i

Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Corte I
A-6152/2009

Sentenza del 22 marzo 2012

Composizione

Giudici Michael Beusch (presidente del collegio),
Markus Metz, Salome Zimmermann,
cancelliera Sara Friedli.

Parti

A._____,
c/o …,
ricorrente,

contro

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

Oggetto

Imposta sul valore aggiunto (1° trimestre 1995 – 3° trimestre 1999).

Fatti:

A.
L'A._____ SA, in X._____, il cui scopo è l'acquisto, la vendita, la locazione e la gestione di esercizi pubblici di ogni genere, come pure lo svolgimento di qualsiasi attività affine, ha assunto a far tempo dal 1° gennaio 2000 attivo e passivo della ditta individuale B._____, in X._____ (cfr. Foglio ufficiale svizzero di commercio [FUSC] n. *** del ***, pag. *** e n *** del ***, pag. ***). La B._____ è stata iscritta quale contribuente per l'imposta sul valore aggiunto (IVA) per il periodo dal 1° gennaio 1995 al 30 giugno 2000, col numero ***, presso l'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: AFC). L'A._____ è invece iscritta quale contribuente per l'IVA a far tempo dal 7 aprile 2000.

L'A._____ gestisce in particolare l'albergo C._____ di X._____ – precedentemente gestito dalla ditta individuale B._____ – la cui imposizione all'IVA delle prestazioni di alloggio per i periodi fiscali dal 1° gennaio 1995 al 30 settembre 1999 è oggetto del presente litigio. Per praticità, qui di seguito le suddette società vengono designate dallo scrivente Tribunale quale contribuente.

B.
Nei giorni 29, 30 novembre e 1° dicembre 1999, l'AFC ha esperito, per i periodi fiscali dal 1° gennaio 1995 al 30 settembre 1999, un controllo presso la contribuente (allora ditta individuale B._____). Dal controllo è emerso, oltre ad altri errori d'imposizione, in particolare che sulle copie delle fatture emesse da quest'ultima ai clienti per diverse prestazioni, fra le quali vi erano pure prestazioni di alloggio, figurava la dicitura IVA 6.5% rispettivamente 7.5% compresa, sebbene essa abbia imposto le prestazioni di alloggio all'aliquota speciale ridotta del 3% rispettivamente del 3.5%.

Durante il controllo, l'AFC ha accertato che su alcune copie delle fatture rimesse ai clienti, la contribuente aveva sostituito a mano l'aliquota normale con quella speciale. Per questi casi l'AFC ha dunque accettato l'imposizione al 3% rispettivamente al 3.5% mentre ha imposto le altre prestazioni d'alloggio all'aliquota normale del 6.5% rispettivamente del 7.5%. L'AFC ha dunque allestito per i periodi fiscali dal 1° gennaio 1995 al 30 settembre 1999 il conto complementare (CC) n. 112 420 del 1° dicembre 1999 (cfr. doc. 3) concernente una ripresa fiscale di fr. 14'222.--, oltre accessori comprendente le seguenti rettifiche:

"1. Cifra d'affari
1.1. Cifra d'affari imponibile non dichiarata a torto
A Vendita veicolo (…)
B Vendita inventari diversi (…)
1.2 Cifre d'affari dichiarate all'aliquota speciale o ridotta ma imponibili all'aliquota normale. Giustificativi rilasciati ai clienti con l'indicazione IVA inclusa al 6.5% e IVA inclusa al 7.5%.
A. Prestazioni di alloggio
Prestazioni imponibili all'aliquota normale del 6.5%/7.5% in quanto le condizioni poste per l'assoggettamento al 3%/3.5% non risultano soddisfatte (vedi opuscolo "Modificazioni a partire dal 1° ottobre 1996" ai pt. 3 e 5). Quota imponibile determinata s. risultanze esercizio 1998. (…)
B. Forniture di olio e aceto (…)
C. Arrangiamenti (…)
2. Consumo proprio
2.1 Consumo proprio per cibi e bevande fornite ai figli (…)
2.2 Consumo proprio sulla quota privata alle spese d'automobile (…)
3. Imposta precedente
3.1 Doppia utilizzazione – vedi art. 32 OIVA (…)
4. Errore di calcolo nel determinare l'imposta
4.1 Consumo proprio per cibi e bevande (…)
4.2 Vito personale (…)
5. Imposta precedente (…)".

C.

Con scritto 9 dicembre 1999 la contribuente ha postulato lo stralcio dal succitato CC n. 112 420 del punto n. 1.2 lett. A concernente le prestazioni di alloggio. Essa ritiene che l'introduzione dell'aliquota speciale per le prestazioni di alloggio sarebbe avvenuta quando lei disponeva ancora di diversi formulari con menzione "IVA 6.5% compresa". Essa indica pertanto d'essersi munita di un timbro per apporre sulle fatture a fianco della voce "hotel" l'aliquota del 3%, in modo che il cliente potesse riconoscere al momento della deduzione dell'imposta precedente che l'aliquota era al tasso ridotto. Essa sottolinea tuttavia di non aver stampigliato la propria copia ritenendo che tale dicitura fosse necessaria unicamente per il destinatario. Quale prova ha prodotto alcune copie di fatture richieste ai suoi clienti sulle quali figura la correzione "IVA 3% compresa" (cfr. doc. 4).

Il 4 aprile 2000 la contribuente ha poi prodotto delle ulteriori copie di fatture con il timbro "IVA 3% compresa" (cfr. doc. 8).

D.
Con decisione 10 novembre 2004, l'AFC ha confermato l'intera ripresa fiscale di fr. 14'222.-- con accessori di cui al CC n. 112 420 del 1° dicembre 1999, considerando che le fatture emesse dalla contribuente non sono dei giustificativi atti a comprovare l'imposizione di prestazioni di alloggio all'aliquota ridotta in quanto indicano l'IVA del 6.5% o del 7.5% compresa e non l'IVA del 3% o del 3.5% compresa (cfr. doc. 11).

E.
Avverso la succitata decisione la contribuente ha interposto un reclamo in data 3 dicembre 2004, contestando nuovamente solo il punto n. 1.2 lett. A del CC n. 112 420 del 1° dicembre 1999, sostenendo che tutte le fatture da lei inviate all'AFC presentano la dicitura "IVA 3% compresa" ed è oggettivamente presumibile che detto timbro sia stato apposto su tutte le fatture da lei emesse. Essa ritiene dunque errato il punto n. 1.2 lett. A del suddetto CC, motivo per cui sarebbe da dedurre dall'importo totale da lei dovuto nei confronti dell'AFC (cfr. doc. 12).

F.
Con scritto 13 dicembre 2004 l'AFC ha confermato la ricezione del reclamo (cfr. doc. 13).

G.
Con scritto 9 luglio 2009 l'AFC ha poi invitato la contribuente a produrre tutte le copie delle fatture a sua disposizione relative alle prestazioni di alloggio contenenti la dicitura "IVA 3% compresa" per i periodi fiscali dal 1° ottobre 1996 al 31 marzo 1999 (cfr. doc. 14). Con scritto 10 agosto 2009 la contribuente ha ribadito la propria posizione, sottolineando d'aver già fornito i documenti a sostegno delle sue allegazioni (cfr. doc. 15).

H.
Con decisione 31 agosto 2009 l'AFC ha parzialmente accolto il reclamo. Essa, tenendo conto di alcune fatture prodotte dalla contribuente nelle quali è menzionata l'aliquota ridotta, ha corretto il CC n. 112 420 del 1° dicembre 1999 con la nota di credito n. 112 367 del 31 agosto 2009 di fr. 140.-- allegata alla suddetta decisione. In altre parole, l'AFC ha ridotto l'imposta dovuta dalla contribuente per il periodo dal 1° gennaio 1995 al 30 settembre 1999 a fr. 14'082.-- oltre accessori (cfr. doc. 16).

I.
Con ricorso 28 settembre 2009 l'A._____ (di seguito: ricorrente) ha impugnato la suddetta decisione, postulando l'accoglimento delle sue

osservazioni e l'annullamento dei contenuti pecuniari indotti al CC n. 112 420 del 1° dicembre 1999. La ricorrente sostiene in sintesi di aver apposto sulle fatture da lei emesse ai suoi clienti il timbro "IVA 3% compresa". Essa ritiene che la mancata trasposizione dell'indicazione "IVA 3% compresa" su tutte le copie delle fatture rimaste nei classificatori societari, vada considerata come una lacuna formale ai sensi dell'art. 45a dell'Ordinanza del 29 marzo 2000 relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (vOLIVA, RU 2000 1347), norma introdotta con la modifica del 24 maggio 2006 (RU 2006 2353) che si applicherebbe anche nel suo caso. A suo avviso, giusta l'art. 45a vOLIVA le lacune formali presenti sulle copie delle fatture da lei emesse non arrecherebbero alcuna perdita fiscale alla Confederazione, poiché su quelle consegnate ai clienti vi sarebbe la chiara dicitura "IVA 3% compresa". Non si giustificherebbe dunque una ripresa d'imposta.

J.
Con risposta 11 novembre 2009 l'AFC, contestando il ricorso e confermandosi nella propria decisione, indica che in concreto l'art. 45a vOLIVA non sarebbe applicabile, in quanto lei sarebbe in possesso della prova che non in tutte le fatture emesse dalla ricorrente l'aliquota per le prestazioni alberghiere è stata corretta. Poiché *in casu* vi sarebbe un rischio di perdita dell'imposta per la Confederazione, l'AFC ha dunque provveduto al recupero d'imposta in oggetto.

K.
Ulteriori fatti e argomentazioni verranno ripresi, per quanto necessario, 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 della Legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF, RS 173.32), riservate le eccezioni di cui all'art. 32 LTAF (cfr. art. 31 LTAF). In particolare, le decisioni finali rese dall'Amministrazione federale delle contribuzioni in materia di imposta sul valore aggiunto (di seguito: IVA) possono essere contestate dinanzi al Tribunale amministrativo federale conformemente all'art. 33 lett. d LTAF. La procedura dinanzi Tribunale amministrativo federale è retta dalla PA, in

quanto la LTAF non disponga altrimenti (art. 37 LTAF). Lo scrivente Tribunale è dunque competente per giudicare la presente vertenza.

1.2. La Legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20) 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). Analogamente all'art. 112 cpv. 1 LIVA, l'art. 93 cpv. 1 della Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (vLIVA, RU 2000 1300) stabilisce che fatto salvo l'art. 94 vLIVA, le disposizioni abrogate e le loro prescrizioni d'esecuzione rimangono ancora applicabili a tutti i fatti e rapporti di diritto sorti durante la loro validità. Nella misura in cui la fattispecie in esame concerne il periodo fiscale dal 1° trimestre 1995 al 3° trimestre 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), entrata in vigore il 1° gennaio 1995 (cfr. art. 86 vOIVA).

Per quel che concerne invece la procedura, fatto salvo l'art. 91 LIVA, 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 l'interpretazione restrittiva di detta disposizione, cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-2387/2007 del 29 luglio 2010 consid. 1.2, A-6986/2008 del 3 giugno 2010 consid. 1.2 e A-1113/2009 del 24 febbraio 2010 consid. 1.3). In merito all'apprezzamento delle prove, l'art. 81 cpv. 1 LIVA non entra in considerazione qualora il diritto materiale anteriore rimanga applicabile (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 1.2 con rinvii). Infine, la possibilità d'apprezzare anticipatamente le prove rimane ammissibile anche nel nuovo diritto e, *a fortiori*, per i casi pendenti (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 1.2 con rinvii e A-4785/2007 del 23 febbraio 2010 consid. 5.5; Messaggio del Consiglio federale concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto del 25 giugno 2008, in Foglio federale [FF] 2008 pag. 6151 seg.; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basilea 2009, pag. 1126 n. 157).

In definitiva, quale diritto materiale va applicata la vOIVA alla presente fattispecie, che – come detto poc'anzi – si riferisce al periodo fiscale dal 1° trimestre 1995 al 3° trimestre 1999. La procedura, al contrario, è retta dal nuovo diritto, ossia l'attuale LIVA, con le precisazioni appena esposte.

1.3. Pacifica è la legittimazione a ricorrere della società A._____, destinataria della decisione qui impugnata (cfr. art. 48 cpv. 1 PA). Pacifico è altresì che la stessa, in virtù dell'art. 23 cpv. 2 vOIVA, riprendendo passivo e attivo dell'allora ditta individuale B._____ (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. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-648/2009 del 15 dicembre 2011 considd. 1.3.1 - 1.3.2 e A-647/2009 del 13 dicembre 2011 considd. 1.3.1 - 1.3.2).

1.4. 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).

1.5. 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/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basilea 2008, n. m. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. ed., Zurigo/San Gallo 2010, n. 1758 segg.).

2.2. 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 (DTAF 2007/41 consid. 2; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3. ed., Berna 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 (DTF 122 V 157 consid. 1a; DTF 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. ed., Zurigo 1998, cifra 677). 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. MO-

SER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 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 II 70 consid. 1).

2.3. Se l'autorità di ricorso rimane nel dubbio 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 del Codice civile svizzero del 10 dicembre 1907 (CC, RS 210), 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. decisioni del Tribunale federale amministrativo A-4385/2009 del 19 dicembre 2011 consid. 1.2.2 con rinvii, A-4480/2010 del 30 novembre 2011 consid. 1.3.2 con rinvii e A-1739/2006 del 27 settembre 2007 consid. 6.3.1 con rinvii). Il principio inquisitorio non ha alcuna influenza sulla ripartizione dell'onere probatorio, poiché interviene ad un stadio anteriore (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-4385/2009 del 19 dicembre 2011 consid. 1.2.2 con rinvii).

Applicate al diritto fiscale, dette regole sulla ripartizione dell'onere probatorio presuppongono che l'amministrazione fiscale sopporti l'onere della prova delle circostanze di fatto che determinano l'imposizione o l'importo del credito fiscale, ovvero i fatti che fondano o aumentano l'imposizione. Invece, l'assoggettato assume l'onere della prova delle circostanze di fatto che diminuiscono o tolgono l'imposizione, ovvero i fatti che l'esonerano o riducono l'importo dell'imposta (cfr. decisioni del Tribunale federale 2C_814/2010 del 23 settembre 2011 consid. 5.4 e 2A.642/2004 del 14 luglio 2005 in: Archivi di diritto fiscale svizzero [ASA] vol. 75 pag. 495 e segg. consid. 5.4; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-4385/2009 del 19 dicembre 2011 consid. 1.2.3 con rinvii, A-3603/2009 del

16 marzo 2011 consid. 5.2 con rinvii e A-8017/2009 del 2 settembre 2010 consid. 2.8 con rinvii).

3.

3.1. In concreto va innanzitutto delimitato l'oggetto del presente litigio. Da un esame degli atti emerge che la ricorrente contesta unicamente il punto n. 1.2 lett. A del CC n. 112 420 del 1° dicembre 1999 relativa alla ripresa d'imposta di fr. 14'082.-- per le prestazioni d'alloggio. Come già indicato poc'anzi (cfr. *sub* lett. C, E e I), in sostanza essa sostiene d'aver fatturato tutte le proprie prestazioni d'alloggio all'aliquota ridotta del 3%, motivo per cui ritiene ingiustificata la ripresa d'imposta dell'AFC. Essa indica d'aver corretto le fatture emesse ai suoi clienti apponendo il timbro "IVA 3% compresa" al posto della dicitura "IVA 6.5% compresa", come risulterebbe dai documenti da lei prodotti. In sede di ricorso, per la prima volta la ricorrente fa appello all'art. 45a vOLIVA, ritenendo che l'assenza del timbro sulle copie delle fatture risultanti nella propria contabilità sarebbe una lacuna formale ai sensi di detta disposizione, che non arreca nessun danno alla Confederazione, in quanto ai suoi clienti ha fatturato l'IVA del 3%. In virtù di detta norma, la ripresa d'imposta dell'AFC sarebbe infondata.

Di fatto, quest'ultima censura è una nuova argomentazione di diritto ("nova in diritto"). Poiché in principio la stessa è ricevibile, essa va esaminata nel merito della presente procedura (cfr. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 917 n. 357 con rinvii; FRANK SEETHALER/FABIA BOCHSLER in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger (ed.), Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zurigo/Basilea/Ginevra 2009, n. 81 ad art. 52 PA; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 2.196 seg.)

Nella misura in cui la ricorrente non ha invece né contestato, né impugnato i restanti punti del CC n. 112 420 del 1° dicembre 1999, lo scrivente Tribunale non entra nel merito al riguardo della relativa ripresa d'imposta di fr. 4'226.--.

3.2. In definitiva, l'esame dello scrivente Tribunale si focalizzerà dapprima sulle esigenze in materia di fatturazione (cfr. considd. 4.1 - 4.2 del presente giudizio), e l'ammissibilità delle correzioni a posteriori di una fattura emessa dal fornitore (cfr. consid. 4.3 del presente giudizio). In seguito verranno esaminate le condizioni d'applicazione dell'art. 45a OLIVA citato dalla ricorrente (cfr. consid. 4.4 del presente giudizio). Infine, verrà stabilito se l'assenza dell'indicazione dell'IVA ad aliquota ridotta del 3%, rispettivamente del 3.5% sulle copie delle fatture della ricorrente giustifica la ri-

presa d'imposta in oggetto, dal momento che sulle stesse figura l'aliquota del 6.5% rispettivamente del 7% (cfr. consid. 5 del presente giudizio).

4.

4.1. L'IVA è retta dal principio dell'autotassazione. Secondo detto principio, spetta al contribuente constatare il proprio assoggettamento, determinare la base d'imposizione, calcolare e pagare l'imposta. È lui che stabilisce l'importo del credito fiscale. Il contribuente stesso è responsabile della corretta ed esatta imposizione delle operazioni imponibili, nonché del calcolo dell'imposta precedente deducibile. La tassazione è considerata conclusa, quando il contribuente consegna all'AFC il rendiconto IVA debitamente compilato (cfr. JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, la taxe sur la valeur ajoutée, Friborgo 2000, pag. 167; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 650 n. 203).

4.2. Giusta l'art. 28 cpv. 1 vOIVA su richiesta del destinatario assoggettato all'imposta, il contribuente, per la sua fornitura o prestazione di servizi, deve emettere una fattura contenente in particolare l'ammontare dell'imposta dovuta sulla controprestazione, nonché l'aliquota d'imposta. La fattura è un elemento essenziale del sistema IVA in quanto indica su che base l'imposta è stata prelevata e permette il recupero del l'imposta precedentemente versata. La fattura è un documento, ovvero uno scritto che deve servire come prova. Essa è destinata a provare l'esistenza dello scambio di prestazioni come pure l'aliquota d'imposta e l'importo dell'IVA. L'originale di detto documento è, di regola, emesso in favore del destinatario della prestazione ma il prestatore ne deve conservare una copia per giustificare le proprie scritture contabili (cfr. RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., pagg. 220-221; cfr. parimenti decisione del Tribunale federale 2C_561/2009 del 25 marzo 2011 consid. 4.1; decisione del Tribunale amministrativo federale A-8017/2009 del 2 settembre 2010 consid. 2.3 con rinvii). Quando menziona l'IVA, la fattura costituisce un documento giustificativo che attesta che l'autore della prestazione ha dedotto l'imposta precedente (o lo farà) e permette al suo destinatario d'ottenere la deduzione dell'imposta precedente. Il principio dell'autotassazione comporta una responsabilità accresciuta dell'autore della fattura che deve lasciarsi opporre le indicazioni menzionate in quest'ultima. La conseguenza – giusta il principio "IVA fatturata, IVA dovuta" – è che l'IVA fatturata, anche a torto, è dovuta. Un non assoggettato che emette una fattura menzionante l'IVA deve dunque saldarla. Lo stesso vale per l'assoggettato che fattura la propria prestazione ad un'aliquota troppo alta: egli è tenuto a contabilizzarla nel suo rendiconto a detta aliquota (cfr. DTF 131 II 185 consid. 5 con rinvii; decisioni del Tribunale federale 2C_561/2009 del 25 marzo

2011 consid. 4.2 e 2C_285/2008 del 29 agosto 2008 consid. 3.3; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-2512/2008 dell'8 settembre 2010 consid. 2.1 con rinvii e A-8017/2009 del 2 settembre 2010 consid. 2.3 con rinvii; NICOLAS SCHALLER/YVES SUDAN/PIERRE SCHEUNER/PASCAL HUGUENOT [ed.], TVA annotée, Jurisprudence, loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA] annotée, Ginevra/Zurigo/Basilea 2005, pag. 196).

4.3. Rimane riservato il caso in cui l'autore della fattura constata successivamente all'emanazione della fattura che l'IVA fatturata al destinatario è troppo alta o troppo bassa (se non addirittura inesistenze) e la corregge. Sia la vOIVA, che la vLIVA non prevedono alcuna norma specifica al riguardo. Secondo la pratica amministrativa, una fattura errata può essere rettificata a certe condizioni, che dipendono dalle circostanze concrete. In ogni caso, la correzione può però intervenire unicamente nei limiti della prescrizione (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 4.2 e A-2512/2008 dell'8 settembre 2010 consid. 2.2).

4.3.1. Una correzione da parte del fornitore è possibile, senza restrizioni, finché la stessa non è ancora stata saldata (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 4.2.1 con rinvii e A-2512/2008 dell'8 settembre 2010 consid. 2.2.1).

4.3.2. Una successiva correzione è possibile per mezzo dei formulari ufficiali 1310 e 1550 (denominati "Attestazione del fornitore della prestazione al beneficiario della prestazione per far valere la deduzione ulteriore dell'imposta precedente, malgrado una fatturazione formalmente insufficiente"), unicamente se le mancanze formali concernono degli elementi non essenziali della fattura. Ciò è il caso, se non sono stati indicati il numero d'immatricolazione del fornitore, la data o il periodo di fornitura rispettivamente della prestazione di servizi, il genere, l'oggetto e l'entità della fornitura o della prestazione di servizi, l'aliquota d'imposta o l'ammontare d'imposta in franchi svizzeri per le fatture emesse in valuta straniera. Per contro, i nomi e gli indirizzi del fornitore e del destinatario, nonché la controprestazione e l'ammontare dell'imposta dovuta rappresentano degli elementi essenziali la cui mancata indicazione non può essere sanata con l'inoltro a posteriori di detti formulari (cfr. DTF 131 II 185 consid. 3.3; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 4.2.2 con rinvii e A-2512/2008 dell'8 settembre 2010 consid. 2.2.2.1; decisione della Commissione federale di ricorso in materia di

contribuzioni [CRC] 2004-202 del 6 settembre 2006 consid. 4 bb/bbb; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 711 n. 118).

Se invece l'IVA fatturata si rivela troppo elevata o troppo bassa (errore di calcolo, applicazione di un'aliquota erronea, errata base d'imposizione), se è stata fatturata a torto o se non è stata del tutto fatturata (quando doveva esserlo), la correzione non interviene per mezzo dei formulari 1310 e 1550. Essa deve essere effettuata dal fornitore, al quale incombe d'emettere una nuova fattura o una nota di credito conforme alle esigenze formali, che faccia riferimento al documento giustificativo iniziale. Il fornitore è tenuto a contabilizzare il documento giustificativo supplementare, nonché a trasmetterlo al destinatario della prestazione, il quale deve provvedere ad una correzione dell'imposta precedente (cfr. decisione A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 4.2.2 con i numerosi rinvii).

4.4. Ciò posto, vanno ancora menzionati gli artt. 15a e 45a vOLIVA.

4.4.1. La vOLIVA è stata modificata il 24 maggio 2006 (RU 2006 2353) mediante in particolare l'introduzione di due nuove disposizioni, ossia gli artt. 15a e 45a vOLIVA. Sebbene dette modifiche siano entrate in vigore il 1° luglio 2006, l'AFC ha deciso d'applicare dette disposizioni non solo ai casi futuri, ma anche in maniera retroattiva a tutti i casi di contestazione ancora pendenti al 1° luglio 2006 (cfr. Trattamento delle lacune formali, pag. 2 *in fine* in: www.estv.admin.ch/documentazione/pubblicazioni/LIVA fino al 2009/Comunicazioni della prassi/Archivio/comunicazione della prassi – 2006 [06.03.2012]).

La giurisprudenza ha confermato l'applicazione retroattiva di dette disposizioni ai casi pendenti sottoposti alla vLIVA e/o alla vOIVA (cfr. decisioni del Tribunale federale 2C_814/2010 del 23 settembre 2011 consid. 5.1, 2C_614/2007 del 17 marzo 2008 consid. 3.5 e 2C_263/2007 del 24 agosto 2007 consid 4; cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-5627/2009 del 12 settembre 2011 consid. 5.1 con rinvii, A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid 4.3.1 con rinvii e A-8017/2009 del 2 settembre 2010 consid. 2.4.1 con rinvii). L'entrata in vigore il 1° gennaio 2010 della LIVA non ha alcuna incidenza sull'applicazione dell'art. 45a vOLIVA, questa norma continuando ad essere pertinente per le procedure pendenti al 1° gennaio 2010 (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-5627/2009 del 12 settembre 2011 consid. 5.1, A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 4.3.1 con rinvii e A-5876/2008 del 24 marzo 2010 consid. 3.2.2 con rinvii).

4.4.2. L'art. 15a vOLIVA concerne le fatture di cui difetta l'indicazione del fornitore o del destinatario. Gli altri vizi di forma inerenti alla fattura sono retti dall'art. 45a vOLIVA (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 4.3.2 con rinvii e A-8017/2009 del 2 settembre 2010 consid. 2.4.1).

4.4.3. In sostanza, l'art. 45a vOLIVA dispone che un vizio di forma non comporta alcuna ripresa formale se emerge o il contribuente dimostra che la Confederazione non ha subito perdite d'imposta per l'inosservanza di una prescrizione di forma prevista dalla legge o dalla vOLIVA in materia di allestimento di giustificativi. Le forme prescritte dalle norme legislative o/e dalla pratica amministrativa devono dunque essere applicate senza formalismo eccessivo, ma con pragmatismo. Ciò detto, è inconcepibile sostenere che l'art. 45a vOLIVA possa prevalere, se non addirittura cancellare, il tenore della legge stessa. Conviene tenere a mente che l'art. 45a vOLIVA riguarda unicamente i vizi di forma. Esso non tutela in alcun modo il contribuente contro l'esistenza di un vero vizio materiale o l'assenza della realizzazione delle condizioni materiali (cfr. decisioni del Tribunale federale 2C_486/2009 del 1° febbraio 2010 consid. 3.7 e 2C_470/2007 del 19 febbraio 2008 consid. 3.7; DTAF 2007/25 consid. 6.1; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-5627/2009 del 12 settembre 2011 consid. 5.2 con rinvii, A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 4.3.3 con rinvii, A-8017/2009 del 2 settembre 2010 consid. 2.4.2 con rinvii e A-1107/2008 del 15 giugno 2010 consid. 6.2).

Sapere cosa costituisce un vizio materiale o un vizio formale riveste un'importanza cruciale per l'applicazione di detta disposizione. Il Tribunale amministrativo federale ha ammesso la pertinenza dell'art. 45a vOLIVA nel caso di vizi formali che colpiscono gli elementi non essenziali della fattura, quali l'assenza del numero di contribuente del fornitore (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-1524/2006 del 28 gennaio 2008 considd. 3.4 e 4.2.2) o l'assenza dell'aliquota d'imposta (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-1483/2006 del 16 ottobre 2007 consid. 5.2.3; cfr. parimenti consid. 4.3.2 del presente giudizio). Per contro è acquisito che l'assenza stessa di una fattura (o di un giustificativo equivalente) costituisce una condizione materiale (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_263/2007 del 14 agosto 2007 consid. 5.2; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 4.3.3 con rinvii e A-8017/2009 del 2 settembre 2010 consid. 2.4.2 con rinvii). Inoltre, la fatturazione dell'IVA, anche se ingiustificata, non costituisce un vizio di forma suscettibile d'essere corretto tramite l'art. 45a vOLIVA (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3603/2009

del 16 marzo 2011 consid. 4.3.3 con rinvii e A-2512/2008 dell'8 settembre 2010 consid. 4.3.1).

4.5. 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. decisione del Tribunale federale 2A.220/2003 dell'11 febbraio 2004 consid. 2.2.2 con rinvii, in: ASA vol. 75 pag. 581; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-1605/2006 del 4 marzo 2010 consid. 3.2.1 con rinvii e A-6150/2007 del 26 febbraio 2009 consid. 2.2.1 con rinvii; decisione della CRC del 16 giugno 2003, in: Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione [GAAC] 68.22 consid. 3c con rinvii).

Giusta l'art. 47 cpv. 2 vOIVA (cfr. analogamente art. 58 cpv. 2 vLIVA e art. 70 cpv. 2 LIVA) 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. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 825 n. 80; cfr. parimenti per il caso in esame: "Istruzioni 1997", n. 938 [pubblicazione valida fino al 31 dicembre 2000] pubblicate in: Anton Pestalozzi/Paul Gmür/Jean Patry [Pestalozzi Gmür & Patry], La Taxe sur la Valeur Ajoutée, Vol. 2, Basilea ottobre 1997, no. II C b 5). Come già accennato poc'anzi (cfr. consid. 4.2 del presente giudizio), si sottolinea che il contribuente è tenuto a conservare in particolare le copie delle fatture da lui emesse al fine di provare le proprie scritture contabili, segnatamente l'aliquota IVA e l'importo IVA da lui fatturati concretamente.

5.

5.1. In concreto l'AFC nella decisione impugnata ha rilevato che durante un controllo esperito presso la ricorrente è emerso che per i periodi fiscali dal 1° gennaio 1995 al 30 settembre 1999, oltre ad altri errori d'imposizio-

ne, sulle copie di fatture emesse da quest'ultima ai clienti per diverse prestazioni, fra le quali vi erano pure prestazioni di alloggio, figura la dicitura "IVA 6.5% compresa", rispettivamente "IVA 7.5% compresa", sebbene essa abbia imposto le prestazioni di alloggio all'aliquota speciale del 3%, rispettivamente del 3.5%. L'AFC ha altresì accertato che su alcune copie delle fatture rimesse ai clienti, la contribuente ha sostituito a mano l'aliquota normale con quella speciale. Essa ha tenuto conto di dette modifiche accettando per dette fatture l'imposizione al 3% rispettivamente al 3.5% (cfr. decisione impugnata, pagg. 1-2 punti 2-3). Essa ha altresì sottolineato di non poter presumere – contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente – che tutte le fatture emesse dalla ricorrente rechino la dicitura con l'aliquota speciale, poiché lei dispone di fatture rilasciate da quest'ultima sulle quali l'aliquota d'imposta per le prestazioni di alloggio non è stata corretta (cfr. decisione impugnata, pag. 4 punto 16).

Dal canto suo, la ricorrente – richiamando quanto già sostenuto dinanzi all'AFC – sostiene che le fatture in originale da lei emesse e consegnate ai clienti sarebbero conformi alla normativa legale, di modo che le imperfezioni rilevate dall'AFC concernerebbero esclusivamente dei dettagli sulle copie delle fatture. (cfr. ricorso 28 settembre 2009, pag. 1). In sede di reclamo, essa ha spiegato che l'introduzione dell'aliquota speciale per le prestazioni di alloggio sarebbe intervenuta quando lei disponeva ancora di diversi formulari con menzione "IVA 6.5% compresa". Essa ha dunque indicato d'essersi munita di un timbro per apporre sulle fatture a fianco della voce "hotel" l'aliquota del 3%, in modo che il cliente potesse riconoscere al momento della deduzione dell'imposta precedente che l'aliquota era al tasso ridotto. Essa ha altresì sottolineato di non aver stampigliato la propria copia ritenendo che tale dicitura fosse necessaria unicamente per il destinatario. A sostegno della sua tesi essa ha prodotto alcune copie di fatture (cfr. reclamo 9 dicembre 1999 pag. 1 [doc. 4 dell'inc. AFD]). In sede di ricorso, la ricorrente ribadisce che non sarebbe solo presumibile, ma anche oggettivamente certo che tutte le fatture da lei emesse rechino il timbro "IVA 3% compresa". Non da ultimo sostiene che la mancata trasposizione dell'indicazione "IVA 3% compresa" su tutte le copie delle fatture rimaste nei classificatori societari andrebbe assimilata ad una lacuna formale che, a suo avviso, potrebbe essere sanata retroattivamente in applicazione dell'art. 45a vOLIVA (cfr. ricorso 28 settembre 2009, pagg. 2-3).

5.2. Al riguardo, lo scrivente Tribunale rileva che, come giustamente indicato dall'autorità inferiore, dagli atti dell'incarto emergono degli elementi che lasciano pensare che non tutte le fatture emesse dalla ricorrente ai suoi clienti siano state corrette mediante l'apposizione della dicitura "IVA

3% compresa", poiché sulle fatture prodotte dall'AFC figura la dicitura "IVA 6.5% compresa" (cfr. atti confidenziali allegati alla risposta 11 novembre 2009).

Come già indicato (cfr. considd. 4.3.1 - 4.3.2 del presente giudizio), la correzione di una fattura è possibile senza restrizioni prima del suo pagamento da parte del destinatario, mentre in seguito essa può intervenire unicamente mediante i formulari 1550 e 1310, rispettivamente mediante l'emanazione di una nuova fattura che corregge la precedente. Dagli atti dell'incarto non risulta che la ricorrente abbia ricorso a tali facoltà, motivo per cui l'IVA da lei fatturata, anche se a torto, deve da lei essere saldata.

Non l'aiuta poi invocare l'art. 45a vOLIVA, in quanto detta norma – sebbene applicabile ai casi retti ancora dalla vOIVA (cfr. consid. 4.4.1 del presente giudizio) – non risulta in concreto pertinente. Come già sottolineato (cfr. consid. 4.4.3 del presente giudizio), l'indicazione di un'aliquota IVA più elevata, rispetto a quella oggettivamente applicabile, non costituisce un vizio di forma suscettibile d'essere sanato in virtù dell'art. 45a vOLIVA. In difetto di correzioni, l'IVA fatturata, anche se a torto, deve dunque essere versata dalla ricorrente. Ciò stabilito, va altresì rilevato ch'essa non ha ad ogni modo provato l'assenza di pregiudizio per la Confederazione ai sensi dell'art. 45a vOLIVA, ritenuto che, come detto, dagli atti dell'incarto emerge la prova che non su tutte le fatture figura la dicitura "IVA 3% compresa" (cfr. citati atti confidenziali). Di fatto la ricorrente ha versato l'IVA al 3% (o del 3.5%) per le prestazioni di alloggio da lei fornite a terzi. Qualora il destinatario di una delle fatture da lei emesse con la dicitura l'IVA del 6.5% (o del 7%) compresa, dovesse aver diritto alla deduzione completa dell'imposta precedente ed esercitare detta prerogativa, ne risulterebbe pertanto una perdita d'imposta per la Confederazione.

Si ribadisce inoltre che i contribuenti IVA sono tenuti a conservare la propria documentazione contabile finché il credito fiscale non è prescritto, in particolar modo le copie conformi alle fatture emesse, in maniera a permettere alle autorità fiscali il facile controllo dell'IVA (cfr. consid. 4.5 del presente giudizio), ciò che tuttavia la ricorrente non ha fatto.

Poiché la ricorrente non ha apportato la prova che tutte le fatture da lei emesse per il periodo fiscale in esame indicano la dicitura "IVA 3% compresa", in applicazione delle regole sull'onere probatorio (cfr. consid. 2.3 del presente giudizio), è a giusta ragione che l'AFC ha provveduto alla riscossione a posteriori dell'IVA considerando che le prestazioni fornite dalla ricorrente sono state da lui fatturate ad un tasso del 6.5%, rispettiva-

mente del 7%. Ne discende che il ricorso non può che essere respinto, con conseguente conferma della decisione qui impugnata.

6.
In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese processuali vanno poste a carico della ricorrente (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]). Nella fattispecie esse sono stabilite in fr. 2'000.-- (art. 4 TS-TAF), importo che verrà integralmente compensato con l'anticipo spese di fr. 2'000.-- versato il 9 ottobre 2009 dalla ricorrente. Alla ricorrente non vengono assegnate ripetibili (art. 64 cpv. 1 PA).

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.
Il ricorso è respinto.

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

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

4.
Comunicazione a:

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

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

Il presidente del collegio:	La cancelliera:
Michael Beusch	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 della legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005 [LTF, RS 173.110]). Il termine rimane sospeso dal settimo giorno precedente la Pasqua al settimo giorno successivo alla Pasqua incluso (art. 46 cpv. 1 lett. a LTF). Il termine rimane sospeso dal 15 luglio al 15 agosto incluso (art. 46 cpv. 1 lett. b LTF). Il termine rimane sospeso dal 18 dicembre al 2 gennaio incluso (art. 46 cpv. 1 lett. c 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: