Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Corte I
A-1591/2006
{T 0/2}

Sentenza del 10 settembre 2008

Composizione

Giudici Markus Metz (presidente del collegio),
Pascal Mollard, Michael Beusch,
cancelliere Marco Savoldelli.

Parti

X._____,
ricorrente,

contro

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

Oggetto

Imposta sul valore aggiunto, aliquota a saldo, deduzione dell'imposta precedente, quota privata per veicoli a motore, diritto di essere sentiti.

Periodo 1.1.1995-31.12.1999 (1.1.1995-31.12.1996, in funzione delle controprestazioni ricevute, procedura semplificata; 1.1.1997-31.12.1999, in applicazione del metodo dell'aliquota a saldo).

Fatti:

A.
La Y._____ era una società in nome collettivo (...). Essa veniva sciolta (...) a seguito del decesso del Signor Z._____. A partire da quel momento, X._____, proseguiva l'attività a titolo individuale adottando a registro di commercio la ragione sociale K._____. Lo scopo perseguito restava per contro il medesimo, ovvero la gestione di un'impresa di costruzioni rispettivamente di uno studio tecnico.

B.
In data 30 dicembre 1994 la Y._____ formulava all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) la richiesta di allestire i rendiconti per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto in funzione delle controprestazioni ricevute secondo la procedura semplificata. Tale richiesta veniva accolta il 24 gennaio successivo, con effetto dal 1. gennaio 1995. In base ad una sua ulteriore domanda del 22 novembre 1996, il 26 novembre 1996 essa riceveva l'autorizzazione ad allestire i rendiconti d'imposta secondo il metodo dell'aliquota a saldo al tasso del 4%, con effetto dal 1. gennaio 1997.

C.
Nel mese di novembre 2000 la Y._____ veniva fatta oggetto di un controllo da parte dell'AFC, a seguito di cui – con riferimento al periodo fiscale dal 1. gennaio 1995 al 31 dicembre 1999 – il 23 novembre 2000 l'AFC le notificava una ripresa per un importo di fr. 51'855.-- oltre a interessi di mora del 5% dal 30 aprile 1998 (conto complementare no. ...). Constatate varie lacune nella contabilità dell'impresa, la ripresa veniva sostanzialmente messa in relazione con la necessità di revocare retroattivamente l'autorizzazione ad allestire i rendiconti d'imposta secondo il metodo dell'aliquota a saldo in quanto non ne erano dati gli estremi. Nel medesimo rapporto, l'AFC constatava inoltre che, nel periodo tra l'1.1.1995 e il 31.12.1999, i titolari della ditta avevano fatto uso indebito di veicoli aziendali a scopi privati. La ripresa era quindi il risultato di un nuovo calcolo dell'imposta dovuta in base ai documenti forniti.

D.
L'importo richiesto veniva formalmente confermato con decisione del 14 giugno 2001 dell'AFC. Contro la decisione dell'AFC la Y._____ interponeva reclamo il 4 luglio 2001. Con tale atto, essa si opponeva,

in via principale, alla revoca retroattiva dell'autorizzazione concessa. In via abbondanziale, con specifico riferimento al calcolo dell'imposta effettuato in occasione della revoca di quell'autorizzazione, essa contestava quindi che i veicoli della ditta venissero utilizzati anche per scopi privati, opponendosi al pagamento di un'imposta in base al consumo proprio, e stigmatizzava l'ammontare dell'imposta precedente dedotta per i subappaltanti osservando che – a suo parere – doveva essere quella indicata sulle loro fatture e non quella calcolata sul saldo netto corrisposto. Accludendo ulteriore documentazione in merito a subappalti risalenti al 1998 e promettendo di inviare quella inerente il 1999 appena le sarebbe stata ritornata dal suo legale, concludeva all'annullamento della decisione impugnata.

E.
Il 30 marzo 2006 l'AFC accoglieva parzialmente il citato reclamo riducendo la ripresa fiscale da fr. 51'855.-- a fr. 49'795.-- sempre oltre a interessi. Nella sostanza, essa confermava però la decisione emanata il 14 giugno 2001, sottolineando la tenuta carente della contabilità della reclamante come pure il mancato invio della documentazione rispettivamente dei giustificativi nella forma da lei richiesta. Per quanto riguarda la revoca retroattiva dell'autorizzazione a procedere ad allestire i rendiconti d'imposta secondo il metodo dell'aliquota a saldo, il provvedimento veniva motivato – con generico riferimento alle indicazioni in diritto – con il superamento della cifra d'affari annua di fr. 667'000.-- come pure del debito fiscale annuo massimo di fr. 30'000.--. In proposito, l'AFC osservava unicamente che “in simili circostanze, la reclamante non aveva diritto all'applicazione dell'aliquota a saldo”.

F.
La decisione su reclamo dell'AFC veniva impugnata con ricorso del 9 maggio 2006 davanti all'allora Commissione di ricorso in materia di contribuzioni (CRC). Con questo atto, la K._____, e per essa il suo titolare Signor X._____ (ricorrente) riproponeva le censure sollevate in sede di opposizione. In particolare, egli postulava l'annullamento della decisione impugnata, contestando nuovamente la revoca dell'autorizzazione ad allestire i rendiconti d'imposta secondo il metodo dell'aliquota a saldo. Subordinatamente, il ricorrente si opponeva alle correzioni attuate dall'AFC per gli anni 1998 e 1999 sostenendo che l'AFC non avrebbe tenuto in considerazione tutta la documentazione inviatale; ribadiva pure l'erroneità dell'ammontare dell'imposta precedente dedotta per i subappaltanti e la mancanza degli estremi per il

prelevamento di un'imposta in base al consumo proprio; contestava infine il pagamento degli interessi conteggiati e sollevava l'eccezione dell'intervenuta prescrizione. Su tali basi, il ricorrente concludeva all'annullamento della decisione impugnata, rispettivamente alla sua modifica in base alla documentazione recapitata all'AFC.

Da parte sua, con risposta dell'11 luglio 2006, l'AFC invitava la CRC a respingere il ricorso protestando spese e ripetibili.

G.
Al momento dello scioglimento della CRC, il 31 dicembre 2006, l'incarto veniva trasmesso al Tribunale amministrativo federale. Con lettera del 19 gennaio 2007 quest'ultimo confermava alle parti la ripresa del dossier e comunicava loro la composizione del collegio giudicante.

Ulteriori fatti e argomentazioni verranno menzionati, per quanto necessario, in diritto.

Diritto:

1.

1.1 Il Tribunale amministrativo federale è competente per decidere il presente gravame in virtù degli art. 1, 31, 32 e 53 cpv. 2 della legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF; RS 173.32).

Sempre giusta l'art. 53 cpv. 2 LTAF, esso giudica i ricorsi pendenti presso le commissioni federali di ricorso o d'arbitrato o presso i servizi dei ricorsi dei dipartimenti al 1. gennaio 2007, nella fattispecie la CRC, applicando il nuovo diritto processuale.

Fatta eccezione per quanto direttamente prescritto dalla LTAF come pure da normative speciali (cfr. art. 37 LTAF, art. 2 e art. 4 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa [PA; RS 172.021]), la presente procedura soggiace alla PA.

1.2 Il ricorso è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (art. 52 PA). Quando è stato inoltrato, pacifica era anche la competenza della CRC, istanza da cui il Tribunale amministrativo federale ha ricevuto il gravame.

1.3 In quanto destinatario della decisione impugnata, che gli revoca un'autorizzazione precedentemente accordatagli e lo condanna al pagamento di un importo quale ripresa fiscale, il ricorrente, titolare della ditta K._____, ha senz'altro qualità per ricorrere (art. 48 cpv. 1 PA).

Al momento del decesso del Signor Z._____ l'attività della Y._____ è infatti passata – con tutti i suoi crediti e oneri – nelle mani di X._____ ex art. 579 della legge federale del 30 marzo 1911 di complemento del codice civile svizzero (CO; RS 220; DANIEL STÄHLIN, Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, art. 579 OR, no. 2, 2. edizione, Basilea 2007).

Per quanto precede, il ricorso è ricevibile in ordine e dev'essere 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). Da parte sua, il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. II, 2. edizione, Berna 2002, no. 2.2.6.5.). Anche in ambito fiscale, i principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati. L'autorità competente procede infatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (DTF 122 V 157, consid. 1a; 121 V 204, consid. 6c; DTAF 2007/27, consid. 3.3; XAVIER OBERSON, Le contentieux fiscal, in: Les procédures en droit fiscal, 2. edizione, Berna 2005, pag. 722 segg.).

Nella fattispecie il ricorrente si oppone alla revoca retroattiva dell'autorizzazione ad allestire i rendiconti d'imposta secondo il metodo dell'aliquota a saldo; contestualmente al calcolo alla base della ripresa effettuata a seguito della revoca citata, rileva in particolare l'erroneità dell'ammontare dell'imposta precedente dedotta per i subappaltanti e la mancanza degli estremi per il prelevamento di un'imposta in base al consumo proprio. Egli nega infine di non avere fornito la documentazione richiesta dall'AFC, ritiene di non dovere affatto pagare gli interessi conteggiati e solleva l'eccezione dell'intervenuta prescrizione.

3.
Per l'art. 93 cpv. 1 della legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA; RS 641.20), le operazioni eseguite prima della sua entrata in vigore soggiaciono al diritto previgente. La LIVA e l'ordinanza del 29 marzo 2000 relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (OLIVA; RS 641.201) sono entrate in vigore il 1. gennaio 2001, la presente fattispecie ha invece per oggetto il periodo 1.1.1995-31.12.1999: alla stessa risulta pertanto applicabile l'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA, RU 1994 1464 e successive modifiche; cfr. decisione del Tribunale federale 2A.25/2005 del 17 gennaio 2006, consid. 2; decisione del Tribunale amministrativo federale A-1649/2006 del 5 febbraio 2008, consid. 4.1).

4.
Con la sua impugnazione il ricorrente solleva, tra l'altro, l'eccezione di prescrizione di un'eventuale credito dell'AFC nei suoi confronti e il diritto da parte dell'AFC di riscuotere degli interessi sullo stesso.

4.1 Tutti i crediti di diritto pubblico, e in particolare quelli di natura fiscale, sono soggetti a prescrizione in base ai principi generali del diritto, anche in assenza di norme specifiche (DTF 112 Ia 262, consid. 5). Per quanto riguarda l'IVA, la prescrizione è regolata dall'art. 40 OIVA. In base a questa norma, il credito fiscale si prescrive in cinque anni dalla fine dell'anno civile in cui è sorto (cpv. 1). La prescrizione è interrotta da qualsiasi atto d'esazione o rettifica da parte dell'autorità competente (cpv. 2). Per giurisprudenza, tra gli atti che hanno come conseguenza l'interruzione della prescrizione vi sono pure semplici comunicazioni al contribuente da parte dell'AFC, dalle quali risulti, con riferimento ad una fattispecie specifica, che egli è considerato sottoposto all'imposta. Una semplice lettera dell'AFC può essere sufficiente. La OIVA non conosce inoltre nessun termine di prescrizione assoluto. Dopo ogni interruzione comincia quindi a decorrere un nuovo termine di prescrizione della durata di cinque anni (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-1402/2006 del 17 luglio 2007, consid. 2.4; A-1427/2006 del 23 novembre 2007, consid. 2.6).

4.2 Il caso in esame ha per oggetto crediti fiscali per l'imposta sul valore aggiunto riguardanti il periodo 1.1.1995-31.12.1999.

A seguito della revisione svolta, essi sono stati fatti valere una prima volta con conto complementare del 23 novembre 2000. La notifica di

tale conto ha validamente interrotto il termine di prescrizione di 5 anni concernente i crediti in questione prima della sua scadenza. Da quel momento ha cominciato a decorrere un nuovo termine di prescrizione – sempre di 5 anni – che è stato poi a sua volta nuovamente interrotto a più riprese, in particolare con l'emanazione delle decisioni del 14 giugno 2001 e del 30 marzo 2006, qui impugnata. Per quanto precede, contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, i crediti d'imposta fatti valere dall'AFC, il cui fondamento è oggetto del presente procedimento, non sono affatto prescritti (decisione del Tribunale amministrativo federale A-1591/2006 del 17 luglio 2007, consid. 3.1; Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione [GAAC] 69.109, consid. 56 segg., con ulteriori riferimenti).

4.3 Al pari della prescrizione, anche il diritto di riscuotere degli interessi di mora è espressamente previsto dall'OIVA. Giusta l'art. 38 cpv. 2 OIVA, gli interessi sono dovuti senza diffida e pure nel caso in cui il credito fiscale vantato non sia ancora definitivo, inoltre essi sono indipendenti da un'eventuale comportamento colpevole delle parti (GAAC 68.126, consid. 3g. bb.; decisione del Tribunale amministrativo federale A-1402/2006 del 17 luglio 2007, consid. 2.5).

In base all'art. 81 lett. i OIVA, i tassi d'interesse vengono stabiliti dal Dipartimento federale delle finanze (DFF). Giusta l'art. 1 dell'ordinanza del DFF concernente il pagamento degli interessi del 14 dicembre 1994 (RU 1994, 3170) rispettivamente dell'ordinanza del DFF concernente l'interesse moratorio e rimuneratorio del 4 aprile 2007 (RS 641.201.49), l'interesse moratorio dovuto ammonta al 5% l'anno (al riguardo cfr. anche decisione del Tribunale federale 2A.534/2003 del 5 novembre 2003, consid. 3.4).

5.

5.1 In materia di IVA, la dichiarazione e il pagamento dell'imposta avvengono secondo il principio dell'autotassazione (art. 37 OIVA; decisione del Tribunale amministrativo federale A-1405/2006 del 21 giugno 2007, consid. 6.2 confermata con decisione del Tribunale federale 2C_382/2007 del 23 novembre 2007; GAAC 64.81, consid. 6a; GAAC 63.80, consid. 2a; GAAC 63.27, consid. 3a; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. edizione, Zurigo 2002, pag. 421 segg.). Secondo tale principio, il contribuente è tenuto a dichiarare spontaneamente l'imposta e l'imposta precedente all'AFC. Solo responsabile del completo ed esatto assoggettamento delle sue

operazioni imponibili e del calcolo corretto dell'imposta precedente, egli deve versare all'AFC l'imposta dovuta entro sessanta giorni dalla fine del periodo di rendiconto (al riguardo cfr. anche Commento del Dipartimento federale delle finanze dell'ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto del 22 giugno 1994 [Commento DFF], pag. 41 segg.). Sempre in base al principio dell'autotassazione, dal contribuente sottoposto all'imposta si può pretendere che faccia prova di una particolare conoscenza degli obblighi che gli incombono (in merito cfr. ad esempio Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 48, pag. 433, consid. 3; NICOLAS SCHALLER/YVES SUDAN/PIERRE SCHEUNER/PASCAL HUGUENOT [editori], TVA annotée, Zurigo 2005, art. 46).

5.2 Giusta l'art. 47 cpv. 3 OIVA, 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. L'imposta non deve però risultare notevolmente diminuita o aumentata, non si deve verificare una distorsione notevole della concorrenza e non devono diventare eccessivamente difficoltosi la compilazione dei rendiconti di altri contribuenti ed i controlli fiscali. Il calcolo dell'imposta in base a una valutazione approssimativa presuppone sempre l'autorizzazione da parte dell'AFC (Commento DFF, pag. 48 seg.).

5.3 L'AFC ha fatto uso della facoltà concessale dall'art. 47 cpv. 3 OIVA, introducendo la possibilità di conteggiare l'imposta secondo il metodo dell'aliquota a saldo (cfr. GAAC 66.14, decisione in cui viene confermata la costituzionalità dell'art. 47 cpv. 3 OIVA). 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 (DTF 126 II 443 consid. 9; cfr. inoltre ERNST HÖHN/ ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, vol. I, 9. edizione, Berna 2001, § 24 no. 204).

5.4 Vigente l'OIVA, 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.--. Dal 1. gennaio 1997, l'AFC ha esteso questa opzione anche a contribuenti che realizzano una cifra d'affari annua massima di fr. 1'500'000.-- e un debito fiscale netto di fr. 30'000.--, poi aumentato a fr. 35'000.-- a partire dal 1. gennaio 1999 (cfr. opuscolo “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; decisione del Tribunale amministrativo federale A-1405/2006 del 21 giugno 2007, consid. 4; GAAC 65.22, consid. 3c). A partire dal 1. gennaio 1997, l'AFC ha nel contempo stabilito che quando il limite annuo di cifra d'affari di fr. 1'500'000.-- e/o di debito fiscale netto di fr. 30'000.-- 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. opuscolo “Aliquote saldo per l'imposta sul valore aggiunto” valido dal 1. gennaio 1997, cifra 5.2).

6.
Nel caso in esame, l'AFC ha concesso l'autorizzazione ad allestire i rendiconti d'imposta secondo il metodo dell'aliquota a saldo al 4% il 26 novembre 1996 in base ai dati dichiarati dal contribuente, che a quel tempo indicava il conseguimento di una cifra d'affari annua massima prevista – per gli anni 1996 e 1997 – pari a fr. 667'000.-- (cfr. richiesta del 22 novembre 1996). Tale autorizzazione permetteva di far capo al metodo dell'aliquota a saldo a far tempo dal 1. gennaio 1997.

L'autorizzazione è stata poi revocata – con effetto sempre al 1. gennaio 1997, quindi retroattivamente – con decisione del 14 giugno 2001, confermata con decisione su opposizione del 30 marzo 2006 qui impugnata.

Con quest'ultimo atto – rilevato, in base ai dati da lei accertati, che la cifra d'affari del contribuente si attestava a fr. 926'183.-- nel 1995, fr. 1'000'184.-- nel 1996 e fr. 1'046'881.-- nel 1997 e che il debito fiscale annuo netto dichiarato raggiungeva in quegli stessi anni fr. 29'276.--, fr. 51'380.-- rispettivamente fr. 30'021.-- – l'AFC ha rinviato genericamente agli estremi per l'applicazione del metodo dell'aliquota a saldo indicati nell'opuscolo (ovvero al massimo il conseguimento di fr. 1'500'000.-- di cifra d'affari e/o fr. 30'000.-- di debito fiscale annuo netto) e quindi giustificato il provvedimento preso sia con il superamento da parte del contribuente della cifra d'affari annua dichiarata di fr. 667'000.-- sia del debito fiscale annuo netto massimo di fr. 30'000.--.

Senza diffondersi ulteriormente in merito – né sulle cifre, né sui criteri da lei concretamente applicati per procedere alla revoca retroattiva dell'autorizzazione concessa – essa ha quindi concluso osservando che “in simili circostanze, la reclamante non aveva diritto all'applicazione dell'aliquota a saldo, la quale perciò le è stata giustamente revocata”.

7.
Sennonché una simile motivazione non risulta essere sufficientemente sostanziata rispettivamente comprensibile e, come tale, comporta una lesione del diritto di essere sentiti garantito dalla Costituzione federale del 19 aprile 1999 (Cost; RS 101).

7.1 Ancorato nell'art. 29 cpv. 2 Cost, ed inteso quale garanzia minima, il diritto di essere sentiti ha tra l'altro quale conseguenza l'obbligo da parte di un'autorità di motivare, almeno in modo succinto, le decisioni rese (DTF 130 II 530, consid. 4.3). Tale diritto non impone all'autorità di esporre e di discutere tutti i fatti, i mezzi di prova e le censure sollevate (DTF 126 I 97, consid. 2b), è necessario tuttavia che l'autorità citi i motivi su cui fonda il suo ragionamento e che l'hanno condotta alla decisione presa. La motivazione addotta deve infatti permettere all'interessato ed a un'eventuale autorità di ricorso di rendersi conto della portata e della correttezza della decisione che lo concerne (DTF 133 III 439, consid. 3.3; 130 II 530, consid. 4.3; 129 I 232, consid. 3.2 segg.; 126 I 97, consid. 2b; decisione del Tribunale amministrativo federale A-1752/2006 del 22 novembre 2007, consid. 3.3; GIOVANNI BIAGGINI, Kommentar BV, Zurigo 2007, ad art. 29 no. 6 e no. 25; LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht, Bern 1998, pag. 94 segg.).

7.2 Nella fattispecie, così però non è stato. In luogo di prendere posizione sui dati da lei accertati indicandone l'origine e – facendo riferimento alla sua prassi –, metterli in relazione con i limiti massimi di fr. 1'500'000.-- e fr. 30'000.-- rispettivamente fr. 35'000.--, quindi di spiegare perché e in che misura i limiti in questione sarebbero stati superati, nella propria decisione l'AFC si è infatti limitata a tirare delle conclusioni generiche e non circostanziate che non permettono al lettore di comprenderne la reale portata.

7.3 Una volta constatato il superamento dei limiti previsti, l'AFC avrebbe inoltre – e soprattutto – dovuto prendere posizione in merito alle condizioni per una revoca retroattiva dell'autorizzazione concessa, ovvero per il provvedimento da lei concretamente prospettato e deciso.

Una misura, quella della revoca retroattiva dell'autorizzazione concessa, espressamente considerata dall'AFC stessa di “carattere straordinario” (decisione impugnata, consid. 2.2).

Anche sotto questo ulteriore aspetto, invero centrale per la fattispecie in esame, la decisione impugnata risulta però essere carente. Invece di definire concretamente e quindi confrontarsi con i criteri da essa indicati nell'opuscolo cui fa riferimento anche la dichiarazione di adesione fatta sottoscrivere dal ricorrente, in particolare con quello di “massiccio superamento”, durante due anni civili consecutivi, della cifra d'affari annua massima consentita e/o del debito fiscale annuo netto, l'AFC ha unicamente concluso che l'autorizzazione è stata “giustamente revocata”, determinando l'insufficienza di motivazione riscontrata.

Il fatto che nell'ambito dell'applicazione dell'art. 47 cpv. 3 OIVA la giurisprudenza riconosca un ampio spazio di manovra all'AFC (decisione della CRC 2002-140 del 31 marzo 2004, consid. 3e.bb; GAAC 66.14, consid. 3c) non giova inoltre affatto a quest'ultima. Proprio tale libertà, le avrebbe semmai imposto ancor maggior rigore nel motivare la decisione resa (DTF 133 I 270, consid. 3; Regina Kiener/Walter Kälin, Grundrechte, Berna 2007, pag. 426; Gerold Steinmann, Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. edizione, Zurigo 2008, ad art. 29, no. 27).

7.4 Facendo astrazione dalla ripresa effettuata per la quota privata alle spese d'automobile, che riguarda anche il 1995 e il 1996, dalla decisione impugnata non risulta infine neppure chiaro come e in che misura il periodo fiscale 1.1995-31.12.1996 – di per sé non direttamente influenzato dall'autorizzazione concessa il 26 novembre 1996 a procedere secondo il metodo dell'aliquota a saldo, valida a partire dal 1. gennaio 1997 – sia toccato dalla decisione impugnata.

Dopo aver specificato (p.to. A dei fatti), che il 25 gennaio 1995 il contribuente aveva ricevuto l'autorizzazione per l'allestimento trimestrale dei rendiconti secondo le controprestazioni ricevute (incassato), mentre – a partire dal 1. gennaio 1997 – al ricorrente era stata concessa l'autorizzazione a procedere secondo il metodo dell'aliquota a saldo, l'AFC dichiara infatti di aver proceduto – in occasione del controllo svolto – a determinare il diritto alla deduzione dell'imposta precedente secondo l'origine dei costi sulla base delle fatture pagate nel periodo tra il 1995 e il 1999, senza sostanziare però ulteriormente tale affermazione, in

particolare, senza chiarire se, in quale misura e su quali basi la situazione fiscale degli anni 1995 e 1996 sia pure ancora in discussione.

Anche tale modo di agire viola l'obbligo da parte dell'AFC di motivare le proprie decisioni nel senso sopra descritto (cfr. precedente consid. 7.1). Esso non permette infatti né al ricorrente, né all'autorità di ricorso di prendere conoscenza – nemmeno attraverso il rinvio alla voluminosa ducumentazione componente l'incarto – dei motivi su cui l'autorità inferiore ha fondato il suo ragionamento e che l'hanno concretamente condotta alla sua decisione (DTF 133 III 439, consid. 3.3; 133 III 235, consid. 5; 121 I 54, consid. 2c).

7.5 Per altro, occorre aggiungere che, benché una motivazione possa essere accompagnata pure da rinvii ad altri atti componenti l'incarto, per giurisprudenza del Tribunale federale questa maniera di agire ha un suo chiaro limite quando ostacola oltremodo la comprensione della decisione o addirittura la preclude, ad esempio quando viene fatto riferimento a un numero rilevante o generico di documenti (cfr. decisioni del Tribunale federale 2A.199/2003 del 10 ottobre 2003, consid. 2.2.2 [in cui la consultazione di documenti contenuti in un classificatore federale corredato di indice viene considerata ancora accettabile] rispettivamente 1P.708/1999 del 2 febbraio 2000, consid. 2 [in cui un generico rinvio ad atti non viene considerato sufficiente]).

La carenza di motivazione in concreto riscontrata non è necessariamente dipendente da un rinvio ad ulteriori atti. In ogni caso, il solo rinvio a un calcolo – non ulteriormente spiegato né chiaramente comprensibile – figurante su un conto complementare o su un rapporto di controllo di un ispettore – come nella fattispecie – non è ammissibile.

8.
Constatata la violazione del diritto di essere sentiti da parte dell'AFC, occorre ancora chiedersi se a tale violazione non sia stato posto rimedio nel corso della procedura che ci occupa. In via eccezionale, la giurisprudenza ammette infatti che se l'autorità di ricorso adita dispone dello stesso potere di esame dell'istanza inferiore, quando ciò non costituisca un pregiudizio per il ricorrente ed egli abbia potuto esprimersi compiutamente davanti a tale istanza in merito a nuovi elementi addotti dall'autorità inferiore (quali ad esempio, un complemento di motivazione della decisione impugnata), vi è effettivamente la possibilità che una violazione del diritto di essere sentiti possa essere considerata sanata (DTF 126 V 130, consid. 2b; 124 II 132, consid. 2d; MICHELE

ALBERTINI, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren, Berna 2000, pag. 458 segg.; PIERRE MOOR, op. cit., no. 2.2.7.4).

Così però non è nella fattispecie. Benché il Tribunale amministrativo federale abbia un pieno potere d'esame (art. 49 PA) e sia chiamato di regola a statuire esso stesso senza far uso della facoltà di rinvio del gravame all'autorità inferiore (art. 61 cpv. 1 PA), nel caso in esame esso non dispone degli elementi necessari per esprimersi in merito all'esattezza del montante richiesto al ricorrente. Non desumibili dalla decisione impugnata e dai suoi annessi, tali elementi non sono neppure emersi in corso di procedura, in particolare con la risposta dell'11 luglio 2006 (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. edizione, Zurigo 2006, no. 1710 seg.; MICHELE ALBERTINI, op. cit., pag. 462).

In conseguenza, l'incarto dev'essere rinviato all'AFC. Quest'ultima dovrà nuovamente pronunciarsi, nel rispetto dei criteri indicati, facendo concerto riferimento alla prassi da lei sviluppata e quindi sostanziando il ben fondato della pretesa avanzata. L'AFC potrà fare rinvio anche ad altri documenti, a condizione che li indichi puntualmente come tali in modo che siano facilmente identificabili e verificabili.

9.
Riassumendo, il ricorso dev'essere parzialmente accolto ai sensi dei considerandi (p.ti 4, 7 e 8). Di conseguenza, la decisione del 30 marzo 2006 è annullata e l'incarto rinviato all'AFC, affinché si pronunci nuovamente in merito.

10.
In applicazione dell'art. 63 cpv. 2 PA, non si prelevano spese processuali. Con riferimento all'art. 7 segg. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale (TS-TAF; RS 173.32), al ricorrente, agente in prima persona, non viene riconosciuta nessuna indennità per ripetibili.

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.
Il ricorso è parzialmente accolto ai sensi dei considerandi (p.ti 4, 7 e 8). Di conseguenza, la decisione del 30 marzo 2006 è annullata e l'incarto rinviato all'Amministrazione federale delle contribuzioni, affinché si pronunci nuovamente in merito.

2.
Non si prelevano spese processuali. Ad avvenuta crescita in giudicato del presente giudizio, l'anticipo spese di fr. 3'500.-- versato dal ricorrente gli verrà restituito.

3.
Non si assegnano ripetibili.

4.
Comunicazione a:

- ricorrente (atto giudiziario)
- autorità inferiore (atto giudiziario)

Il presidente del collegio: Il cancelliere:

Markus Metz Marco Savoldelli

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 rispettate 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 – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione: