aggiunto a far tempo dal 30 luglio 1997.

B.
In seguito a un controllo fiscale eseguito presso la contribuente il 26 e il 27 agosto 2004 nonché il 1° ottobre 2004, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito AFC) ha accertato che la contabilità presentata relativa ai periodi fiscali compresi tra il 1° gennaio 2001 e il 31 dicembre 2003 non era conforme alle esigenze legali in vigore. Per ricostruire la base di calcolo necessaria alla verifica delle condizioni d'assoggettamento, l'AFC ha quindi determinato in via d'apprezzamento la cifra d'affari realizzata nel corso dei periodi fiscali controllati. Procedendo a una tassazione d'ufficio, il 27 ottobre 2004 ha emesso il conto complementare no. 286'691 per un importo di fr. 19'502.00 oltre a interessi di mora a partire dal 28 marzo 2003.

C.
Con scritto del 18 novembre 2004, la contribuente, e per essa la sua rappresentante, ha chiesto all'AFC di emanare una decisione formale in relazione alla ripresa effettuata, contestando il conto complementare summenzionato e postulandone l'annullamento.

D.
Con decisione del 19 gennaio 2005 l'AFC ha confermato il debito fiscale risultante dal conto complementare no. 286'691, respingendo le richieste della contribuente. Quest'ultima è quindi insorta contro tale decisione con reclamo del 16 febbraio successivo, completato con scritto del 15 ottobre 2007 su richiesta dell'AFC.

E.
In data 28 maggio 2008 l'AFC ha respinto il reclamo della contribuente, confermando integralmente la ripresa di fr. 19'502.00, oltre a interessi.

F.
Questa decisione è stata impugnata dalla A. _____ Sagl (ricorrente), con ricorso davanti al Tribunale amministrativo federale del 26 giugno 2008. Protestando tasse, spese e ripetibili, con tale atto, la ricorrente postula l'annullamento del conto complementare no. 286'691 e delle successive decisioni dell'AFC, contestando i parametri dell'esecuzione della valutazione della cifra d'affari operata dall'autorità, il metodo di stima utilizzato e chiedendo altresì l'esame dell'attendibilità dei coefficienti di esperienza utilizzati.

G.
Con risposta del 17 settembre 2008, l'AFC, riferendosi alla decisione del 18 maggio 2008 contestata, ha postulato il rigetto integrale del ricorso, ribadendo la fondatezza della sua decisione.

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

Diritto:

1.
1.1 Il Tribunale amministrativo federale è competente per statuire sul presente gravame in virtù degli artt. 1 e 31 segg. della legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF, RS 173.32). Fatta eccezione per quanto prescritto direttamente dalla LTAF come pure da normative speciali, la procedura dinnanzi allo scrivente Tribunale è retta dalla legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021).

1.2 Il 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).

1.3 L'atto impugnato è una decisione dell'AFC fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che condanna la ricorrente al pagamento di un importo a titolo di ripresa fiscale. Comportando il medesimo un onere pecuniario, dato è quindi l'interesse a ricorrere. Da qui la legittimazione della ricorrente (art. 48 cpv. 1 PA).

1.4 Oggetto litigioso nella procedura davanti al Tribunale amministrativo federale può essere solamente la decisione su reclamo dell'autorità inferiore. Eventuali decisioni anteriori rese dalle istanze inferiori non possono quindi essere contestate, visto che sono state sostituite dalla decisione su reclamo (DTF 130 V 138 consid. 4.2; decisione del Tribunale amministrativo federale A-5875/2009 del 16 giugno 2010 consid. 1.1; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basilea 2008, cifra 2.7). Oggetto del litigio nel presente giudizio è di conseguenza la decisione su reclamo impugnata resa dall'AFC il 28 maggio 2008. La scrivente Autorità non entra invece nel merito del postulato annullamento del conto complementare no. 286'691 emesso il 27 ottobre 2004.

Per quanto precede, il ricorso è ricevibile in ordine e deve essere quindi esaminato nel merito.

2.
Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti e l'inadeguatezza (art. 49 PA). Pur se sulla base dell'art. 49 PA lo scrivente Tribunale può di principio riesaminare la decisione impugnata con pieno potere di cognizione, per quanto attiene l'esame di decisioni aventi per oggetto tassazioni d'ufficio, esso fa uso di questo potere unicamente per verificare che le condizioni per potervi procedere siano date. Per quanto riguarda la tassazione come tale, questo Tribunale interviene invece per correggerla solo quando è il risultato di una violazione del diritto oppure di un errore di apprezzamento evidente (decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3503/2007 del 19 marzo 2009 consid. 2. e riferimenti ivi citati e A-5875/2009 del 16 giugno 2010 consid. 1.2.; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., cifra 2.162).

3.
Il 1° gennaio 2010 sono entrate in vigore la nuova legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20) e la relativa ordinanza del 27 novembre 2009 (OIVA, RS 641.201). Giusta l'art. 112 cpv. 1 LIVA, 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 rapporti di diritto sorti durante la loro validità. Ne consegue che le operazioni effettuate prima del 1° gennaio 2010 restano soggette materialmente alla legge fede-

rale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (vLIVA, RU 2000 1300) e all'ordinanza del 29 marzo 2000 ad essa relativa (OLIVA, RS 2000 1347), normative entrate in vigore il 1° gennaio 2001 (art. 94 vLIVA). Ciò vale anche per le tassazioni d'ufficio (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-5460/2008 del 12 maggio 2010 consid. 1.2.).

Nella misura in cui la presente procedura ha per oggetto una ripresa riguardante il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto per i periodi fiscali compresi tra il 1° trimestre 2001 e il 4° trimestre 2003, la stessa soggiace dal punto di vista materiale alla vLIVA e all'OLIVA.

4.

4.1 In materia di imposta sul valore aggiunto, la dichiarazione e il pagamento dell'imposta avvengono secondo il principio dell'autotassazione (art. 46 segg. vLIVA; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. edizione, Zurigo 2002, pag. 421 segg.), il che implica che il contribuente è tenuto a dichiarare spontaneamente l'imposta e l'imposta precedente all'AFC (art. 46 vLIVA; decisioni del Tribunale federale 2A.109/2005 del 10 marzo 2006 consid. 2.1; 2A.304/2003 del 14 novembre 2003 consid. 3.5; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-12/2007 del 28 gennaio 2009 consid. 2.7 e A-1544/2006 dell'11 settembre 2008 consid. 3.1 e riferimenti ivi citati). Egli è quindi il solo responsabile del completo ed esatto assoggettamento delle sue operazioni imponibili e del calcolo corretto dell'imposta precedente. Giusta l'art. 47 cpv. 1 vLIVA, egli è inoltre tenuto a versare all'AFC l'imposta dovuta entro sessanta giorni dalla fine del periodo di rendiconto. Il mancato rispetto di tali obblighi deve essere considerato una grave violazione, poiché mette in pericolo la corretta riscossione dell'imposta (decisioni del Tribunale amministrativo federale A-1531/2006 del 10 gennaio 2008 consid. 2.2; A-1397/2006 del 19 luglio 2007 consid. 2.2, entrambe con ulteriori rinvii).

4.2 Tra gli obblighi spettanti a ogni contribuente vi è in particolare quello della tenuta della contabilità (decisioni del Tribunale federale 2A.552/2006 del 1. febbraio 2007 consid. 3.1 e 2A.109/2005 del 10 marzo 2006 consid. 2.1 segg). Giusta l'art. 58 cpv. 1 vLIVA, il contribuente deve tenere i suoi libri di commercio in modo da consentire di constatare facilmente e con sicurezza i fatti importanti per determinare l'assoggettamento come pure per il calcolo dell'imposta e delle imposte precedenti deducibili. A tal riguardo, l'autorità fiscale può emanare

prescrizioni specifiche, ciò che l'AFC ha fatto, segnatamente nell'ambito della pubblicazione, periodicamente aggiornata, intitolata "Istruzioni sull'IVA" (cfr. per il caso in esame: "Istruzioni 2001", no. 878 segg. [pubblicazione valida fino al 31 dicembre 2007]). Secondo tali Istruzioni, i libri contabili del contribuente vanno adattati alle caratteristiche e all'importanza dell'azienda. Essi devono dare ragguagli completi e dettagliati su tutte le forniture e prestazioni di servizi eseguite, sull'IVA corrispondente, sui costi complessivi e sull'imposta precedente deducibile (cfr. Istruzioni 2001, n. 882). Ogni singola operazione commerciale deve poter essere seguita facilmente e con sicurezza, partendo dai giustificativi attraverso i libri ausiliari e il libro mastro fino al rendiconto IVA rispettivamente alla chiusura annuale e viceversa (cfr. Istruzioni 2001. n. 890). Le esigenze in materia di contabilità valide per ogni contribuente assoggettato all'IVA sono pure fissate nelle "Direttive applicabili in materia fiscale per la tenuta regolare della contabilità e relative alla registrazione nonché alla conservazione di documenti commerciali su supporti di dati o d'immagini" pubblicate nel 1979 dalla Conferenza dei funzionari fiscali di Stato in collaborazione con l'AFC e l'Ufficio federale di giustizia (di seguito: Direttive) (cfr. Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione [GAAC] 66.97 consid. 3b). Tali Direttive contengono pure prescrizioni riguardo alla forma e al contenuto della contabilità. Riguardo alla forma della contabilità, esse precisano che ogni registrazione deve essere giustificata da un documento (cosiddetto "Belegprinzip", cfr. Direttive, nota marginale n. 115) e ogni documento giustificativo deve menzionare in modo chiaro lo stato di fatto e la data dell'operazione e deve essere munito di un riferimento relativo alla contabilizzazione (cfr. Direttive, nota marginale n. 116).

4.3

4.3.1 Se i documenti contabili non esistono o sono incompleti, o i dati presentati dal contribuente non corrispondono manifestamente alla realtà, l'AFC esegue una tassazione d'ufficio nei limiti del suo potere d'apprezzamento (art. 60 vLIVA). L'AFC è quindi tenuta a stabilire l'ammontare dell'imposta dovuta solo nel caso in cui il contribuente non ossequia i suoi obblighi (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. edizione, Berna 2003, no. 1680 segg.).

Una tassazione d'ufficio si giustifica pertanto in due casi distinti: da un lato, quando la tenuta dei libri contabili è insufficiente; dall'altro, quando la contabilità di un contribuente è formalmente corretta, ma le indi-

cazioni presentate non corrispondono manifestamente alla realtà ed è quindi in dubbio la sua forza probante (DTF 105 Ib 181 consid. 4a; decisione del Tribunale federale 2A.437/2005 del 3 maggio 2006 consid. 3.1; la già citata decisione del Tribunale amministrativo federale A-3503/2007 consid. 5.1.; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in: Archivi di diritto fiscale svizzero [ASA] 69, pag. 545).

4.3.2 Secondo la giurisprudenza, la tenuta della contabilità di un contribuente è insufficiente ai sensi dell'art. 60 vLIVA quando sono iscritti unicamente dei totali giornalieri o periodici, sotto forma di ricapitolazione; quando non esiste un bilancio e un conto di perdite e profitti e ancora quando non si possiede alcun libro contabile corredato dai giustificativi. La contabilità è altresì incompleta e lacunosa ogni qualvolta le registrazioni contabili non trovano conferma in giustificativi, che siano o no richiesti secondo le istruzioni edite dall'AFC (decisione del Tribunale federale 2A.253/2005 consid. 3.2. e riferimenti ivi citati; MOLLARD, op. cit., pag. 542 segg e le numerose referenze giurisprudenziali in materia di ICA).

4.3.3 Per connotare invece la seconda fattispecie indicata nell'art. 60 vLIVA, il legislatore si affida a una nozione giuridica indeterminata (PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. edizione, Berna 2009, § 26 nn. 25 e 26; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. edizione, Zurigo 2006, no. 445). La possibilità di procedere a una tassazione d'ufficio dipende in effetti dal fatto che le indicazioni presentate "non corrispondano manifestamente alla realtà". Nozioni di questo tipo riconoscono all'amministrazione flessibilità e permettono di tenere conto della complessità delle differenti fattispecie (DTF 127 V 431 consid. 2b/bb; TSCHANNEN/ZIMMERLI, op. cit., § 26 nn. 27 e 28). Secondo dottrina e giurisprudenza, le indicazioni di una contabilità formalmente corretta non corrispondono manifestamente alla realtà quando i risultati contenuti nei libri contabili differiscono sensibilmente dai dati basati sull'esperienza (cfr. decisione del Tribunale federale del 28 agosto 1985 pubblicata in ASA 58 pag. 380 consid. 2b; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3503/2007 del 19 marzo 2009 consid. 5.3, A-1527/2006 e A-1528/2006 del 6 marzo 2008 consid. 2.3 con riferimenti; MOLLARD, op. cit., pag. 544 e i numerosi riferimenti ivi citati). I dati basati sull'esperienza vengono estratti dall'analisi della situazione di ditte appartenenti ai differenti settori economici e d'impiego e offrono una visione in particolare riguardo alla media delle cifre d'affari

raggiunte. Essi sono ottenuti grazie a rilevazioni statistiche effettuate dall'AFC in occasione di controlli effettuati, devono essere rappresentativi e considerare anche le caratteristiche regionali delle singole imprese (MOLLARD, op. cit., pag. 553). Pertanto tali dati non derivano da un'analisi scientifica e globale per ogni settore di attività e, con particolare riferimento al caso in esame, di tutti i negozi da parrucchiere in Svizzera: tale non è difatti il compito che la legislazione ha previsto per l'AFC (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-1429/2006 del 29 agosto 2007 consid. 5.1.2). Le aziende prese di volta in volta quali termini di paragone devono solo essere attive nel medesimo settore in cui esercita il contribuente sottoposto al controllo dell'AFC ed essergli comparabili anche sotto altri punti di vista come quello della grandezza, del luogo di attività, della cerchia dei clienti, ecc. (GAAC 70.41 consid. 4e.aaa e riferimenti ivi citati).

5.

5.1 L'onere della prova in merito all'esistenza dei presupposti per procedere a una tassazione d'ufficio incombe all'AFC (decisione del Tribunale amministrativo federale A-1454/2006 del 26 settembre 2007 consid. 2.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, op. cit., pag. 454).

5.2 Se sono date le condizioni per eseguire una tassazione d'ufficio, l'AFC è obbligata a fare uso del potere di apprezzamento conferitole. Nella misura in cui l'AFC ha il diritto e il dovere di rettificare l'importo dovuto mediante una tassazione d'ufficio, il contribuente deve sopportare gli svantaggi di una situazione illegale che egli stesso ha creato, presentando una contabilità inesatta e non essendo in grado di stabilire che la valutazione effettuata dall'amministrazione non corrisponde manifestamente alla realtà (cfr. la già citata DTF 105 Ib 181 consid. 4c; decisione del Tribunale federale 2A.253/2005 del 3 febbraio 2006 e riferimenti ivi citati; MOLLARD, op. cit., pag. 556 e le numerose referenze giurisprudenziali in materia di ICA). I casi nei quali un contribuente non adempie ai doveri impostigli dalla legge rispettivamente non fornisce o fornisce indicazioni insufficienti o errate in merito alla cifra d'affari da lui conseguita, non devono infatti avere come conseguenza una perdita d'imposta (decisione del Tribunale federale 2A.552/2006 del 1. febbraio 2007 consid. 3.2).

5.3 Quando l'AFC ritiene che vi siano elementi sufficienti per eseguire una tassazione d'ufficio, essa deve scegliere il metodo di stima che meglio le permette di prendere in considerazione le caratteristiche

del contribuente in questione (decisioni del Tribunale federale 2C_426/2007 del 22 novembre 2007 consid. 3.2; 2A.253/2005 del 3 febbraio 2006 consid. 4.1; la già citata decisione del Tribunale amministrativo federale A-3503/2007 consid. 6.1 e riferimenti ivi citati), considerato che entrano in linea di conto sia i metodi tendenti a completare o ricostruire una contabilità lacunosa, sia quelli che si fondano su cifre derivanti dall'esperienza in relazione con i risultati parziali non contestati risultanti dalla contabilità (GAAC 69.109 n. 36 e 68.73 consid. 2b; ASA 63 pag. 239 e 52 pag 238 consid. 4).

Per poter eseguire una tassazione d'ufficio valutando nei limiti del suo potere d'apprezzamento le condizioni particolari esistenti nell'azienda in questione, è prassi dell'AFC – riconosciuta peraltro da giurisprudenza e dottrina – basarsi su dei coefficienti d'esperienza rilevati statisticamente dall'autorità in seguito a controlli effettuati presso altri contribuenti la cui contabilità è stata ritenuta corretta e attendibile (cfr. tra le varie sentenze del Tribunale federale in merito, 2A.693/2006 del 26 luglio 2007 consid. 5 e 2A.109/2005 del 10 marzo 2006 consid. 4.3; UELI MANSER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basilea 2000, n. 4 ad art. 60 LIVA; MOLLARD, op. cit, pag. 553 segg.). L'AFC fa un uso corretto del suo potere d'apprezzamento nella misura in cui essa valuta i dati d'esperienza secondo criteri conformi e li applica tenendo conto delle particolarità regionali e individuali delle aziende contribuenti oggetto del procedimento in via d'apprezzamento (cfr. la già citata decisione del Tribunale amministrativo federale A-1429/2006 consid. 5.1.2).

5.4 Nell'ambito di una tassazione d'ufficio, il cui svolgimento è giustificato appunto perché l'AFC ha dimostrato che ne sono dati gli estremi, la prova che le valutazioni svolte da quest'ultima non sono corrette rispettivamente portano a risultati manifestamente errati, spetta al contribuente (cfr. al riguardo la già citata decisione del Tribunale amministrativo federale A-3503/2007 consid. 6.3.). Questo genere di tassazione ha, per necessità di cose, un carattere essenzialmente approssimativo e si fonda su presunzioni che possono essere invalidate soltanto da precise prove formali, in assenza delle quali la correzione di asserite inesattezze significherebbe sostituire all'approssimazione della valutazione l'incertezza risultante da dati incompleti e inconcludenti, in favore del contribuente reticente (cfr. ASA 53, pag. 363 consid. 3a e riferimenti ivi citati). È quindi necessario che l'assoggettato indichi chiaramente in che misura la pretesa fiscale debba essere minore di

quella valutata dall'AFC, dimostrando che il risultato della valutazione è frutto di errori rilevanti. Solo in tal caso il Tribunale amministrativo federale sostituisce infatti il suo potere di apprezzamento a quello dell'autorità inferiore, correggendo la tassazione (cfr. precedente consid. 2). Da notare che allorquando l'assoggettato presenta una struttura dei costi inusuale rispetto alla media, è necessario che possa documentarla. La giurisprudenza e la dottrina hanno ammesso che dei dati contabili formalmente corretti potevano giustificare una tassazione d'ufficio in caso di sproporzione manifesta tra i risultati contabili e la cifra d'affari che si sarebbe potuta ottenere secondo l'esperienza, se tale divergenza non era motivata in modo plausibile (cfr. MOLLARD, op. cit., pag. 544 e segg. e i numerosi riferimenti di giurisprudenza citati; decisione della Commissione di ricorso del 27 aprile 2006 nella causa X. [RC 2005-154], consid. 4.a e riferimenti ivi citati).

6.

6.1 Nella fattispecie, in occasione delle visite eseguite presso gli uffici della ricorrente, l'AFC ha accertato, per i periodi fiscali compresi tra il 1° gennaio 2001 e il 31 dicembre 2003, una tenuta della contabilità non conforme alle esigenze legali poste in ambito IVA. Riscontrando altresì una sostanziale differenza tra il margine di utile lordo registrato e quello dato dai coefficienti d'esperienza del settore d'attività in questione, l'AFC ha ritenuto giustificato procedere con una tassazione d'ufficio per il periodo controllato. Valutando plausibile il valore totale degli acquisti di merce utilizzata o venduta risultante dalla contabilità della ricorrente, l'AFC ha proceduto quindi alla ricostruzione in via d'apprezzamento della cifra d'affari realizzata, ammettendo quale totale degli acquisti di merce, il 15% della cifra d'affari totale, in corrispondenza a un margine d'utile lordo dell'85% dato dalle cifre d'esperienza rilevate dall'AFC. Un tale utile terrebbe conto sia del margine normalmente riscontrato nel settore dove opera la ricorrente, sia delle particolarità regionali e personali dell'azienda contribuente nonché della situazione geografica nella quale essa si trova.

6.2 Da parte sua, la ricorrente, prendendo atto, e quindi non contestando la legittimazione dell'AFC a procedere a una valutazione della cifra d'affari nel suo caso, critica i parametri dell'esecuzione della valutazione che non consentirebbero di avvicinarsi correttamente alla sua situazione individuale. In primo luogo essa sostiene che nella ricostruzione delle vendite partendo dal saldo del conto acquisti, l'AFC non avrebbe tenuto debitamente conto del fatto che nel corso del 2003

sono stati effettuati acquisti in eccesso che la casa fornitrice L'Oreal Suisse SA ha accettato di ritirare nel 2004. In secondo luogo l'AFC non avrebbe considerato in modo differenziato degli acquisti destinati alla rivendita diretta ai clienti e degli acquisti utilizzati quale materiale di consumo per il servizio. La contribuente asserisce quindi di conseguire margini ben più esigui di quelli che l'AFC vorrebbe imputarle. In particolare, osserva che il margine di utile lordo conseguito sulla rivendita ammonterebbe mediamente solo al 45% e non all'85%, così come stabilito dall'AFC per tutti gli acquisti. La ricorrente contesta altresì il metodo di stima utilizzato dall'autorità inferiore: essa sostiene che per determinare la cifra d'affari sarebbe stato più appropriato prendere in considerazione i costi del personale e non solo, come ha fatto l'autorità, basarsi sugli acquisti. Chiede infine allo scrivente Tribunale di voler esaminare l'attendibilità dei coefficienti di esperienza utilizzati dall'autorità inferiore.

6.3 Per quanto precede, nel caso in esame occorre avantutto appurare se, in base agli elementi evidenziati dall'AFC, si giustifica eseguire una tassazione d'ufficio. Solo in caso di risposta affermativa, andrà quindi verificato se le prove portate dalla ricorrente permettono di giungere alla conclusione che, così come svolta, la tassazione operata è il risultato di una violazione di una norma specifica o di rilevanti errori di apprezzamento da parte dell'autorità inferiore.

7.

7.1 Nel caso concreto si evince chiaramente dai fatti che i documenti contabili prodotti dalla ricorrente non soddisfano le esigenze legali in materia di IVA. Solo dopo aver presentato il suo ricorso e su richiesta dell'AFC, la ricorrente ha prodotto una serie di documenti atti a giustificare il dettaglio giornaliero degli incassi realizzati nei tre negozi gestiti. In particolare, essa ha presentato delle liste riassuntive di incassi mensili realizzati nei negozi da lei gestiti a Chiasso, X. _____ e fino al giugno 2001 a Y. _____ e, unicamente per il negozio di Chiasso, delle schede manoscritte che mostrano il dettaglio della cifra d'affari giornaliera, suddivisa in vendite e incasso, messa in relazione al numero di clienti avuti. Da tale documentazione non emerge alcuna indicazione dettagliata e completa sulle forniture e prestazioni eseguite: vi sono semplicemente riportati degli importi poi addizionati che non fanno riferimento alcuno a prestazioni particolari fornite in relazione al listino prezzi. Non esiste quindi alcun documento giustificativo che permetta di controllare nel dettaglio i movimenti

giornalieri di liquidità, in particolare non esistono scontrini, ricevute o fatture a comprova dei dati registrati in contabilità. L'assenza di registrazioni di cassa così come di libri di cassa completi e dettagliati non permette dunque di stabilire facilmente e in modo affidabile le operazioni determinanti per il calcolo dell'IVA. Una simile tenuta della contabilità è chiaramente insufficiente e quindi infirma alla base qualsiasi calcolo e conduce di conseguenza a risultati inattendibili. L'esecuzione di una tassazione d'ufficio da parte dell'AFC si rivela pertanto, e già per questa ragione, giustificata nel principio. Non è quindi più necessario determinare se l'autorità inferiore poteva procedere con una tassazione d'ufficio anche in ragione della manifesta non conformità alla realtà dei dati contabili presentati dalla ricorrente (cfr. consid. 5.4).

7.2 Non vi sono da parte della scrivente Autorità giudiziaria osservazioni da formulare neppure in merito al metodo scelto dall'AFC. Sempre in ragione dell'insufficiente tenuta della contabilità, nel caso in esame l'autorità inferiore ha optato per il "Metodo del costo merci in percento della cifra d'affari". Nella sua decisione, così pure nella risposta al ricorso, l'AFC ha esposto chiaramente le differenti tappe del suo ragionamento e del suo calcolo e ha mostrato di aver tenuto conto della specificità dell'assoggettata. Non disponendo di informazioni precise riguardanti gli stipendi produttivi, sempre a motivo delle gravi lacune contabili, l'autorità ha applicato il metodo che considera il costo delle merci adattandolo alla situazione della ricorrente, ritenendo in suo favore, e quindi distanziandosi dai coefficienti di esperienza di portata generale, il valore superiore del 15% del costo merci in relazione alla cifra d'affari rispetto al valore medio indicativo risultante dalle cifre d'esperienza (10%-15%, media 12.5%). Considerato che la ricorrente non ha saputo documentare le sue affermazioni, anche in questo caso essa deve sopportarne le conseguenze.

7.3 Altre critiche ricorsuali sono volte alla valutazione della cifra d'affari effettuata da parte dell'AFC.

7.3.1 La ricorrente sostiene che nella ricostruzione delle vendite l'autorità non avrebbe tenuto debitamente conto del fatto che nel corso del 2003 sono stati effettuati acquisti in eccesso che la casa fornitrice L'Oreal Suisse SA ha accettato di ritirare nel 2004. Come visto in precedenza (cfr. consid. 5.4), è necessario che l'assoggettato che presenta una struttura di costi inusuale rispetto alla media, possa documen-

tarla. Nel caso in esame, con l'allegato ricorsuale la ricorrente ha prodotto due documenti basati su dei dati trasmessi dal fornitore, peraltro allestiti a posteriori appositamente su richiesta della contribuente. Premesso che secondo dottrina e giurisprudenza, la forza probatoria di documenti allestiti a posteriori è limitata (cfr. ASA 52 pag. 238 consid. 3b; decisione del Tribunale amministrativo federale A-5595/2007 consid. 3.3.2.2), come giustamente rilevato dall'AFC, i dati ivi contenuti non trovano alcun riscontro nella contabilità presentata che, come detto, è insufficiente. Neppure è stato allestito un inventario che dimostri il dettaglio delle merci detenute relative all'esercizio 2003, poi ritornate il 5 ottobre 2004, posteriormente al periodo oggetto del controllo fiscale. Anche su questo punto non può quindi essere rivolto alcun rimprovero all'autorità fiscale.

7.3.2 Quanto alla censura relativa alla mancata differenziazione degli acquisti destinati alla rivendita diretta ai clienti e degli acquisti utilizzati quale materiale di consumo per il servizio, questo Tribunale non giunge a una conclusione differente. Conformemente alla situazione giuridica sopra descritta, si rammenta che spetta alla ricorrente fornire i mezzi di prova necessari per invalidare la valutazione effettuata dall'amministrazione. Ora, nella fattispecie l'AFC ha dovuto rinunciare a tener conto dell'elemento relativo alle merci per difetto di documentazione completa concernente il materiale. Il ricorso, da parte sua, contiene mere affermazioni e non è corredato da validi documenti giustificativi atti a dimostrarne la fondatezza. A giustificazione dei costi relativi ai prodotti utilizzati nei saloni per il servizio, la ricorrente ha fornito dei documenti basati sulle indicazioni della casa fornitrice che tuttavia non trovano riscontro alcuno nella contabilità. In particolare, con riguardo agli acquisti di merci, non è stata portata nessuna prova che giustifichi e confermi l'argomento relativo alla differenziazione degli acquisti ai fini della rivendita diretta e a quelli di consumo. Non vi è difatti ad esempio nessuna fatturazione al cliente e nessuna lista dei prezzi che confermerebbe tale assunto. Visto che la ricorrente non è in grado di provare che la valutazione dell'amministrazione non corrisponde alla realtà, essa deve sopportarne le conseguenze.

7.4 La ricorrente contesta parimenti l'attendibilità della chiave utilizzata per l'elaborazione dei coefficienti di esperienza utilizzati dall'AFC. Nell'allegato ricorsuale, essa lamenta di non aver potuto disporre dei dettagli concernenti la determinazione del margine di utile lordo dell'85% utilizzato dall'autorità inferiore e si interroga sull'ammissibilità

dei dati, senza tuttavia procedere a un'allegazione precisa e sostanziata. Se è ben vero che la ricorrente non ha avuto modo di prendere conoscenza delle cifre d'esperienza prima di aver presentato il suo ricorso, si rileva innanzitutto che, malgrado tali dati le siano poi stati intimati con l'allegato di risposta inoltrato dall'AFC, essa non ha ritenuto necessario determinarsi ulteriormente in merito. La sua allegazione circa l'attendibilità dei coefficienti d'esperienza è quindi rimasta una mera affermazione. Come visto in precedenza (cfr. consid. 4.3.3), i coefficienti d'esperienza sono stabiliti sulla base dei dati raccolti in occasione del controllo fiscale presso altri contribuenti, la cui contabilità è stata giudicata corretta. Essendo divenuto l'utilizzo di tali dati statistici una prassi consolidata, riconosciuta da giurisprudenza e dottrina, lo scrivente Tribunale non ha motivo di rimettere in discussione i medesimi.

8.

La ricorrente non ha quindi saputo provare e indicare chiaramente in che misura la decisione su reclamo resa dall'AFC il 28 maggio 2008 debba essere annullata. Le censure e spiegazioni addotte non permettono di concludere che l'autorità inferiore abbia proceduto a torto con la tassazione d'ufficio e abbia oltrepassato il suo potere d'apprezzamento nella valutazione dell'imposta dovuta per i periodi fiscali compresi tra il 1° gennaio 2001 e il 31 dicembre 2003. Nella misura in cui è ricevibile, il ricorso deve essere pertanto integralmente respinto con conseguente conferma della decisione impugnata.

9.

In considerazione dell'esito della procedura, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese processuali vanno poste a carico della ricorrente soccombente (art. 1 segg. Regolamento sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF; RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in fr. 3'000.-- (art. 4 TS-TAF), importo che verrà compensato con l'anticipo da lei versato il 29 luglio 2008. Neppure si giustifica riconoscere alla ricorrente alcuna indennità per ripetibili (art. 64 cpv. 1 PA).

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.
Per quanto ricevibile, il ricorso è respinto.

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

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

4.
Comunicazione a:

- ricorrente (atto giudiziario),
- autorità inferiore (n. di rif. 415 278 / HEI; atto giudiziario).

Il presidente del collegio: La cancelliera:

Michael Beusch Frida Andreotti

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, nella misura in cui sono adempiute le condizioni di cui agli 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: