Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Corte I
A-5949/2008/mem/afr
{T 0/2}

Sentenza del 18 ottobre 2010

Composizione

Giudici Markus Metz (presidente del collegio), Michael Beusch, Lorenz Kneubühler,
cancelliera Frida Andreotti.

Parti

A._____, …,
ricorrente,

contro

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

Oggetto

1° semestre 2002 - 2° semestre 2006; tassazione d'ufficio.

Fatti:

A.
A._____ è titolare di una ditta individuale che si occupa della gestione del Bar B._____ situato nel centro di C._____. Essa è iscritta nel registro dei contribuenti per l'imposta sul valore aggiunto a far tempo dal 1° gennaio 1995. In data 13 dicembre 2000 ha inoltrato all'AFC l'apposita dichiarazione per l'adesione al metodo dell'aliquota saldo. Il 28 dicembre 2000 è quindi stata autorizzata dall'autorità a conteggiare l'imposta applicando l'aliquota saldo del 5.2%.

B.
Il 16 luglio 2003 A._____ ha chiesto all'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: AFC) di essere radiata dal registro dei contribuenti durante il periodo 1° gennaio 2003 – 30 giugno 2004, in ragione di una diminuzione temporanea della cifra d'affari conseguita arrecata dai lavori di trasformazione dell'assetto viario nel centro del Comune C._____. In allegato la contribuente trasmetteva il conteggio IVA per il periodo 1° gennaio – 30 giugno 2003 non compilato.

C.
L'AFC ha respinto la richiesta della contribuente in data 23 luglio 2003, comunicandole di ritenerla assoggettata fino al 31 dicembre 2003, siccome nell'anno 2002 aveva superato gli importi determinanti per l'assoggettamento e non aveva cessato completamente la sua attività. Di conseguenza l'autorità inferiore ricordava alla contribuente che sarebbe stata tenuta ad inoltrare i rendiconti d'imposta anche per l'anno 2003 e che nel caso in cui in futuro le condizioni per l'assoggettamento non sarebbero più state adempiute, avrebbe dovuto darne notizia tempestivamente.

D.
Ottemperando i propri obblighi, il 26 luglio 2003 la contribuente ha inviato all'AFC il rendiconto relativo al periodo 1° gennaio – 30 giugno 2003, dichiarando una cifra d'affari di fr. 34'540.00 per un'imposta corrispondente di fr. 1'796.00 all'aliquota autorizzata del 5,2%.

E.
Con scritto del 29 ottobre 2003 la contribuente ha informato l'AFC della sua intenzione di chiudere l'esercizio pubblico da lei gestito poiché i costi superavano ormai i ricavi realizzati, situazione sempre cau-

sata dai lavori di modifica della rete viaria. Nel suo scritto, essa lamentava inoltre una presunta disparità di trattamento tra il suo esercizio pubblico e quelli gestiti nelle vicinanze.

F.
L'AFC ha quindi comunicato alla ricorrente in data 5 novembre 2003 che avrebbe esaminato la possibilità o necessità di procedere alla sua radiazione dal registro dei contribuenti non appena avrebbe ricevuto di ritorno nel termine di 20 giorni l'allegato questionario concernente la radiazione dal registro.

G.
Con missiva del 20 novembre successivo, ribadendo le difficoltà nella gestione dell'esercizio pubblico e dolendosi di presunte disparità di trattamento già evidenziate nel suo scritto del 29 ottobre 2003, la ricorrente ha informato l'autorità che le avrebbe trasmesso il suddetto questionario "presumibilmente" nel corso dei mesi seguenti.

H.
Il 31 dicembre 2003 la contribuente ha inviato all'AFC il rendiconto d'imposta relativo al periodo 1° luglio – 31 dicembre 2003, omettendo di dichiarare la cifra d'affari d'affari conseguita. Pure nei successivi rendiconti inviati il 25 agosto 2004 (per il periodo 1° gennaio – 30 giugno 2004), il 28 gennaio 2005 (per il periodo 1° luglio – 31 dicembre 2004), il 16 giugno 2005 (per il periodo 1° gennaio – 30 giugno 2005), il 15 dicembre 2005 (per il periodo 1° luglio – 31 dicembre 2005), il 15 giugno 2006 (per il periodo 1° gennaio – 30 giugno 2006), del 20 dicembre 2006 (per il periodo 1° luglio – 31 dicembre 2006) non è mai stata indicata la cifra d'affari realizzata.

I.
Il 28 giugno 2005, l'AFC avrebbe telefonato a A._____ per verificare se l'esercizio pubblico da lei gestito era ancora in attività, ciò che la ricorrente avrebbe confermato, segnalando ancora una volta il temporaneo calo della cifra d'affari dovuto ai lavori all'assetto viario nel centro del Comune di C._____**.**

J.
In seguito a un controllo fiscale eseguito presso la contribuente in data 26 gennaio 2007, l'AFC ha accertato che la contabilità presentata relativa ai periodi fiscali compresi tra il 1° gennaio 2002 e il 30 settembre 2006 non era conforme alle esigenze legali in vigore. Per ricostruire la

base di calcolo necessaria alla verifica delle condizioni d'assoggettamento, l'AFC ha quindi determinato in via d'apprezzamento la cifra d'affari realizzata nel corso dei periodi fiscali controllati. Procedendo a una tassazione d'ufficio, il 7 marzo 2007 ha emesso il conto complementare no. 166'987 per un importo di fr. 20'020.00 oltre a interessi di mora a partire dal 30 aprile 2005.

K.
Con scritto del 17 marzo 2007 la contribuente ha contestato il suddetto conto complementare postulando la riduzione dell'importo d'imposta addebitato, siccome nella determinazione del medesimo non erano stati considerati i prelievi per uso proprio. Giustificando che l'omissione dell'indicazione della cifra d'affari nei vari rendiconti sarebbe avvenuta su suggerimento di un funzionario dell'AFC, la ricorrente ha dipoi ribadito presunte disparità di trattamento tra il suo bar e quelli situati nelle vicinanze.

L.
Respingendo le richieste della contribuente, l'AFC ha confermato il debito fiscale risultante dal conto complementare no. 166'987 con decisione del 20 giugno 2007. La contribuente è quindi insorta con reclamo del 5 luglio 2007 completato dal richiamato scritto del 17 marzo 2007 di cui si è detto in precedenza.

M.
In data 20 agosto 2008 l'AFC ha respinto il reclamo della contribuente, confermando integralmente la ripresa fiscale di fr. 20'020.00, oltre a interessi.

N.
Questa decisione è stata impugnata da A._____ (ricorrente), con ricorso davanti al Tribunale amministrativo federale del 16 settembre 2008. In sostanza, nel suo gravame essa asserisce innanzitutto di avere agito conformemente alle indicazioni dei funzionari dell'AFC. Contesta quindi la ricostruzione in via d'apprezzamento della cifra d'affari, ritenendo che a torto l'AFC non abbia dedotto dagli acquisti di merci rientranti nella determinazione della cifra d'affari i prelievi di merci cedute a familiari, amici e conoscenti a prezzo di costo e all'infuori della gestione della sua attività e che il coefficiente di maggiorazione sulle sigarette applicato non si adatti alla fattispecie.

O.
Con risposta del 13 novembre 2008, l'AFC ha postulato il rigetto integrale del ricorso con spese processuali a carico della ricorrente, ribadendo la fondatezza della sua decisione e rimandando nel merito alla sua decisione su reclamo del 20 agosto 2008.

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

Diritto:

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

1.2 Il ricorso è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (art. 52 PA).

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

1.4 Oggetto litigioso nella procedura davanti al Tribunale amministrativo federale può essere solamente la decisione su reclamo dell'autorità inferiore. Eventuali decisioni anteriori rese dalle istanze inferiori non possono quindi essere contestate in questa sede, essendo state sostituite dalla decisione su reclamo (DTF 130 V 138 consid. 4.2; decisione del Tribunale amministrativo federale A-5875/2009 del 16 giugno 2010 consid. 1.1; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basilea 2008, cifra 2.7). Oggetto del litigio nel presente giudizio è di conseguenza la decisione su reclamo impugnata resa dall'AFC il 20 agosto 2008. La scrivente Autorità non entra pertanto nel merito del postulato "aggiornamento

parziale" del conto complementare no. 166'987 emesso il 7 marzo 2007.

Fatta eccezione per le considerazioni che precedono, il ricorso è ricevibile in ordine e deve essere quindi esaminato nel merito.

2.

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

2.2 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 (decisione del Tribunale amministrativo federale A-7933/2008 del 8 febbraio 2010 consid. 1.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., cifra 1.55).

2.3 Nella fattispecie, la ricorrente ha presentato un allegato ricorsuale indicando in maniera generica determinati fatti che a suo dire non sarebbero stati presi in dovuta considerazione da parte dell'autorità di prima istanza, senza tuttavia procedere ad allegazioni precise e sostanziate delle motivazioni atte a comprovare un annullamento in diritto della decisione qui litigiosa. In questo contesto, e alla luce degli atti di causa, lo scrivente Tribunale procede ad analizzare il ricorso presentato il 16 settembre 2008 considerando parte delle adduzioni ivi espresse, segnatamente la presunta violazione del principio della buona fede da parte dell'autorità inferiore (consid. 5), il fatto che l'AFC avrebbe operato un'errata ricostruzione in via d'apprezzamento della cifra d'affari non considerando la cessione di merci a prezzo di costo a familiari, amici e conoscenti (consid. 9) e, con riferimento alle sigaret-

te, utilizzando un coefficiente di maggiorazione non idoneo (consid. 10). Per quanto attiene le rimanenti considerazioni espresse nel gravame in modo generico, il presente Tribunale, sulla scorta del principio di articolazione delle censure, non entrerà nel merito della loro analisi.

3.
Il 1° gennaio 2010 sono entrate in vigore la nuova legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20) e la relativa ordinanza del 27 novembre 2009 (OIVA, RS 641.201). Giusta l'art. 112 cpv. 1 LIVA, fatto salvo l'art. 113 LIVA, le disposizioni del diritto anteriore e le loro prescrizioni d'esecuzione rimangono ancora applicabili a tutti i fatti e rapporti di diritto sorti durante la loro validità. Ne consegue che le operazioni effettuate prima del 1° gennaio 2010 restano soggette materialmente alla legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (vLIVA, RU 2000 1300) e all'ordinanza del 29 marzo 2000 ad essa relativa (OLIVA, RS 2000 1347), normative entrate in vigore il 1° gennaio 2001 (art. 94 vLIVA). Ciò vale anche per le tassazioni d'ufficio (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-5460/2008 del 12 maggio 2010 consid. 1.2.).

Nella misura in cui la presente procedura ha per oggetto una ripresa riguardante il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto per il periodo fiscale 1° semestre 2002 – 2° semestre 2006, la stessa soggiace dal punto di vista materiale alla vLIVA e all'OLIVA.

4.
In materia di imposta sul valore aggiunto, la dichiarazione e il pagamento dell'imposta avvengono secondo il principio dell'autotassazione (art. 46 segg. vLIVA; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. edizione, Zurigo 2002, pag. 421 segg.), il che implica che il contribuente è tenuto a dichiarare spontaneamente l'imposta e l'imposta precedente all'AFC (art. 46 vLIVA; decisioni del Tribunale federale 2A.109/2005 del 10 marzo 2006 consid. 2.1; 2A.304/2003 del 14 novembre 2003 consid. 3.5; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-12/2007 del 28 gennaio 2009 consid. 2.7 e A-1544/2006 dell'11 settembre 2008 consid. 3.1 e riferimenti ivi citati). Egli è quindi il solo responsabile del completo ed esatto assoggettamento delle sue operazioni imponibili e del calcolo corretto dell'imposta precedente. Giusta l'art. 47 cpv. 1 vLIVA, egli è inoltre tenuto a versare all'AFC l'imposta dovuta entro sessanta giorni dalla fine

del periodo di rendiconto. Il mancato rispetto di tali obblighi deve essere considerato una grave violazione, poiché mette in pericolo la corretta riscossione dell'imposta (decisioni del Tribunale amministrativo federale A-1531/2006 del 10 gennaio 2008 consid. 2.2; A-1397/2006 del 19 luglio 2007 consid. 2.2, entrambe con ulteriori rinvii).

5.
Nel suo gravame la ricorrente sostiene di non aver indicato la cifra d'affari sui conteggi semestrali, poiché alcuni funzionari dell'autorità inferiore l'avrebbero così consigliata. Da tale affermazione si ha che essa contesta la decisione presa dall'AFC poiché violerebbe il principio della buona fede.

5.1 Ancorato all'art. 9 della Costituzione federale (Cost., RS 101) e valido per l'insieme dell'attività dello Stato, il principio della buona fede conferisce all'amministrato, a certe condizioni, il diritto di esigere dalle autorità che si conformino alle promesse o alle assicurazioni fattegli e che non tradiscano la fiducia posta in esse (DTF 131 II 627 consid. 6.1, DTF 130 I 26 consid. 8.1, DTF 129 I 161 consid. 4; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6956/2008 del 3 giugno 2010 consid. 4.1 con riferimenti). Il principio della buona fede contraddistingue pure i rapporti tra le autorità fiscali e il contribuente; il diritto fiscale è tuttavia dominato dal principio della legalità, di modo che il principio della buona fede risulta avere in questo ambito un'influenza più limitata, soprattutto nei casi in cui vi entri in collisione (art. 5 Cost.; cfr. inoltre sempre DTF 131 II 627 consid. 6.1, DTF 118 Ib 312 consid. 3b; BLUMENSTEIN/LOCHER, op. cit., pag. 28).

5.2 Secondo la giurisprudenza, un'indicazione o una decisione dell'amministrazione possono obbligare quest'ultima ad acconsentire ad un amministrato di appellarvisi, quand'anche esse risultassero errate, a condizione che (a) l'autorità sia intervenuta in una situazione concreta nei confronti di una persona determinata, (b) che abbia agito nei limiti delle sue competenze o presunte tali, (c) che l'amministrato non abbia potuto rendersi conto immediatamente dell'erroneità dell'indicazione ricevuta, (d) che in base a tale indicazione quest'ultimo abbia preso disposizioni concrete alle quali egli non potrebbe rinunciare senza subire un pregiudizio, infine (e) che la regolamentazione in materia non sia cambiata posteriormente al momento in cui l'autorità ha formulato il suo avviso (fra le tante, DTF 131 II 627 consid. 6.1 con le citate referenze; decisione del Tribunale amministrativo federale A-

1391/2006 del 16 gennaio 2008 consid. 2.3; BEATRICE WEBER-DÜRLER, Neuere Entwicklungen des Vertrauensschutzes, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 103/2002, pag. 281 segg., con ulteriori rimandi a dottrina e giurisprudenza).
La sola circostanza che l'autorità abbia lasciato trascorrere un periodo di tempo relativamente lungo o, a seconda dei casi, anche lungo, senza intervenire, non permette di appellarsi al principio della buona fede per mantenere una situazione illegale. Affinché ci si possa eccezionalmente avvalere di tale principio occorre che l'Autorità sia stata messa al corrente della situazione e che l'abbia poi lasciata sussistere con piena cognizione di causa (DTF 107 Ia 121 consid. 1.c, ADELIO SCOLARI, Diritto amministrativo, Parte generale, Cadenazzo 2002, n. 630).

5.3 Nel caso concreto, come detto, la ricorrente adduce la propria buona fede sostenendo di non aver indicato la cifra d'affari per il periodo in esame secondo quanto comunicatole telefonicamente da vari funzionari dell'AFC. Sennonché, alla luce della giurisprudenza e della dottrina summenzionate, tale allegazione non può trovare conferma nell'applicazione del principio della buona fede. Infatti, dagli atti di causa non si evince alcuna promessa o rassicurazione operata da parte dell'autorità sulla quale la ricorrente potesse fare affidamento. Era difatti a lei chiaro che una radiazione dal registro dei contribuenti sarebbe potuta essere esaminata dall'autorità solo quando quest'ultima avrebbe ricevuto l'apposito formulario compilato entro i termini impartiti. Ne discende che la censura proposta dalla ricorrente circa la violazione del principio della buona fede da parte dell'autorità inferiore non può essere condivisa.

6.
6.1 Tra gli obblighi spettanti a ogni contribuente vi è in particolare quello della tenuta della contabilità (decisioni del Tribunale federale 2A.552/2006 del 1. febbraio 2007 consid. 3.1 e 2A.109/2005 del 10 marzo 2006 consid. 2.1 segg). Giusta l'art. 58 cpv. 1 vLIVA, il contribuente deve tenere i suoi libri di commercio in modo da consentire di constatare facilmente e con sicurezza i fatti importanti per determinare l'assoggettamento come pure per il calcolo dell'imposta e delle imposte precedenti deducibili. Se i documenti contabili non esistono o sono incompleti, o i dati presentati dal contribuente non corrispondono manifestamente alla realtà, l'AFC esegue una tassazione d'ufficio nei limiti del suo potere d'apprezzamento (art. 60 vLIVA). L'AFC è quindi

tenuta a stabilire l'ammontare dell'imposta dovuta solo nel caso in cui il contribuente non ossequia i suoi obblighi (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. edizione, Berna 2003, no. 1680 segg.). Una tassazione d'ufficio si giustifica pertanto in due casi distinti: da un lato, quando la tenuta dei libri contabili è insufficiente; dall'altro, quando la contabilità di un contribuente è formalmente corretta ma le indicazioni presentate non corrispondono manifestamente alla realtà ed è quindi in dubbio la sua forza probante (DTF 105 Ib 181 consid. 4a; decisione del Tribunale federale 2A.437/2005 del 3 maggio 2006 consid. 3.1; la già citata decisione del Tribunale amministrativo federale A-3503/2007 consid. 5.1.; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in: Archivi di diritto fiscale svizzero [ASA] 69, pag. 545).

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

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

ta d'imposta (decisione del Tribunale federale 2A.552/2006 del 1. febbraio 2007 consid. 3.2).

6.4

6.4.1 Quando l'AFC ritiene che vi siano elementi sufficienti per eseguire una tassazione d'ufficio, essa deve scegliere il metodo di stima che meglio le permette di prendere in considerazione le caratteristiche del contribuente in questione (decisioni del Tribunale federale 2C_426/2007 del 22 novembre 2007 consid. 3.2; 2A.253/2005 del 3 febbraio 2006 consid. 4.1; la già citata decisione del Tribunale amministrativo federale A-3503/2007 consid. 6.1 e riferimenti ivi citati), considerato che entrano in linea di conto sia i metodi tendenti a completare o ricostruire una contabilità lacunosa, sia quelli che si fondano su cifre derivanti dall'esperienza in relazione con i risultati parziali non contestati risultanti dalla contabilità (la già citata decisione del Tribunale federale 2C_253/2005 consid. 4.2; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6148/2007 del 7 dicembre 2009 consid. 4.2 con riferimenti; GAAC 69.109 n. 36 e 68.73 consid. 2b; ASA 63 pag. 239 e 52 pag 238 consid. 4).

6.4.2 Per poter eseguire una tassazione d'ufficio valutando nei limiti del suo potere d'apprezzamento le condizioni particolari esistenti nell'azienda in questione, è prassi dell'AFC – riconosciuta peraltro da giurisprudenza e dottrina – basarsi su dei coefficienti d'esperienza rilevati statisticamente dall'autorità in seguito a controlli effettuati presso altri contribuenti la cui contabilità è stata ritenuta corretta e attendibile (cfr. tra le varie sentenze del Tribunale federale in merito, 2A.693/2006 del 26 luglio 2007 consid. 5 e 2A.109/2005 del 10 marzo 2006 consid. 4.3; UELI MANSER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basilea 2000, n. 4 ad art. 60 LIVA; MOLLARD, op. cit, pag. 553 segg., PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basilea 2009, capitolo 6, n. 270 e segg con i numerosi riferimenti giurisprudenziali). L'AFC fa un uso corretto del suo potere d'apprezzamento nella misura in cui essa valuta i dati d'esperienza secondo criteri conformi e li applica tenendo conto delle particolarità regionali e individuali delle aziende contribuenti oggetto del procedimento in via d'apprezzamento (decisione del Tribunale amministrativo federale A-1429/2006 consid. 5.1.2).

6.5 Nell'ambito di una tassazione d'ufficio, il cui svolgimento è giustificato appunto perché l'AFC ha dimostrato che ne sono dati gli estre-

mi, la prova che le valutazioni svolte da quest'ultima non sono corrette rispettivamente che portano a risultati manifestamente errati, spetta al contribuente (cfr. al riguardo la già citata decisione del Tribunale amministrativo federale A-3503/2007 consid. 6.3.). Questo genere di tassazione ha, per necessità di cose, un carattere essenzialmente approssimativo e si fonda su presunzioni che possono essere invalidate soltanto da precise prove formali, in assenza delle quali la correzione di asserite inesattezze significherebbe sostituire all'approssimazione della valutazione l'incertezza risultante da dati incompleti e inconcludenti, in favore del contribuente reticente (cfr. ASA 53, pag. 363 consid. 3a e riferimenti ivi citati). È quindi necessario che l'assoggettato indichi chiaramente in che misura la pretesa fiscale debba essere minore di quella valutata dall'AFC, dimostrando che il risultato della valutazione è frutto di errori rilevanti. Solo in tal caso il Tribunale amministrativo federale sostituisce infatti il suo potere di apprezzamento a quello dell'autorità inferiore, correggendo la tassazione.

7.

7.1 Nella fattispecie, in occasione del controllo, l'AFC ha accertato, per i periodi fiscali compresi tra il 1° semestre 2002 – 2° semestre 2006 una tenuta della contabilità non conforme alle esigenze legali poste in ambito IVA. La ricorrente non ha difatti tenuto alcuna contabilità per il suddetto periodo né alcun libro di cassa, rendendo difatti impossibile la ricostruzione dettagliata degli incassi giornalieri. In siffatte circostanze, l'AFC ha di conseguenza ritenuto giustificato procedere con una tassazione d'ufficio per il periodo controllato. Considerando quale base di calcolo il costo delle merci utilizzate o vendute e valutando plausibili i valori degli acquisti di merce ripartiti per categoria (vino, caffè, bibite, birra, cucina e sigarette) comunicati dalla ricorrente in sede di controllo, l'AFC ha pertanto proceduto alla ricostruzione in via d'apprezzamento della cifra d'affari realizzata, applicando alle varie categorie di acquisti i coefficienti di supplemento risultanti dall'esperienza, adattandoli alle particolarità dell'azienda e alla sua situazione geografica. Gli acquisti di vino sono così stati maggiorati del 130%, gli acquisti di caffè dell'800%, gli acquisti di bibite del 210%, gli acquisti di birra del 220%, gli acquisti di generi alimentari per la cucina del 100% e gli acquisti di sigarette del 17,6%.

7.2 Da parte sua, la ricorrente, non contestando la legittimazione dell'AFC a procedere a una valutazione della cifra d'affari, lamenta sommariamente come la ricostruzione operata non abbia tenuto conto

negli acquisti di merci rientranti nella determinazione della cifra d'affari, dei prelievi di merce cedute a familiari, amici e conoscenti a prezzo di costo e all'infuori della gestione della sua attività. Parimenti, sostiene che il coefficiente di supplemento applicato alle sigarette non sia appropriato, siccome troppo elevato.

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

8.
Con riferimento al caso concreto, considerato che la ricorrente non ha tenuto alcuna contabilità e alcun libro di cassa, che non ha conservato i nastri di cassa, che le forniture di prestazioni e di beni non sono documentate e che quindi la ricostruzione dettagliata degli incassi giornalieri è di fatto impossibile, una tassazione d'ufficio si giustifica pienamente. Peraltro, come detto in precedenza, la ricorrente non contesta il principio della determinazione per apprezzamento della base di calcolo dell'imposta dovuta.

9.
La ricorrente sostiene che nella ricostruzione delle vendite, l'autorità di prima istanza a torto non abbia dedotto dagli acquisti di merci rientranti nella determinazione della cifra d'affari le merci cedute a familiari, amici e conoscenti a prezzo di costo e all'infuori della gestione della sua attività

Giusta l'art. 5 vLIVA soggiacciono all'imposta le seguenti operazioni eseguite dai contribuenti, a condizione che esse non siano espressamente escluse dall'imposta (art. 18): (a) le forniture di beni effettuate a titolo oneroso sul territorio svizzero, (b) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso sul territorio svizzero, (c) il consumo proprio sul territorio svizzero, (d) l'ottenimento a titolo oneroso di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero.

Come a giusto titolo ha rilevato l'AFC, la cessione di merce che la ricorrente ha effettuato a familiari, amici e conoscenti a prezzo di costo corrisponde ad una fornitura imponibile di merce conformemente al-

l'art. 5 cpv. 1 lett. a vLIVA. L'AFC ha calcolato l'imposta dovuta in base alla cifra d'affari stimata nel conto complementare n. 166'987 del 3 marzo 2007. Essendo stata la ricorrente autorizzata dal 28 dicembre 2000 a conteggiare l'imposta sul valore aggiunto per la sua attività tramite l'aliquota saldo del 5,2%, anche tali prestazioni realizzate senza margine di guadagno, ma comunque a titolo oneroso, sono sottoposte all'imposta secondo tale aliquota. Considerato tuttavia che la ricorrente non ha documentato in alcun modo le sue mere affermazioni, anche in questo caso il presente Tribunale non può far altro che constatare che alcun rimprovero può essere rivolto alla valutazione operata dall'autorità inferiore e quindi, la ricorrente deve sopportarne le conseguenze.

10.
Quanto alla ricostruzione della cifra d'affari sulla base dei coefficienti di maggiorazione degli acquisti, la ricorrente lamenta che la percentuale del 17,6% utilizzata riferita alle sigarette non sarebbe adeguata. Anche tale allegazione è tuttavia rimasta una semplice asserzione, non avendo cercato la ricorrente di provare in che modo il coefficiente applicato dall'autorità inferiore sarebbe stato inappropriato. Come detto in precedenza (cfr. consid. 6.4.2.), essendo divenuto l'uso di tali coefficienti da parte dell'autorità fiscale una prassi consolidata da giurisprudenza e dottrina, lo scrivente Tribunale non ha motivo di rimettere in discussione i medesimi. Inoltre, nella sua decisione, l'AFC ha esposto chiaramente le differenti tappe del suo ragionamento e del suo calcolo e ho mostrato di aver tenuto conto delle specificità dell'assoggettata. Ritenuto quindi che, come detto in precedenza, la tassazione d'ufficio ha un carattere essenzialmente approssimativo e si fonda su presunzioni che possono essere invalidate soltanto da precise prove formali e che la ricorrente ancora una volta non ha sostanziato la sua argomentazione portando elementi atti a dimostrare che la valutazione non è stata compiuta correttamente, essa deve sopportarne le severe conseguenze.

11.
In conclusione, questo Tribunale non può far altro che constatare che la ricorrente non ha saputo provare e indicare chiaramente in che misura la decisione su reclamo resa dall'AFC il 20 agosto 2008 debba essere annullata. Le censure esposte in maniera sommaria e le spiegazioni addotte non permettono di concludere che l'autorità di prima istanza abbia proceduto a torto con la tassazione d'ufficio e abbia

oltrepassato il suo potere d'apprezzamento nella valutazione dell'imposta dovuta per i periodi fiscali compresi tra il 1° gennaio 2001 e il 31 dicembre 2003. Nella misura in cui è ricevibile, il ricorso deve essere pertanto integralmente respinto con conseguente conferma della decisione impugnata.

12.
In considerazione dell'esito della procedura, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese processuali vanno poste a carico della ricorrente soccombente (art. 1 segg. Regolamento sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF; RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in fr. 1'800.-- (art. 4 TS-TAF), importo che verrà compensato con l'anticipo da lei versato il 14 ottobre 2008.

13.
Alla ricorrente non vengono assegnate ripetibili (art. 64 cpv. 1 PA).

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.
Per quanto ricevibile, il ricorso è respinto.

2.
Le spese processuali di fr. 1'800.-- sono poste a carico della ricorrente e interamente compensate con l'anticipo spese da lei versato.

3.
Non vengono assegnate ripetibili.

4.
Comunicazione a:

- ricorrente (atto giudiziario),
- autorità inferiore (n. di rif. 298 485 / 5005 / HEI; atto giudiziario).

Il presidente del collegio: La cancelliera:

Markus Metz Frida Andreotti

Rimedi giuridici:

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, 1000 Losanna 14 entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione (art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 della legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005 [LTF, RS 173.110]. Gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione: