Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Corte I
A-5070/2013

Sentenza del 9 dicembre 2014

Composizione

Giudici Salome Zimmermann (presidente del collegio), Marie-Chantal May Canellas, Pascal Mollard,
cancelliera Sara Friedli.

Parti

A._____,
ricorrente 1,

B._____,
ricorrente 2,

contro

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

Oggetto

IVA (1° trimestre 1995 – 4° trimestre 1999; aliquota saldo, deduzione dell'imposta precedente, quota privata per veicoli a motore).

Fatti:

A.
La « *C.*_____ » era una società in nome collettivo, con sede a X._____ (*Y.*_____), avente quale scopo la gestione di un'impresa di costruzioni, rispettivamente di uno studio tecnico, che è stata sciolta il 5 giugno 2004 a seguito del decesso del signor D._____. La sua attività era stata ripresa a titolo individuale dal signor A._____ sotto la ragione sociale « *E.*_____ », la quale era poi stata a sua volta cancellata per cessione di attività il 6 aprile 2011. I relativi attivi e passivi sono stati assunti dall'attuale B._____, in *Y.*_____, di cui il signor A._____ ne è l'amministratore unico (cfr. estratti del Registro di commercio delle citate ditte).

B.
Il 24 gennaio 1995 l'allora ditta « *C.*_____ » (di seguito: contribuente) ha ottenuto dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) l'autorizzazione per allestire i propri rendiconti per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) in funzione delle controprestazioni ricevute secondo la procedura semplificata, a far tempo dal 1° gennaio 1995. Il 26 novembre 1996 essa ha altresì ottenuto l'autorizzazione ad allestire i propri rendiconti d'imposta secondo il metodo dell'aliquota saldo al tasso del 4% a far tempo dal 1° gennaio 1997.

C.
Nei mesi di maggio e novembre 2000, l'AFC ha esperito per i periodi fiscali dal 1° gennaio 1995 al 31 dicembre 1999 un controllo presso la contribuente. Per detti periodi fiscali, l'AFC ha ritenuto che la contribuente non ha tenuto una contabilità bensì semplici libri di cassa, banca e posta nei quali tuttavia, sebbene tutti i movimenti, sia in entrata che in uscita, risultino allibrati, in assenza di una ventilazione per origine di questi movimenti finanziari è impossibile effettuare un controllo con cognizione di causa. Inoltre, dal controllo è pure emerso che la contribuente non ha allestito né un bilancio né un conto economico e che i dati economici vengono unicamente riassunti ogni due anni su di un questionario denominato « *Questionario per indipendenti senza contabilità* » dell'Amministrazione fiscale cantonale allegato alla dichiarazione dei redditi. Ciò precisato, essa ha constatato l'assenza dei presupposti per l'allestimento dei rendiconti secondo l'aliquota saldo sia già prima della richiesta inoltrata dalla contribuente che dopo l'ottenimento dell'autorizzazione (superamento dei limiti concessi per il debito fiscale annuo), motivo per cui ha provveduto alla sua revoca con effetto retroattivo al 1° gennaio

1997 applicandole il metodo legale. Nel medesimo rapporto, tenuto conto delle lacune nella contabilità, l'AFC ha determinato il diritto alla deduzione dell'imposta precedente per gli anni 1995 – 1999. L'AFC ha altresì ritenuto che i titolari della ditta avrebbero fatto uso indebito dei veicoli aziendali a scopi privati durante i periodi fiscali in oggetto.

Per questi motivi, l'AFC ha pertanto effettuato una ripresa d'imposta IVA pari a 51'855 franchi, oltre accessori, per mezzo del conto complementare (CC) n. […] del 23 novembre 2000.

D.
Con decisione 14 giugno 2001, l'AFC ha formalmente confermato il predetto CC n. […] e la relativa ripresa fiscale di 51'855 franchi, oltre accessori.

E.
Con reclamo 4 luglio 2001, la contribuente ha postulato l'annullamento della predetta decisione. In sunto, essa si è opposta alla revoca retroattiva dell'autorizzazione concessa, contestando altresì l'uso a titolo privato dei veicoli della ditta e la relativa ripresa d'imposta, come pure gli importi di imposta precedente per i subappaltanti, di cui ha chiesto una revisione in rapporto alla documentazione da lei prodotta per l'anno 1998, promettendo di inviare quella inerente il 1999 appena le sarebbe stata ritornata dal suo legale.

F.
Con decisione su reclamo del 30 marzo 2006, l'AFC ha poi accolto parzialmente il reclamo 4 luglio 2001 della contribuente, riducendo la ripresa fiscale da 51'855 franchi a 49'795 franchi, oltre accessori.

G.
Con sentenza A-1591/2006 del 10 settembre 2008, la predetta decisione su reclamo è in seguito stata annullata dallo scrivente Tribunale – su ricorso 9 maggio 2006 dell'allora ditta individuale « *E.*_____ », accolto parzialmente ai sensi dei considd. 4, 7 e 8 – per motivazione insufficiente e lesiva del diritto di essere sentito della contribuente. L'incarto è dunque stato rinviato all'AFC affinché si pronunciasse nuovamente in merito, indicando chiaramente su che basi fattuali e giuridiche era basata la ripresa fiscale in oggetto, nonché la revoca retroattiva del metodo dell'aliquota saldo.

H.
Il 30 agosto 2013 l'AFC ha dunque emanato una nuova decisione su reclamo, riconfermando nuovamente la ripresa fiscale di 49'795 franchi, oltre accessori, nei confronti dell'attuale B._____, successore fiscale della ditta individuale « *E.*_____ ». In sostanza, l'AFC ha confermato la revoca retroattiva dell'autorizzazione ad allestire i rendiconti secondo il metodo dell'aliquota saldo, ritenendo come non dati i presupposti per una sua applicazione già prima della richiesta d'autorizzazione inoltrata dalla contribuente, basandosi sulle cifre d'affari da lei ricostruite in sede di controllo e i limiti massimi consentiti per l'utilizzo di predetto metodo di rendiconto. Essa ha altresì confermato le correzioni apportate al calcolo dell'imposta precedente per gli anni 1998 e 1999, come pure la ripresa d'imposta in relazione all'uso a titolo privato di veicoli aziendali. L'AFC ha altresì dichiarato il signor A._____ solidalmente responsabile del debito fiscale, quale ex titolare della ditta individuale « *E.*_____ » e attuale amministratore unico della B._____.

I.
Avverso la predetta decisione, la B._____ (di seguito: ricorrente 2) e il suo amministratore unico, il signor A._____ (di seguito: ricorrente 1) hanno presentato ricorso il 27 settembre 2013 dinanzi al Tribunale amministrativo federale, postulandone l'annullamento. In sunto, essi invocano la prescrizione dei crediti in oggetto, contestando il ritardo con cui l'AFC avrebbe emanato la decisione impugnata (ben 5 anni dal giudizio dello scrivente Tribunale) e i relativi interessi moratori richiesti, di cui chiedono l'annullamento. Essi indicano altresì che al momento della ripresa degli attivi e dei passivi della ditta individuale « *E.*_____ » da parte della ricorrente 2, l'AFC non avrebbe mai manifestato l'intenzione di emanare una nuova decisione nei suoi confronti, motivo per cui essa, all'oscuro di tutto, non potrebbe essere ritenuta debitrice di un debito ipotetico e mai notificatole. La revoca del sistema di rendiconto secondo l'aliquota saldo sarebbe poi imputabile alla sola AFC, in quanto essa – contrariamente a loro – avrebbe potuto verificare l'adempimento dei presupposti già prima della concessione dell'autorizzazione, essendo al corrente delle cifre d'affari esatte della ricorrente 2. Essi chiedono dunque che venga revocato l'annullamento retroattivo almeno per i primi anni. Da ultimo sottolineano che la conferma del debito fiscale in oggetto causerebbe un grave danno alla ricorrente 2, mettendone in pericolo l'esistenza e i relativi posti di lavoro.

J.
Con scritto 25 novembre 2013, l'AFC ha rinunciato a presentare la propria risposta al ricorso, postulandone il rigetto. Confermandosi nella propria decisione, essa ha nondimeno apportato alcune precisazioni al riguardo.

K.
Con scritto 21 gennaio 2014, i ricorrenti si sono essenzialmente riconfermati in quanto già allegato in precedenza.

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

Diritto:

1.
1.1 Il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021), emanate dalle autorità menzionate all'art. 33 LTAF, riservate le eccezioni di cui all'art. 32 LTAF (cfr. art. 31 LTAF). In particolare, le decisioni finali rese dall'AFC in materia d'IVA possono essere contestate dinanzi ad esso conformemente all'art. 33 lett. d LTAF. La procedura dinanzi al Tribunale amministrativo federale è retta dalla PA, in quanto la LTAF non disponga altrimenti (cfr. art. 37 LTAF).

1.2 Pacifica è la legittimazione a ricorrere della società ricorrente 2 e del suo amministratore unico, il ricorrente 1, essendo entrambi destinatari della decisione qui impugnata (art. 48 cpv. 1 PA).

Pacifico è altresì che la ricorrente 2, in virtù dell'art. 16 cpv. 2 della legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20), riprendendo passivi e attivi dell'allora ditta individuale « *E._____* » (cfr. *sub* lett. A), è subentrata nei diritti e negli obblighi fiscali di quest'ultima e come tale ha un interesse a che l'imposizione ai tributi in oggetto venga annullata (cfr. sentenza del TAF A-6152/2009 del 22 febbraio 2012 consid. 1.3 con rinvii). Analogo discorso vale altresì per il ricorrente 1 che, in qualità di ex titolare della predetta ditta individuale e attuale amministratore unico della ricorrente 2, risulta solidalmente responsabile per i crediti fiscali sorti prima del trasferimento durante tre anni dalla comunicazione o dalla pubblicazione dello stesso (cfr. art. 15 cpv. 1 lett. d LIVA) e dunque anche per quelli in oggetto, il trasferimento

degli attivi e passivi alla ricorrente 2 essendo stato pubblicato sul Foglio ufficiale svizzero di commercio (FUSC) n. […] dell'[…] (cfr. estratto RC della ricorrente 2 di cui all'atto 1 dell'incarto prodotto dall'AFC [di seguito: inc. AFC]).

Visti i predetti disposti legali, la ricorrente 2 in qualità di successore fiscale della predetta ditta individuale non può pertanto sottrarsi all'imposizione ai debiti fiscali in oggetto, invocando di non essere mai stata messa al corrente al riguardo dall'autorità inferiore. Aggiungasi a ciò che il ricorrente 1, quale attuale amministratore unico della ricorrente 2 ed ex titolare di detta ditta individuale era ed è tutt'ora perfettamente a conoscenza della pratica in oggetto. Tale censura va dunque qui respinta.

1.3 Il ricorso è poi stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (art. 52 PA). Visto quanto precede, il ricorso è 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) e l'inadeguatezza (art. 49 lett. c PA; cfr. ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2ª ed. 2013, n. 2.149; ULRICH HÄFELIN ET AL., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6ª ed. 2010, n. 1758 segg.).

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. DTAF 2007/41 consid. 2; MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3ª 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 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. 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 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 119 III 70 consid. 1; MOOR/POLTIER, op. cit., no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

2.3

2.3.1 Allorquando l'autorità reputa come chiare le circostanze di fatto e che le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione, essa emana la propria decisione. In tale ipotesi, se procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove proposte, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione, essa può porre un termine all'istruzione (cfr. DTF 133 II 384 consid. 4.2.3 con rinvii; sentenza del TF 2C_720/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 2.3.1 con rinvii; MOSER ET AL., op. cit., n. 3.144).

2.3.2 Se al contrario, l'autorità di ricorso rimane nell'incertezza dopo aver provveduto alle investigazioni richieste dalle circostanze, essa applicherà le regole sulla ripartizione dell'onere probatorio. In tale contesto, e a difetto di disposizioni speciali in materia, il giudice s'ispirerà all'art. 8 CC, in virtù del quale chi vuol dedurre il suo diritto da una circostanza di fatto da lui asserita, deve fornirne la prova. Detto in altre parole, incombe all'amministrato il compito di stabilire i fatti che sono di natura a procurargli un vantaggio e all'amministrazione di dimostrare l'esistenza di quelli che assoggettano ad un obbligo in suo favore. L'assenza di prove va a scapito della parte che intendeva trarre un diritto da una circostanza di fatto non provata. Inoltre la sola allegazione non basta (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 2.3.2 con rinvii). Il principio inquisitorio non ha alcuna influenza sulla ripartizione dell'onere probatorio, poiché interviene ad un stadio anteriore (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 2.3.2 con rinvii).

2.3.3 Applicate al diritto fiscale, tali regole presuppongono che l'amministrazione fiscale sopporti l'onere della prova delle circostanze di fatto che determinano l'imposizione o l'importo dell'imposta dovuto, ovvero i fatti che fondano o aumentano l'imposizione, mentre l'assoggettato di quelle che diminuiscono o azzerano l'imposizione, ovvero i fatti che l'esonerano o riducono l'importo d'imposta dovuto (cfr. sentenze del TF 2C_814/2010

del 23 settembre 2011 consid. 5.4; 2A.642/2004 del 14 luglio 2005 in: Archivi di diritto fiscale svizzero [ASA] vol. 75 pag. 495 segg. consid. 5.4; [tra le tante] sentenza del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 2.3.3 con rinvii).

3.

La LIVA è entrata in vigore il 1° gennaio 2010. Fatto salvo l'art. 113 LIVA, le disposizioni del diritto anteriore e le loro prescrizioni d'esecuzione rimangono ancora applicabili a tutti i fatti e i rapporti di diritto sorti durante la loro validità (art. 112 cpv. 1 LIVA). Nella misura in cui la fattispecie in esame concerne i periodi fiscali dal 1° trimestre 1995 – 4° trimestre 1999 – ossia dal 1° gennaio 1995 al 31 dicembre 1999 – alla stessa risulta dunque applicabile materialmente l'allora vigente ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (vOIVA, RU 1994 1464 con modifiche ulteriori) in vigore dal 1° gennaio 1995 (cfr. art. 86 vOIVA).

Riguardo invece alla procedura, il nuovo diritto procedurale è applicabile a tutti i procedimenti pendenti al momento dell'entrata in vigore della LIVA (cfr. art. 113 cpv. 3 LIVA; per quel che concerne lo scopo restrittivo di detta disposizione, cfr. sentenze del TAF A-6986/2008 del 3 giugno 2010 consid. 1.2; A-1113/2009 del 24 febbraio 2010 consid. 1.3). In merito all'apprezzamento delle prove, l'art. 81 cpv. 3 LIVA non entra in considerazione qualora il diritto materiale anteriore rimanga applicabile (cfr. sentenze del TAF A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 1.2 con rinvii; A-2387/2007 del 29 luglio 2010 consid. 1.2). Infine, la possibilità d'apprezzare anticipatamente le prove rimane ammissibile anche nel nuovo diritto e, *a fortiori*, per i casi pendenti (cfr. sentenze del TAF A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 1.2 con rinvii; A-2387/2007 del 29 luglio 2010 consid. 1.2; A-4785/2007 del 23 febbraio 2010 consid. 5.5; Messaggio del Consiglio federale del 25 giugno 2008 concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto [FF 2008 6151]; PASCAL MOLLARD ET AL., Traité TVA, 2009, pag. 1126 n. 157).

4.

Ciò indicato, occorre dapprima verificare se i crediti in oggetto siano prescritti o meno. La prescrizione è infatti una questione di diritto che va esaminata d'ufficio dall'autorità e non necessita d'essere sollevata dall'assoggettato (cfr. sentenza del TF 2C_551/2009 del 13 aprile 2010 consid. 2.3; sentenza del TAF A-4425/2013 del 9 settembre 2014 consid. 6; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, pag. 278).

4.1 La prescrizione, nella misura in cui concerne l'esistenza del credito fiscale, è di diritto materiale (cfr. sentenza del TAF A-7148/2010 del 19 dicembre 2012 consid. 4.2 con rinvii). 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. sentenze del TAF A-4425/2013 del 9 settembre 2014 consid. 6.1).

In concreto, la prescrizione è ancora retta dall'art. 40 cpv. 1 vOIVA, secondo cui il credito fiscale si prescrive in cinque anni dalla fine dell'anno civile in cui è sorto. La prescrizione è interrotta da qualsiasi atto d'esazione o rettifica da parte dell'autorità competente (cfr. art. 40 cpv. 2 vOIVA). L'atto interruttivo della prescrizione non deve rivestire una forma particolare. La semplice comunicazione, secondo cui la riscossione dell'imposta è richiesta, è al riguardo sufficiente. In diritto fiscale, detto atto è infatti concepito in maniera larga: esso ingloba ogni azione dell'autorità portata alla conoscenza dell'assoggettato e destinata ad accertare o ad incassare il credito fiscale (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-1214/2011 del 2 ottobre 2012 consid. 4.1.3 con rinvii). Ciò precisato, l'interruzione e la sospensione hanno effetto nei confronti di tutti coloro che sono tenuti al pagamento (cfr. art. 40 cpv. 3 vOIVA). Contrariamente al diritto attualmente vigente, la vOIVA non conosce nessun termine di prescrizione assoluta (cfr. sentenze del TAF A-7843/2010 del 22 luglio 2011 consid. 2.2). Ad ogni interruzione della prescrizione, un nuovo termine di cinque anni inizia dunque a decorrere (cfr. sentenza del TF 2C_382/2007 del 23 novembre 2007 consid. 2; [tra le tante] sentenza del TAF A-1214/2011 del 2 ottobre 2012 consid. 4.1.2 con rinvii).

4.2 Il caso concreto ha per oggetto dei crediti IVA riguardanti i periodi fiscali tra il 1° gennaio 1995 e il 31 dicembre 1999. Al momento dell'emanazione della sentenza A-1591/2006 del 10 settembre 2008, lo scrivente Tribunale ha già avuto modo d'accertare che i predetti crediti non erano ancora prescritti. Da quel momento ha iniziato a decorrere un nuovo termine di prescrizione di 5 anni che è stato nuovamente interrotto dalla decisione 30 agosto 2013 dell'AFC. Ne discende che – sebbene l'emanazione di una nuova decisione da parte dell'AFC a distanza di quasi 5 anni sia al quanto discutibile dal punto di vista della celerità, tenuto altresì conto dell'effetto pregiudizievole derivante per i ricorrenti dall'assenza di un termine di prescrizione assoluto sotto l'egida della vOIVA – nessuno dei crediti in oggetto risulta prescritto, contrariamente a quanto censurato dai ricorrenti. Detta censura va pertanto respinta.

5.
Ciò appurato, prima di entrare nel merito delle censure sollevate dai ricorrenti in rapporto alla revoca del metodo di rendiconto secondo le aliquote saldo (cfr. consid. 5.6 che segue), qui di seguito vengono richiamati i principi legali applicabili alla presente fattispecie, segnatamente in rapporto all'imposizione all'IVA, alla tenuta della contabilità, alla tassazione d'ufficio in caso di contabilità lacunosa e al dovere dell'autorità di motivare le proprie decisioni (cfr. considd. 5.1 – 5.5 che seguono).

5.1 In materia di imposta sul valore aggiunto, la dichiarazione e il pagamento dell'imposta avvengono secondo il principio dell'autotassazione (cfr. art. 37 vOIVA), il quale implica che il contribuente è tenuto a dichiarare spontaneamente l'imposta e l'imposta precedente all'AFC. In virtù di detto principio, spetta altresì al contribuente constatare il proprio assoggettamento, determinare la base dell'imposizione, calcolare e versare in seguito l'imposta dovuta per un determinato periodo di rendiconto nel termine prescritto dalla legge (cfr. art. 38 cpv. 1 vOIVA). Egli stabilisce l'importo del credito fiscale ed è quindi il solo responsabile del completo ed esatto assoggettamento delle sue operazioni imponibili e del calcolo corretto dell'imposta precedente. La tassazione è considerata conclusa, quando il contribuente consegna all'AFC il rendiconto IVA debitamente compilato (cfr. RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., pag. 167; MOLLARD ET AL., op. cit., pag. 650 n. 203; sentenze TAF A-3109/2010 del 2 luglio 2012 consid. 3.1.1; A-6152/2009 del 22 marzo 2012 consid. 4.1; A-7752/2009 del 15 marzo 2012 consid. 2.1 con rinvii).

5.2 Giusta l'art. 47 cpv. 1 vOIVA, il contribuente deve tenere i suoi libri di commercio in modo regolare e tale da consentire di constatare facilmente e in modo affidabile i fatti importanti per determinare l'assoggettamento come pure il calcolo dell'imposta e delle imposte precedenti deducibili. L'AFC può emanare prescrizioni speciali a questo riguardo. Queste prescrizioni possono andare oltre quanto previsto dal diritto commerciale soltanto se ciò è indispensabile alla corretta riscossione dell'IVA. Il contribuente deve in particolare adottare i provvedimenti affinché sia assicurata la verifica celere delle operazioni commerciali, partendo dal singolo giustificativo attraverso la contabilità fino al rendiconto IVA e viceversa (cfr. sentenza del TF 2A.220/2003 dell'11 febbraio 2004 consid. 2.2.2 con rinvii, in: ASA vol. 75 pag. 581; [tra le tante] sentenza del TAF A-6152/2009 del 22 marzo 2012 consid. 4.5).

Secondo l'art. 47 cpv. 2 vOIVA, il contribuente deve conservare regolarmente i suoi libri di commercio, i giustificativi, le carte d'affari ed altre

registrazioni finché il credito fiscale a cui si riferiscono detti documenti non è ancora prescritto. Tra i documenti che devono essere conservati vanno menzionati le ordinazioni, le fatture (fatture dei fornitori e copie delle fatture ai clienti), i contratti di compravendita, i giustificativi di pagamento, le dichiarazioni d'esportazione, i certificati d'importazione, ecc. (cfr. opuscolo dell'AFC denominato « *Istruzioni 1997 per contribuenti IVA*», n. 938; MOLLARD ET AL., op. cit., pag. 825 n. 80; sentenza del TAF A-6152/2009 del 22 marzo 2012 consid. 4.5).

5.3

5.3.1 Giusta l'art. 48 vOIVA, se i documenti contabili non esistono o sono incompleti o i dati presentati non corrispondono manifestamente alla fattispecie reale, l'AFC esegue una tassazione d'ufficio in base ad una valutazione nei limiti del suo potere d'apprezzamento. In altri termini, l'AFC stabilisce essa stessa l'ammontare dell'imposta dovuta solo nel caso in cui il contribuente non faccia fronte ai suoi obblighi. Il mancato rispetto degli obblighi sopra descritti (cfr. considd. 5.1 e 5.2 che precedono) dev'essere considerato una grave violazione poiché mette in pericolo la corretta riscossione dell'imposta (cfr. sentenza del TAF A-3503/2007 del 19 marzo 2009 consid. 4.2 con rinvii).

Sulla base dell'art. 48 vOIVA una tassazione d'ufficio si giustifica in due casi distinti (cfr. sentenze del TAF A-4344/2008 del 9 settembre 2010 consid. 4.3.1 con rinvii; A-3503/2007 del 19 marzo 2009 consid. 5.1). Da un lato (a), quando la tenuta dei libri contabili è insufficiente. Tale è il caso quando sussiste una violazione così grave delle regole formali inerenti alla tenuta della contabilità da rimettere in causa la veridicità materiale dei risultati contabili. D'altro lato (b), quando la contabilità di un contribuente è formalmente corretta, ma le indicazioni presentate non corrispondono manifestamente alla realtà ed è quindi in dubbio la sua forza probante. Tale è il caso in presenza di indizi che i libri contabili non rispecchiano con esattezza la realtà economica dell'impresa o che i risultati contenuti in detti libri differiscono sensibilmente dai dati basati sull'esperienza, senza che il contribuente sia in grado di rendere almeno verosimili le circostanze all'origine di siffatte differenze (cfr. sentenze del TAF A-351/2014 del 10 luglio 2014 consid. 4.3.2 con rinvii; A-3503/2007 del 19 marzo 2009 considd. 5.1 e 5.3)

5.3.2 Se sono date le condizioni per eseguire una tassazione d'ufficio l'AFC è obbligata a fare uso del potere d'apprezzamento conferitole. I casi in cui 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 (cfr. sentenza del TF 2C_82/2014 del 6 giugno 2014 consid. 3.1; sentenze del TAF A-351/2014 del 10 luglio 2014 consid. 4.3.3; A-3503/2007 del 19 marzo 2009 consid. 5.5).

5.3.3 Quando esegue una tassazione d'ufficio, l'AFC deve scegliere il metodo di stima che meglio le permette di tenere in considerazione le caratteristiche del contribuente in questione (cfr. sentenza del TF 2C_82/2014 del 6 giugno 2014 consid. 3.1; sentenze del TAF A-351/2014 del 10 luglio 2014 consid. 4.3.4 con i numerosi rinvii; A-3503/2007 del 19 marzo 2009 consid. 6.1). Quali metodi di stima, entrano in linea di conto i metodi che tendono a completare o ricostruire una contabilità mancante e quelli che si fondano sui dati basati sull'esperienza in rapporto ai risultati parziali incontestati derivanti dalla contabilità (cfr. sentenza del TAF A-351/2014 del 10 luglio 2014 consid. 4.3.4 con i numerosi rinvii). Le parti probanti della contabilità e i documenti esistenti devono essere presi in considerazione, per quanto possibile, nella stima. Essi possono altresì servire di base di calcolo (cfr. sentenza del TAF A-351/2014 del 10 luglio 2014 consid. 4.3.4 con i numerosi rinvii).

5.3.4 Nella procedura di ricorso il contribuente può contestare l'adempimento dei presupposti per una stima, come pure la stima stessa delle cifre d'affari realizzate in quanto tali (cfr. sentenza del TAF A-351/2014 del 10 luglio 2014 consid. 4.3.6 con rinvii).

Orbene, l'onere della prova in merito alla sussistenza dei presupposti per procedere ad una tassazione d'ufficio (*primo stadio*), come pure riguardo alla correttezza della conseguente stima (*secondo stadio*), incombono all'AFC. Ciò precisato, nell'esaminare la correttezza della stima effettuata dall'autorità inferiore il Tribunale amministrativo federale procede con un certo riserbo e non sostituisce il proprio potere di apprezzamento a quello di quest'ultima, se non in presenza di errori manifesti. Qualora i presupposti per una tassazione d'ufficio siano dati, la prova che le valutazioni svolte dall'AFC non sono corrette rispettivamente portano a risultati manifestamente errati spetta al contribuente (*terzo stadio*). In tale ottica, è necessario che il contribuente 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 (cfr. sentenza del TAF A-351/2014 del 10 luglio 2014 consid. 4.3.6 con rinvii). In proposito va precisato che in una recente sentenza l'Alta Corte ha inasprito la propria prassi in rapporto all'onere probatorio a carico del contribuente, sancendo ch'esso non può limitarsi a criticare in via del tutto

generica le basi del calcolo, bensì deve dimostrare con dei documenti giustificativi che la stima effettuata dall'AFC è manifestamente erronea (cfr. sentenza del TF 2C_1077/2012 del 24 maggio 2014 consid. 2.5; cfr. altresì, in merito all'evoluzione della giurisprudenza, sentenze del TF 2C_831/2013 del 26 febbraio 2014 consid. 6.4; 2C_970/2012 del 1° aprile 2013 consid. 4.3). Solo in tal caso lo scrivente Tribunale sostituisce il suo potere d'apprezzamento a quello dell'autorità inferiore, correggendo la tassazione (cfr. sentenze del TAF A-351/2014 del 10 luglio 2014 consid. 4.3.6 con rinvii; A-3503/2007 del 19 marzo 2009 consid. 6.3).

5.3.5 Il contribuente che non è in grado di dimostrare che il risultato della stima non corrisponde manifestamente alla realtà ne sopporta le conseguenze, le quali non sono altro che il frutto di una situazione giuridica scorretta ch'egli stesso ha creato. In altri termini, dal momento che il contribuente viola il suo obbligo di autotassazione, lo stesso deve sopportare l'incertezza derivante da una stima (cfr. sentenze del TAF A-351/2014 del 10 luglio 2014 consid. 4.3.6 con rinvii).

5.4

5.4.1 Giusta l'art. 47 cpv. 3 vOIVA, se l'accertamento esatto dei singoli fatti essenziali al calcolo dell'imposta grava eccessivamente il contribuente, l'AFC può accordare facilitazioni, alle condizioni da essa stabilite, o permettere una valutazione approssimativa dell'imposta, a patto che l'imposta dovuta non ne risulti notevolmente diminuita o aumentata, che non si verifichi una distorsione notevole della concorrenza e che non diventino eccessivamente difficoltosi la compilazione dei rendiconti di latri contribuenti ed i controlli fiscali.

Sulla scorta di detta norma, l'AFC ha introdotto la possibilità di conteggiare l'imposta secondo il metodo dell'aliquota a saldo. Questa opzione è stata in particolare concepita per facilitare dal profilo amministrativo – non però finanziario – l'allestimento dei rendiconti d'imposta alle piccole e medie imprese (cfr. sentenza del TAF A-1591/2006 del 10 settembre 2008 consid. 5.3 con rinvii).

5.4.2 Sotto l'egida della vOIVA, l'AFC ha dapprima accordato la possibilità di applicare il metodo dell'aliquota a saldo a contribuenti con una cifra d'affari annua massima di 500'000 franchi. Dal 1° gennaio 1997, essa ha esteso questa opzione anche a contribuenti che realizzano una cifra d'affari annua massima di 1'500'000 franchi e un debito fiscale netto di 30'000 franchi, poi aumentato a 35'000 franchi a partire dal 1° gennaio 1999 (cfr. opuscolo dell'AFC denominato « *Aliquote saldo per l'imposta*

sul valore aggiunto » valido dal 1° gennaio 1997, cifra 1.1 e il relativo supplemento contenente le modifiche introdotte dal 1° gennaio 1999; sentenze del TAF A-1591/2006 del 10 settembre 2008 consid. 5.4 con rinvii).

5.4.3 A partire dal 1° gennaio 1997, l'AFC ha nel contempo stabilito che quando il limite annuo di cifra d'affari di 1'500'000 franchi e/o di debito fiscale netto di 30'000 franchi viene superato durante due anni civili consecutivi, il contribuente deve conteggiare l'imposta secondo il metodo legale dal 1° gennaio del terzo anno. In questi casi il contribuente è obbligato ad adottare in tempo utile i provvedimenti contabili che il cambiamento comporta e ad informare in forma scritta l'AFC al più tardi entro la fine di gennaio del terzo anno. Quest'ultima si è quindi pure riservata la facoltà di revocare retroattivamente l'autorizzazione al conteggio dell'imposta secondo il metodo dell'aliquota a saldo nei casi di un massiccio superamento di uno o di ambedue dei suddetti limiti (cfr. sopracitato opuscolo « *Aliquote saldo per l'imposta sul valore aggiunto* », cifra 5.2; sentenza del TAF A-1591/2006 del 10 settembre 2008 consid. 5.4).

5.5 La giurisprudenza ha dedotto il dovere per l'autorità di motivare la sua decisione dal diritto di essere sentito. A livello procedurale, tale garanzia è ancorata all'art. 35 PA. Scopo di ottenere una decisione motivata è che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo (cfr. DTF 134 I 83 consid. 4.1; 129 I 232 consid. 3.2 con rinvii; 126 I 97 consid. 2b). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 130 II 530 consid. 4.3, 129 II 232 consid. 3.2; 126 I 97 consid. 2b; sentenza del TAF A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 5.2.2 con rinvii; DTAF 2009/35 consid. 6.4.1; RENE RHINOW ET AL., Öffentliches Prozessrecht, 2ª ed. 2010, n. 437; LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht, 1998, pag. 29 segg.). Peraltro, la motivazione non deve necessariamente trovarsi nella decisione stessa; essa può anche trovarsi in un documento separato che sia stato portato a conoscenza dell'interessato o può discendere dal rinvio a una presa di posizione di un'altra autorità sempre portata a conoscenza dell'interessato (cfr. DTF 123 I 31 consid. 2c; 113 II 204 consid. 2; LORENZ KNEUBÜHLER, in: Auer/Müller/Schindler [ed.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (VwVG), 2008, n. 8 ad art. 35 PA; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4ª ed. 1991, pag. 150 seg.), basta che il

destinatario sia in grado di procurarsi i documenti ai quali la decisione rimanda (cfr. ADELIO SCOLARI, Diritto amministrativo, Parte generale, 2002, n. 535 con rinvii). L'ampiezza della motivazione non può tuttavia essere stabilita in modo uniforme. Essa va determinata tenendo conto dell'insieme delle circostanze della fattispecie e degli interessi della persona toccata nonché applicando i principi sviluppati dalla giurisprudenza del Tribunale federale. La motivazione può anche essere sommaria, ma vi si devono perlomeno dedurre gli elementi essenziali sui quali l'autorità si è fondata per rendere il proprio giudizio (cfr. SCOLARI, op. cit., n. 531 con i numerosi riferimenti giurisprudenziali citati).

5.6

5.6.1 Nel caso in disamina, il 26 novembre 1996 l'AFC ha concesso alla ricorrente 2 l'autorizzazione ad allestire i rendiconti d'imposta secondo il metodo dell'aliquota saldo al 4% con effetto a far tempo dal 1° gennaio 1997, sulla base dei dati dichiarati da quest'ultima. In tale occasione, la ricorrente 2 aveva indicato il conseguimento di una cifra d'affari annua massima prevista – per gli anni 1996 e 1997 – pari a 667'000 franchi (cfr. atto 3 dell'inc. AFC).

La predetta autorizzazione è poi stata revocata dall'AFC con effetto retroattivo al 1° gennaio 1997 con decisione 14 giugno 2011 (cfr. atto 18 dell'inc. AFC), a motivo che già prima del suo rilascio ne difettavano i presupposti: già negli anni 1995 – 1996 il debito fiscale netto annuo calcolato con il metodo dell'aliquota saldo superava massicciamente il limite allora autorizzato di 30'000 franchi. Tale decisione è poi stata confermata con decisione su reclamo del 30 agosto 2013 emanata sulla base della decisione di rinvio A-1591/2006 del 10 settembre 2008 dello scrivente Tribunale, in ragione di una violazione del diritto di essere sentito ai sensi dell'art. 29 cpv. 2 della Costituzione federale del 19 aprile 1999 (Cost.; RS 101) per difetto di una motivazione sufficiente.

5.6.2 Ciò premesso, si deve innanzitutto constatare che l'AFC, per stabilire le cifre d'affari conseguite dalla ricorrente 2 nei periodi fiscali 1995 – 1999 e verificare l'adempimento dei presupposti per l'applicazione del metodo dell'aliquota saldo, ha di fatto provveduto ad una tassazione d'ufficio. In tali circostanze, in un primo tempo occorre pertanto accertare se in concreto sussistevano i presupposti per una stima, mediante un « *controllo a tre stadi*» (cfr. consid. 5.3.4 del presente giudizio).

5.6.2.1 Nella decisione impugnata l'AFC indica che in sede di controllo è emerso che la ricorrente 2 non allestiva una contabilità, motivo per cui ha

dovuto ricostruire le cifre d'affari conseguite da quest'ultima per i periodi fiscali controllati. L'assenza di una contabilità permettente un controllo fiscale completo è di per se sufficiente per permettere all'AFC di provvedere ad una tassazione d'ufficio (cfr. consid. 5.3.1 del presente giudizio), motivo per cui la stessa risulta di principio giustificata (*primo stadio*).

5.6.2.2 In merito alla stima, l'AFC ha precisato che "[…] *il funzionario incaricato aveva dovuto determinare la cifra d'affari sulla base dei libri finanziari presentati in sede di verifica, includendovi gli importi transitati su conti bancari non integrati nei libri finanziari, importi legati a commesse effettuate in qualità d'impresa generale e non d'intermediario come rivendicato in un primo momento* […] » da quest'ultima. Essa indica altresì che l'ispettore in questione ha di fatto ricostruito la cifra d'affari partendo dai raccoglitori presentati dalla ricorrente 2 contenenti le fatture dei fornitori e ordinati secondo lettere alfabetiche (A, B, C, ecc.) nonché nomi (F._____, G._____, ecc.). Il risultato è poi stato riportato in dettaglio alla cifra 1.1 del CC n. […] del 23 novembre 2000 e nel relativo allegato A (cfr. atto 14b dell'inc. AFC), dal quale emergono i dati seguenti:

per il 1995 cifra d'affari di 926'183 franchi
per il 1996 cifra d'affari di 1'000'184 franchi
per il 1997 cifra d'affari di 1'046'881 franchi
per il 1998 cifra d'affari di 1'016'820 franchi
per il 1999 cifra d'affari di 1'107'744 franchi.

Orbene, la ricostruzione delle predette cifre d'affari partendo dai libri contabili e i documenti giustificativi presentati dalla ricorrente 2 in occasione del controllo appare plausibile e rientrare nei limiti del potere d'apprezzamento dell'AFC, in quanto tiene conto – per quanto possibile – dei dati contabili registrati dall'azienda (*secondo stadio*). In quanto tale non è dunque criticabile (cfr. consid. 5.3.3 del presente giudizio).

5.6.2.3 Ciò stabilito, è qui doveroso constatare che i ricorrenti si limitano a contestare le cifre d'affari accertate dall'AFC soltanto in maniera generica, senza tuttavia sostanziare le proprie allegazioni mediante produzione dei documenti giustificativi attestanti che le cifre d'affari calcolate mediante stima dall'AFC sarebbero manifestamente erronee (*terzo stadio*). In tali circostanze, non vi è pertanto motivo di discostarsi dalle cifre accertate dall'AFC. I ricorrenti – a cui incombe il dovere di tenere una contabilità chiara e completa – devono pertanto sopportare le conseguenze di una tassazione d'ufficio (cfr. consid. 5.3.4 seg. del presente giudizio).

5.6.3 Appurata la plausibilità della stima delle cifre d'affari effettuata dall'AFC, occorre ancora verificare se in concreto erano dati i presupposti per la revoca dell'autorizzazione del metodo dell'aliquota saldo.

5.6.3.1 Nella decisione impugnata l'AFC spiega in dettaglio i principi alla base dell'applicazione del metodo dell'aliquota saldo e di aver dovuto ricostruire le cifre d'affari in ragione dell'assenza di contabilità constata in sede di controllo (cfr. in proposito, consid. 5.6.2.2 del presente giudizio). In base alle cifre d'affari così ricostruite e risultanti dal punto 1.1 del predetto CC n. […] e da suo Allegato A (cfr. atto 14b dell'inc. AFC), essa ha rilevato che con l'applicazione dell'aliquota saldo, per gli anni controllati il debito fiscale ammontava:

per il 1995 a CHF 37'047 (cifra d'affari CHF 926'183 x 4%)
per il 1996 a CHF 40'007 (cifra d'affari CHF 1'000'184 x 4%)
per il 1997 a CHF 41'875 (cifra d'affari CHF 1'046'881 x 4%)
per il 1998 a CHF 40'672 (cifra d'affari CHF 1'016'820 x 4%) e
per il 1999 a CHF 50'956 (cifra d'affari CHF 1'107'744 x 4.6%).

Sulla base di dette constatazioni, l'AFC ha sancito che già prima della richiesta d'autorizzazione inoltrata dalla ricorrente 2 la sua cifra d'affari superava massicciamente il limite allora autorizzato di 30'000 franchi, di modo che la revoca risulta giustifica. L'AFC indica altresì che il superamento del debito fiscale netto annuo massimo risulterebbe inoltre anche nel caso in cui la ricorrente 2 avesse applicato l'aliquota saldo alla cifra d'affari dichiarata per gli stessi anni alle autorità fiscali cantonali nei questionari denominati « *Questionario per contribuenti con professione indipendente senza contabilità commerciale o con contabilità a partita semplice* » inoltrati dal ricorrente 1 per l'allora ditta individuale « *E._____* » (cfr. atto 31a – 31d dell'inc. AFC). Essa indica che per il 1995 la cifra d'affari dichiarata in tale questionario era di 1'150'526 franchi, per il 1996 di 1'086'609 franchi, per il 1997 di 972'287 franchi e per il 1998 di 822'774 franchi. Detti importi sarebbero ben superiori ai 667'000 franchi massimi dichiarati dalla ricorrente 2 nella dichiarazione di adesione al metodo dell'aliquota saldo. Il debito fiscale annuo calcolato sulla base di tali cifre d'affari ammonterebbe a 46'021 franchi per il 1995, a 43'464 franchi per il 1996, a 38'891 franchi per il 1997 e a 32'774 franchi per il 1998.

5.6.3.2 In proposito, lo scrivente Tribunale rileva come detta motivazione appaia non solo corretta, ma anche sufficiente dal profilo dell'obbligo di motivare le decisioni (cfr. consid. 5.5 del presente giudizio). Contrariamente alla decisione su reclamo del 30 marzo 2006 (cfr. atto 28

dell'inc. AFC), la decisione impugnata menziona le cifre d'affari prese in considerazione e il calcolo effettuato per stabilire il superamento del limite massimo di 30'000 franchi di debito fiscale netto – rispettivamente di fr. 35'000 a partire dal 1° gennaio 1999 – per l'applicazione del metodo dell'aliquota saldo secondo la prassi contenuta nell'opuscolo denominato « *Aliquote saldo per l'imposta sul valore aggiunto* » valido dal 1° gennaio 1997, cifra 1.1 e il relativo supplemento contenente le modifiche introdotte dal 1° gennaio 1999 (cfr. consid. 5.4.3 del presente giudizio). Inoltre, essa contiene un chiaro riferimento al punto 1.1 del CC n. […] e al suo allegato A (cfr. atto 14b dell'inc. AFC). Constatato il difetto dei presupposti per l'applicazione dell'aliquota saldo già prima del rilascio dell'autorizzazione, la revoca retroattiva di 3 anni (1997 – 1999) appare non solo giustificata, ma anche proporzionata (cfr. sentenza del TAF A-6150/2007 del 26 febbraio 2009 consid. 3.2.2 segg.).

5.6.3.3 Dal momento poi che in virtù del principio d'autotassazione l'obbligo di dichiarare in maniera chiara e completa le cifre d'affari realizzate incombe ai soli contribuenti e dunque ai qui ricorrenti (cfr. consid. 5.1 del presente giudizio), gli stessi non possono biasimare l'AFC per non aver accertato già al momento del rilascio della predetta autorizzazione che le cifre d'affari realizzate e il debito fiscale superavano i limiti autorizzati. Si ricorda peraltro che l'autorizzazione in oggetto è stata rilasciata sulla base dei dati dichiarati a quel momento dai ricorrenti (cfr. consid. 5.6.1 del presente giudizio).

5.6.3.4 In definitiva, nella misura in cui i ricorrenti si oppongono a tale revoca senza sollevare dei validi argomenti permettenti allo scrivente Tribunale di discostarsi dalla decisione impugnata, la stessa non può che essere qui confermata. Su questo punto, il ricorso va dunque respinto.

6.

Per quanto attiene alle censure in rapporto all'imposta precedente, prima di entrare nel merito al riguardo (cfr. consid. 6.2 che segue), qui di seguito vengono dapprima richiamati i principi alla base del diritto alla deduzione dell'imposta precedente (cfr. consid. 6.1 che segue).

6.1

6.1.1 Giusta l'art. 29 cpv. 1 lett. a vOIVA, il contribuente che utilizza beni o prestazioni di servizi per uno degli scopo menzionati nel cpv. 2 (tra i quali figurano le forniture di beni e le prestazioni di servizi) può dedurre nel suo rendiconto d'imposta le imposte che in particolare gli sono state fatturate

da altri contribuenti, conformemente alle indicazioni dell'art. 28 vOIVA, per forniture di beni e prestazioni di servizi.

6.1.2 La deduzione dell'imposta precedente presuppone l'adempimento delle seguenti condizioni materiali e formali: (i) solo il contribuente – designato come tale dalla legge (art. 17 segg. vOIVA) o in virtù dell'esercizio del diritto d'opzione (art. 20 vOIVA) – può esigere la deduzione dell'imposta precedente (cfr. art. 29 cpv. 1 vOIVA); (ii) detta deduzione è possibile unicamente per le forniture di beni e le prestazioni di servizi gravate dall'IVA fatturata al contribuente da altri contribuenti (art. 29 cpv. 1 lett. a vOIVA); (iii) le prestazioni devono essere utilizzate – anche solo in maniera indiretta – per uno degli scopi limitatamente enumerati all'art. 29 cpv. 2 vOIVA, con la precisazione che il contribuente può parimenti dedurre le imposte precedenti menzionate nel cpv. 1 anche quando utilizza i beni o i servizi per attività ai sensi dell'art. 15 vOIVA o per attività che sarebbero imponibili se effettuate nella Svizzera (art. 29 cpv. 3 vOIVA); (iv) la deduzione dell'imposta precedente è poi unicamente possibile sulla base di un giustificato, ovvero di una fattura che adempie certe esigenze formali (art. 29 cpv. 1 lett. a vOIVA in rapporto con l'art. 28 vOIVA); (v) detta deduzione non deve infine essere stata espressamente esclusa in virtù dell'art. 30 vOIVA (cfr. sentenze del TAF A-1483/2006 del 16 ottobre 2007 consid. 2.1 con rinvii).

6.1.3 Giusta l'art. 29 cpv. 6 lett. a vOIVA, il diritto alla deduzione nasce, per l'imposta trasferita da altri contribuenti, alla fine del periodo di rendiconto nel corso del quale il contribuente ha ricevuto la fattura (in caso d'allestimento del rendiconto secondo le controprestazioni convenute) o ha pagato la fattura (in caso d'allestimento del rendiconto secondo le controprestazioni ricevute; cfr. RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., pag. 147; MOLLARD ET AL., op. cit., pag. 794 n. 361 segg.; SCHALLER ET AL. [ed.], TVA annotée, 2005, pag. 216). Dal momento che la deduzione dell'imposta precedente è un diritto che il contribuente è libero di esercitare o meno, avente per conseguenza la diminuzione dell'imposta a suo carico, spetta a quest'ultimo avvalersi del predetto diritto apportando la prova che i presupposti per il suo esercizio sono cumulativamente adempiuti, segnatamente producendo i documenti giustificativi a sostegno della sua domanda (cfr. RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., pag. 147; MOLLARD ET AL., op. cit., pag. 704 n. 83; SCHALLER ET AL., op. cit., pag. 209 con rinvii). In difetto di siffatta prova, non verrà confermata alcuna deduzione dell'imposta precedente (cfr. sentenza del TAF A-5615/2012 del 29 agosto 2013 consid. 4.1.7).

6.1.4 Allorquando il contribuente non ottempera al principio dell'autotassazione, l'AFC può effettuare una correzione dell'imposta precedente, riducendo tramite stima la deduzione dell'imposta precedente da lui dichiarata, rispettivamente determinando tramite stima l'imposta precedente da lui dedotta a torto (cfr. sentenze del TAF A-7647/2010 del 7 febbraio 2012 consid. 6.2.2 con rinvii; A-549/2010 del 12 settembre 2011 consid. 2.9 con rinvii). L'AFC non è tuttavia tenuta a cercare i giustificativi relativi all'imposta precedente. In virtù del suo dovere di collaborazione, incombe infatti al contribuente produrre i documenti in suo possesso. In tale ottica, il contribuente è libero, anche nell'ambito di una procedura di ricorso, di produrre i giustificativi comprovanti la relativa imposta precedente addebitata (cfr. sentenze del TAF A-7647/2010 del 7 febbraio 2012 consid. 6.2.2 con rinvii; A-549/2010 del 12 settembre 2011 consid. 2.9 con rinvii).

Ciò indicato, va qui precisato che la determinazione tramite stima dell'imposta precedente dedotta a torto in ragione di prove insufficienti, va ben distinta dalle situazioni ove l'autorità inferiore ha stabilito che la cifra d'affari realizzata non è stata dichiarata – in violazione dei doveri del contribuente – oppure è stata dichiarata ma in maniera erronea. In quest'ultimo caso, il contribuente ha il diritto di fare valere un'eventuale deduzione d'imposta precedente e l'AFC non può procedere ad una sua stima (cfr. sentenza del TF 2C_356/20087 del 21 novembre 2008 consid. 4.3; sentenze del TAF A-7647/2010 del 7 febbraio 2012 consid. 6.2.2; A-549/2010 del 12 settembre 2011 consid. 2.9 con rinvii).

Ne discende che una stima dell'imposta precedente è di principio esclusa, allorquando il contribuente non l'ha dichiarata o non ha potuto dimostrarla su richiesta dell'AFC. In casi simili, la deduzione dell'imposta precedente deve essere negata. Il contribuente ha tuttavia la possibilità di dimostrare gli importi d'imposta precedente che gli sono stati effettivamente trasferiti anche dopo la fine della procedura giudiziaria e quindi di chiedere la relativa deduzione all'AFC (cfr. sentenza del TF 2C_430/2008 del 18 febbraio 2009 consid. 3.3; sentenze del TAF A-4360/2008 e A-4415/2008 del 4 marzo 2010 consid. 2.5.3; A-1636/2006 e A-1637/2006 del 2 luglio 2008 consid. 2.4.2 con rinvii; decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni [CRC] del 9 luglio 2002 in: Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione [GAAC] 67.20 consid. 3a; MOLLARD ET AL., op. cit., pag. 865 n. 235 seg.). In tali circostanze, una stima dell'imposta precedente da parte dell'AFC interviene soltanto a titolo eccezionale, segnatamente per i periodi fiscali durante i quali l'interessato non era ancora assoggettato all'IVA, ma che per effetto

di una sua iscrizione retroattiva nel registro dei contribuenti risultano imponibili all'IVA (cfr. sentenze del TAF A-1374/2006 del 21 gennaio 2008 consid. 3.2; A-1553/2006 del 26 settembre 2007 consid. 3.1).

6.1.5 Giusta l'art. 31 vOIVA, se le controprestazioni versate dal contribuente sono inferiori a quelle convenute o se egli ha beneficiato di un rimborso, l'imposta precedente va calcolata soltanto sulla controprestazione effettivamente versata oppure va ridotta nel rendiconto relativo al periodo in cui si è verificata la diminuzione della controprestazione.

6.2

6.2.1 Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore indica che, in assenza di contabilità ed in occasione del controllo svolto, l'AFC ha determinato il diritto alla deduzione dell'imposta precedente sulla base delle fatture pagate nel corso degli esercizi relativi ai periodi controllati (ovvero gli anni 1995 – 1999) secondo l'origine dei costi. Essa indica che l'ispettore incaricato della verifica, considerando aleatorio il sistema in cui i documenti erano stati classificati, non avrebbe tenuto conto nella propria valutazione di alcune fatture fornitori, in particolare quelle relative ai subappalti che erano stati pagati tramite conti bancari non figuranti nei libri finanziari allestiti dalla ricorrente 2. Per questo motivo l'AFC ha reso attenta la ricorrente 2 della possibilità di rivedere gli importi riguardanti gli anni 1998 – 1999, nel caso in cui avesse prodotto una distinta dettagliata di tutte le spese effettuate con diritto alla deduzione dell'imposta precedente, dalla quale risultasse, il nome del fornitore, il genere e la data del pagamento, l'importo pagato e l'indicazione dell'imposta precedente deducibile corredata dai relativi giustificativi.

Da un esame degli atti dell'incarto, risulta chiaramente che tale richiesta di giustificativi è stata formulata dall'AFC a più riprese, in maniera chiara e precisa (cfr. atti 14, 21, 23, 25 dell'inc. AFC), l'ultima volta con scritto 16 agosto 2005 al quale essa ha allegato le istruzioni concernenti la tenuta della contabilità (cfr. atto 27 dell'inc. AFC). Di fatto, l'AFC ha dunque offerto alla ricorrente 2 la possibilità di attestare il proprio diritto alla deduzione dell'imposta per gli anni 1998 e 1999 a più riprese. Tale modo di agire rispetta pienamente il diritto di essere sentito.

Come visto in precedenza (cfr. consid. 5.6.2 del presente giudizio), in assenza di una contabilità, l'AFC ha dovuto ricostruire le cifre d'affari conseguite dalla ricorrente 2 sulla base dei documenti prodotti al momento del controllo fiscale, ricorrendo di fatto ad una stima. In tali circostanze, la deduzione dell'imposta precedente fatta valere dalla

ricorrente 2 può che essere presa in considerazione dall'AFC – e corretta di conseguenza – soltanto nella misura in cui siano gli stessi ricorrenti ad apportarne la prova producendo i relativi giustificativi, una stima essendo per principio qui esclusa (cfr. consid. 6.1.4 del presente giudizio)

6.2.2 Ciò premesso, per quanto concerne gli anni 1995 – 1997, si rileva come nell'allegato B al CC n. [...] del 23 novembre 2000 (cfr. allegato all'atto 14b dell'inc. AFC) vengano chiaramente indicati i dati presi in considerazione dall'AFC e le correzioni apportate alla deduzione dell'imposta precedente dichiarata dalla ricorrente 2. In particolare si osserva come i dati concernenti gli anni 1995 – 1996 non siano toccati dalla revoca del sistema di rendiconto secondo l'aliquota saldo. La correzione della deduzione d'imposta precedente operata dall'AFC sulla base dei documenti contabili prodotti dalla ricorrente 2 in sede di controllo non sembra essere a priori qui contestata, tant'è che nei propri allegati di causa la ricorrente 2 si oppone espressamente soltanto alla ripresa d'imposta concernente gli anni 1998 – 1999. Peraltro, neppure l'autorità inferiore menziona l'imposta precedente relativa agli anni 1995 – 1997 nella decisione impugnata. Si ricorda nuovamente che il diritto alla deduzione dell'imposta precedente va fatto valere dal contribuente stesso al quale incombe di provarne i presupposti mediante produzione dei relativi giustificativi (cfr. consid. 6.1.3 seg. del presente giudizio). Non essendo qui il caso, in assenza di errori manifesti, lo scrivente Tribunale non si attarda ulteriormente al riguardo.

6.2.3 Per quanto attiene invece all'anno 1998, la ricorrente 2 ha prodotto della documentazione a comprova della deduzione d'imposta precedente. Al riguardo, l'AFC nella propria decisione indica che l'ispettore incaricato del controllo ha potuto verificare che tutte quelle che la ricorrente 2 considera « *nuove fatture subappaltanti* » (cfr. allegato all'atto 22 dell'inc. AFC), erano già state prese in considerazione al momento del controllo in quanto le aveva lui stesso spuntate. Essa ricorda che l'ispettore, in assenza di una contabilità, aveva dovuto ricostruire la cifra d'affari partendo dalla documentazione presentata dalla ricorrente 2 in sede di controllo, come risultante dall'allegato A al CC n. [...] del 23 novembre 2000 (cfr. allegato all'atto 14b dell'inc. AFC). L'AFC precisa poi che dal conteggio presentato dalla ricorrente 2 relativo alle « *nuove fatture subappaltanti 1998* » risulterebbe inoltre che a più riprese essa avrebbe conteggiato gli importi figuranti sulle fatture mentre in realtà avrebbe pagato un prezzo inferiore allorché l'imposta precedente va calcolata soltanto sulla controprestazione effettivamente versata oppure va ridotta nel rendiconto relativo al periodo in cui si è verificata la diminuzione della

controprestazione. In tali circostanze, l'autorità inferiore indica di non poter operare le correzioni auspicate dalla ricorrente 2, in quanto l'assenza di una regolare contabilità non le consente – per il momento – di verificare con certezza quanto da lei affermato.

In proposito, lo scrivente Tribunale rileva come da un esame delle fatture del 1998 (cfr. fatture allegate all'atto 19 dell'inc. AFC) e il conteggio inerente all'anno 1998 (cfr. allegato all'atto 22 dell'inc. AFC), le constatazioni dell'autorità inferiore risultino plausibili. Le generiche contestazioni dei ricorrenti, non sostanziate da dei giustificativi comprovanti il contrario, non sono sufficienti per inficiare quanto constatato dall'AFC. Ne discende che pure le correzioni effettuate per il 1998 vanno qui confermate.

6.2.4 Per quanto attiene l'anno 1999 la ricorrente 2 ha presentato una lista intitolata « *Fatture anno 1999 B._____ […] X._____* » allegandovi una copia delle fatture citate. In proposito, dopo un esame della documentazione presentata, l'AFC indica di aver emesso la nota di credito n. […] del 16 marzo 2006, con la quale ha riconosciuto alla ricorrente 2 un ulteriore diritto alla deduzione dell'imposta precedente di 2'060 franchi ma ha anche considerato che in precedenza quest'ultima, sulla base di 12 fatture (allegate alla nota di credito e numerate con le lett. a – g), aveva esercitato a torto il suo diritto alla deduzione dell'imposta precedente per l'importo di 4'936 franchi (cfr. allegato all'atto 28 dell'inc. AFC).

Al riguardo, lo scrivente Tribunale rileva come le constatazioni dell'AFC siano chiare e precise, tant'è che per ogni correzione operata ha indicato in maniera chiara il motivo ritenuto. Un esame dei documenti su cui l'autorità inferiore si è fondata, permette facilmente di verificare l'esattezza di quanto da lei constatato. Anche qui, in assenza della prova del contrario, detti dati appaiono plausibili e vanno qui confermati.

6.2.5 In tali circostanze, si deve concludere che le correzioni operate dall'AFC – in assenza della prova della sussistenza di errori manifesti da parte dei ricorrenti – vanno considerate come plausibili e qui confermate. Non va infatti dimenticato che spetta al contribuente provare il diritto alla deduzione dell'imposta precedente, di modo che l'assenza di giustificativi va a scapito di quest'ultimo (cfr. consid. 6.1.3 seg. del presente giudizio). Su questo punto il ricorso va pertanto respinto.

7.
Riguardo poi alle censure in rapporto alla ripresa d'imposta per l'utilizzo da parte dei ricorrenti dei veicoli aziendali, prima statuire al riguardo (cfr. consid. 7.2 che segue), qui di seguito vengono richiamati i principi alla base dell'imposizione del consumo proprio in rapporto all'uso di autoveicoli aziendali per scopi privati (cfr. consid. 7.1 che segue).

7.1
7.1.1 Giusta l'art. 4 lett. c vOIVA, il consumo proprio soggiace all'IVA, nella misura in cui non è espressamente escluso dall'imposta (art. 14 vOIVA). Ai sensi dell'art. 8 cpv. 1 lett. a vOIVA, vi è consumo proprio quando il contribuente preleva dalla sua impresa beni, o loro parti costitutive, che gli hanno dato diritto ad una deduzione totale o parziale dell'imposta precedente, allorquando li utilizza per scopi estranei all'impresa, in particolare per il suo fabbisogno privato o del suo personale (cfr. DTF 131 II 185 consid. 6). In particolare, vi è consumo proprio allorquando il contribuente IVA utilizza un veicolo aziendale a dei fini privati.

Secondo l'esperienza generale della vita di regola si presume che un veicolo aziendale venga utilizzato anche a dei scopi privati, e meglio per piccoli tragitti tra il domicilio e il luogo di lavoro – valenti quali corse private – rispettivamente per commissioni private (cfr. sentenze del TAF A-184/2014 consid. 4.2.1; A-2081/2007 del 31 agosto 2009 consid. 4.2).

Conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale, il contribuente che, nonostante la sussistenza di indizi contrari, sostiene che un veicolo aziendale non viene utilizzato per scopi estranei all'impresa, non può limitarsi ad asserirlo, bensì ne deve apportare la prova, in quanto trattasi di elementi che conducono ad una diminuzione dell'imposta. Tanto più, tenuto conto che l'autorità fiscale non dispone di poteri d'investigazione particolari propri ad un'autorità penale (cfr. sentenza del TF 2A.406/2002 del 31 marzo 2003 consid. 3.4; DTF 121 II 127 consid. 4c/aa). Ciò indicato, la questione se si tratti qui veramente d'apportare la prova degli elementi che conducono alla diminuzione dell'imposta o semplicemente la controprova può rimanere qui aperta (cfr. sentenze del TAF A-184/2014 consid. 4.2.1; A-2081/2007 del 31 agosto 2009 consid. 4.3).

7.1.2 Per il calcolo del consumo proprio in rapporto all'uso di autoveicoli aziendali per scopi privati, l'AFC – sotto l'egida del regime della vOIVA qui applicabile – ha previsto delle facilitazioni nell'Opuscolo n. 2 denominato « *Veicoli a motore* » valido dal 1° gennaio 1996, che alla cifra 4.2 rinvia per i dettagli al Promemoria n. 4 valido dal 27 ottobre 1995 e al Prome-

moria n. 4a valido dal 1° gennaio 1997, entrambi denominati « *Promemoria concernente le semplificazioni nell'ambito dell'imposizione del consumo proprio (regolamentazione forfettaria per settori d'attività) e della doppia utilizzazione (quota privata alle spese d'automobile, di riscaldamento, illuminazione, pulizia, telefono, ecc.)* ».

7.1.2.1 Il Promemoria n. 4 prevede come base d'imposizione la quota privata alle spese d'automobile determinata sulla base di (a) un stima in base alle spese effettive o (b) di una stima globale, così come indicato alla cifra 5 del Promemoria n. 1 denominato « *Promemoria concernente la stima dei prelevamenti in natura e delle quote private alle spese generali dei titolari di aziende* » ad esso accluso. In sostanza, la stima in base alle spese effettive è applicabile, qualora sia possibile determinare, per l'automobile parzialmente usata per scopi privati, il totale delle spese effettive e quello dei chilometri percorsi durante l'esercizio. In tal caso si procederà a valutare il numero dei chilometri percorsi a titolo privato e a calcolare il loro rapporto percentuale rispetto ai chilometri percorsi in totale. La quota privata totale delle spese effettive corrisponderà allora al percento così. La stima globale interviene invece, allorquando il totale delle spese effettive cagionate dall'automobile parzialmente usata per scopi privati non può essere esattamente determinato. In tal caso, la quota privata può essere calcolata con l'ausilio della tabella denominata « *Tabella per stimare globalmente la quota privata alle spese d'automobile* » riportata nel predetto promemoria n. 1 (cfr. per i dettagli citato Promemoria n. 1 cifra 5, accluso al Promemoria n. 4).

Il 50% della quota trimestrale privata determinante per le imposte federali dirette deve poi venir dichiarato nel modulo di rendiconto sotto la cifra 2 ed imposto al 6.5% sotto la cifra 7. Se per scopi privati viene utilizzato un veicolo per il quale non è possibile dedurre l'imposta precedente, va dichiarato ed imposto al 6.5% il 25% della quota privata determinante per le imposte federali dirette (cfr. Promemoria 4 cifra 4).

7.1.2.2 Il promemoria n. 4a – che modifica e completa il punto n. 4 del promemoria n. 4 a partire dal 1 gennaio 1997 – prevede invece che, per la determinazione dell'IVA sul consumo proprio in rapporto alla quota privata alle spese d'automobile, il contribuente dispone di due alternative: (a) il calcolo forfettario semplificato (cfr. cifra 3) o il calcolo in base ai valori effettivi (cfr. cifra 4.1). In sunto, l'imposta forfettaria viene calcolata imponendo al 6.5% una quota priva mensile pari all'1% del prezzo d'acquisto del veicolo (0.5% se all'acquisto non è stato possibile far valere la deduzione dell'imposta precedente), ma almeno 150 franchi (IVA

esclusa). Per l'imposta in base ai valori effettivi è invece determinante il prezzo di locazione che verrebbe fatturato ad un terzo indipendente per l'utilizzazione del veicolo. Se non sono disponibili valori di confronti, il valore di locazione del veicolo viene calcolato sulle spese effettive legate all'utilizzo. Per siffatto calcolo, occorre altresì tenere un regolare controllo dei viaggi in maniera da consentire una verifica attendibile dei chilometri percorsi per scopi aziendali e di quelli percorsi per scopi privati. Il consumo proprio imponibile viene calcolato moltiplicando i chilometri percorsi per scopi privati alla proporzione tra il totale delle spese e i chilometri percorsi in totale durante l'anno (cfr. DTF 131 II 185 consid. 6; citato Promemoria n. 4a cifra 3 e cifra 4.1; citato Opuscolo n. 2 cifra 4.2).

7.2

7.2.1 In concreto, di fatto i ricorrenti non contestano che i veicoli aziendali imposti dall'AFC vengano utilizzati anche a dei fini privati. Nello scritto 18 gennaio 2001, i ricorrenti hanno infatti dichiarato quanto segue: « […] *l'importo per le spese private del veicolo H._____ (par. 1.2) non possiamo accettarlo in quanto questo veicolo è usato praticamente solo per il lavoro. Infatti in famiglia esistono altri veicoli, non considerati nelle deduzioni per l'IVA, in quanto servono principalmente per il tempo libero. Se non si considera il veicolo citato (H._____) quale veicolo per la ditta allora si devono considerare anche gli altri veicoli facenti parte della ditta, in quanto saltuariamente, servono o possono servire i proprietari. Noi crediamo molto più semplice calcolare la deduzione completa per un unico veicolo senza quote parti per uso proprio ecc.. e lasciare gli altri veicoli all'uso privato* […] » (cfr. atto 17 dell'inc. AFC). Nel ricorso, i ricorrenti contestano semplicemente l'uso da parte del ricorrente 1 del veicolo della ditta per la caccia alla fine del controllo operato dall'AFC nel mese di novembre 2000, in quanto a quel momento la caccia alta sarebbe stata chiusa e non sarebbe dunque stato possibile esercitarla. A parte tale asserzione, i ricorrenti non dimostrano tuttavia che i veicoli aziendali venivano e vengono attualmente utilizzati a dei fini meramente aziendali.

In definitiva, visti gli indizi risultanti dalle stesse affermazioni dei ricorrenti, si deve partire dal presupposto ch'essi dal 1995 al 1999 hanno effettivamente utilizzato dei veicoli aziendali « H._____ » anche a dei fini privati.

7.2.2 Ciò stabilito, lo scrivente Tribunale ricorda che di fatto l'AFC ha provveduto alla determinazione dell'imposta sul consumo proprio in rapporto alla quota privata alle spese d'automobile ricorrendo ad una

stima per mezzo del calcolo forfettario per la determinazione dell'imposta sul consumo così come previsto nell'Opuscolo n. 2 e nei Promemoria n. 4 e n. 4a. In proposito, lo scrivente Tribunale non rivela di per sé alcun motivo per discostarsi dall'applicazione del calcolo forfettario al caso concreto. Tuttavia, poiché dagli atti dell'incarto non risulta alcuna spiegazione in merito ai dati presi in considerazione dall'AFC nel predetto calcolo – ovvero i motivi per cui essa ha ritenuto che per il periodo dal 1° gennaio 1995 al 30 aprile 1998 i ricorrenti avrebbero utilizzato a titolo privato proprio il veicolo H._____ […] e per il periodo dal 1° maggio 1998 al 31 dicembre 1999 proprio il veicolo H._____ […] e non uno degli altri veicoli a loro disposizione, i documenti giustificativi su cui si baserebbero i valori d'acquisto dei veicoli da lei considerati e i motivi per cui li avrebbe presi in considerazione per il suo calcolo, ecc. – la ripresa fiscale non può essere qui confermata, non essendo verificabile.

In particolare, se per gli anni 1997/1998 e 1999/2000 i ricorrenti hanno effettivamente indicato una quota privata del 15% nei vari « *Questionario per contribuenti con professione indipendente senza contabilità commerciale o con contabilità a partita semplice* », ciò non è tuttavia il caso per gli anni 1995/1996 (cfr. atti 31a – 31d dell'inc. AFC). Non si comprende dunque per quali motivi – e l'AFC non fornisce alcuna spiegazione al riguardo – quanto constatato per gli anni 1997/1998 e 1999/2000 dovrebbe valere anche per gli anni 1995/1996. Dai predetti questionari non è peraltro desumibile né il tipo di veicolo utilizzato dai ricorrenti né il valore su cui essi avrebbero calcolato detta quota privata, motivo per cui detti documenti non permettono di seguire le conclusioni dell'AFC.

In tali circostanze, si deve concludere che il calcolo dell'imposta effettuato dall'AFC mediante stima non è sufficientemente motivato.

7.2.3 Ora, se è vero che spetta ai ricorrenti provare gli elementi che conducono alla diminuzione dell'imposta – segnatamente che i veicoli aziendali non sono stati utilizzati a dei fini privati – tale circostanza non esime tuttavia l'autorità inferiore dal suo dovere di motivare le proprie decisioni, segnatamente precisando gli elementi su cui essa si è fondata per il calcolo dell'imposta, soprattutto in materia di tassazione d'ufficio. Spetta infatti all'AFC dimostrare gli elementi che conducono alla riscossione dell'imposta (cfr. consid. 2.3.3 del presente giudizio). Orbene – come visto (cfr. consid. 7.2.2.2 del presente giudizio) – nel caso in disamina l'AFC non ha spiegato gli elementi su cui essa si è fondata per la stima dell'imposta in rapporto al consumo proprio imponibile per uso privato dei veicoli aziendali (quale il valore dei veicoli, il tipo di veicolo ritenuto, le fonti dei

dati ritenuti, ecc.). In tali circostanze, di regola la causa andrebbe di per sé rinviata all'autorità inferiore per mancanza di una motivazione sufficiente della stima dell'imposta dovuta. Tuttavia, considerato che la presente causa è già stata rinviata all'autorità inferiore dallo scrivente Tribunale con sentenza A-1591/2006 del 10 settembre 2008 per dei motivi analoghi e che quindi l'autorità inferiore ha già avuto l'occasione di completare e motivare ulteriormente la predetta imposizione e di spiegare gli elementi su cui essa si è fondata, un siffatto rinvio non appare qui appropriato e proporzionato. Peraltro, la fattispecie in esame risale agli anni 1995-1999, ovvero a quasi 20 anni orsono, di modo che un ulteriore rinvio non farebbe che ritardarne nuovamente l'imposizione fiscale definitiva, facendo permanere i ricorrenti nell'insicurezza giuridica.

Per questi motivi, tenuto conto delle circostanze particolari e straordinarie del caso concreto, nonché del principio di equità e dell'onere probatorio a carico dell'AFC per quanto concerne gli elementi del calcolo che conducono all'imposizione all'IVA, lo scrivente Tribunale ritiene che il ricorso vada accolto su questo punto. Di conseguenza, la relativa ripresa d'imposta riportata al punto 1.2 del CC n. [...] del 23 novembre 2000 (cfr. atto 14b dell'inc. AFC) dell'importo complessivo di 1'161.10 franchi (= fr. 728.00 + fr. 158.60 + fr. 274.50) va qui annullata.

8.

Da ultimo, i ricorrenti si oppongono agli interessi di mora, facendo valere in sostanza che il ritardo con cui l'AFC avrebbe emanato la decisione impugnata – ovvero a quasi 5 anni di distanza dal primo giudizio dello scrivente Tribunale – sarebbe imputabile soltanto a quest'ultima. Essi postulano dunque che non gli vengano imputati gli interessi dovuti al ritardo che l'AFC avrebbe lei stessa causato o perlomeno la negazione di qualsiasi interesse di mora durante questi ultimi 5 anni.

In proposito, lo scrivente Tribunale rileva che l'interesse moratorio che viene posto a carico del contribuente sulla scorta dell'art. 38 cpv. 2 vOIVA, è da lui dovuto in virtù del principio dell'autotassazione, a far tempo dalla scadenza del termine per il pagamento dell'imposta e continua a decorrere durante la procedura di reclamo e di ricorso, indipendentemente da una sua colpa e dunque anche quando quest'ultimo non era in grado di eseguire prima il pagamento dell'imposta o questa non era stata fissata con una decisione passata in giudicato, ciò senza alcun preavviso o diffida da parte dell'AFC. Quando il credito fiscale comprende più periodi di rendiconto, l'interesse moratorio è dovuto a far data dalla scadenza media (cfr. sentenza del TF 2C_641/2008 del 12 dicembre 2008 con-

sid. 5; sentenza del TAF A-5615/2012 del 29 agosto 2013 consid. 6.1; MOLLARD ET AL., op. cit., pag. 654 n. 223-226; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., pag. 163). Il contribuente non deve perdere di vista che il pagamento dei predetti interessi non costituisce un aggravio ingiustificato, ma compensa semplicemente la libera disposizione della somma d'imposta dovuta, di cui egli ha potuto beneficiare durante la procedura. Detto pagamento può peraltro essere evitato tramite il versamento dell'importo litigioso, che può poi essere rimborsato alla ricorrente in caso di esito favorevole della lite per quest'ultima (cfr. sentenza del TF 2C_823/2012 e 2C_824/2012 del 18 febbraio 2013 consid. 6.1 con rinvii), così come indicato a più riprese dalla stessa autorità inferiore.

Nel caso concreto non vi è ragione di scostarsi da detti principi, di modo che gli interessi moratori posti a carico dei ricorrenti dall'AFC – sebbene riguardino una fattispecie risalente ai periodi fiscali tra il 1995 e il 1999 – vanno qui confermati. Una dispensa dal pagamento degli interessi moratori non entra qui in linea di conto, motivo per cui la censura dei ricorrenti deve essere respinta.

9.
Alla luce di tutto quanto suesposto, il ricorso va parzialmente accolto ai sensi del consid. 7.2.3 del presente giudizio (annullamento della ripresa d'imposta pari a fr. 1'161.10 in rapporto all'utilizzo degli autoveicoli aziendali). Di conseguenza, la ripresa d'imposta operata dall'AFC per i periodi fiscali dal 1° trimestre 1995 al 4° trimestre 1999 (1° gennaio 1995 – 31 dicembre 1999) dell'importo complessivo di 49'795 franchi va ridotta a 48'633.90 franchi (= fr. 49'795 – fr. 1'161.10), oltre interessi di mora del 5% l'anno a far tempo dal 30 aprile 1998. Per il resto il ricorso è respinto.

10.
In considerazione dell'esito della presente lite, che vede i ricorrenti in gran parte soccombenti, le spese di procedura pari a 3'000 franchi sono poste a loro carico e dedotte, nella misura corrispondente, dall'anticipo spese di 3'500 franchi versato da quest'ultimi il 22 ottobre 2013 (cfr. art. 63 cpv. 1 PA e art. 1 segg. del Regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF; RS 173.320.2]). Ad avvenuta crescita in giudicato del presente giudizio, l'importo residuo di 500 franchi verrà loro restituito previa indicazione delle coordinate bancarie o postali ove effettuare il versamento.

(il dispositivo è indicato alla pagina seguente)

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.
Il ricorso è parzialmente accolto conformemente ai considd. 7.2.3 e 9, ai sensi dei quali per i periodi fiscali dal 1° trimestre 1995 al 4° trimestre 1999 i ricorrenti sono tenuti solidalmente al versamento dell'importo d'imposta di 48'633.90 franchi anziché di 49'795 franchi, oltre interessi di mora del 5% l'anno a far tempo dal 30 aprile 1998. Per il resto il ricorso è respinto.

2.
Le spese processuali di 3'000 franchi sono poste solidalmente a carico dei ricorrenti e dedotte, nella misura corrispondente, dall'anticipo spese di 3'500 franchi da loro versato a suo tempo. Ad avvenuta crescita in giudicato del presente giudizio, l'importo residuo di 500 franchi verrà loro restituito, previa indicazione delle coordinate bancarie o postali ove effettuare il versamento.

3.
Comunicazione a:

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

(i rimedi giuridici sono indicati alla pagina seguente)

La presidente del collegio: La cancelliera:

Salome Zimmermann Sara Friedli

Rimedi giuridici:

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, 1000 Losanna 14, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione (art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 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: