VPB 69.109

Decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni del 6 avrile 2005 nella causa X [CRC 2004-127]

Mehrwertsteuer (MWSTV). Revisionsbegehren. Ermessensveranlagung. Schätzung. Beweislast. Verjährung.

Art. 66 VwVG. Art. 37, Art. 40, Art. 47, Art. 48 MWSTV.

- Damit die Eidgenössische Steuerrekurskommission auf ein Revisionsbegehren eintreten kann, muss einer der in Art. 66 Abs. 2 VwVG genannten Gründe vorhanden sein, was vorliegend nicht der Fall ist (E. 19 bis 33).

- Reicht der Steuerpflichtige seine Mehrwertsteuerabrechnungen nicht ein, ist die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) berechtigt, eine Ermessenseinschätzung vorzunehmen (E. 34 bis 48). Es obliegt dem Steuerpflichtigen, der die Schätzung oder die verwendete Berechnungsmethode beanstandendet, die für die Feststellung, dass die Schätzung unrichtig war oder die ESTV im konkreten Fall ihren Ermessensspielraum überschritten hat, nötigen Elemente vorzubringen (E. 49 bis 55).

- Die Verjährung im Sinne von Art. 40 MWSTV wird gültig unterbrochen - und fängt von vorne zu laufen an - durch jede Handlung der Steuerverwaltung, welche deren Willen zur Weiterführung des Verfahrens betreffend Steuerpflicht und Steuerbezug bestätigt. Nachdem eine absolute Verjährung nicht existiert, ist die Verjährung vorliegend nicht eingetreten (E. 56 bis 67).

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Demande de révision. Taxation par appréciation. Estimation. Fardeau de la preuve. Prescription.

Art. 66 PA. Art. 37, art. 40, art. 47, art. 48 OTVA.

- Pour que la Commission de recours puisse entrer en matière sur une demande de révision, il faut encore que l'un des motifs au sens de l'art. 66 al. 2 PA soit réalisé, ce qui n'est pas le cas en l'espèce (consid. 19 à 33).

- Si l'assujetti ne remet pas ses décomptes TVA, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a la possibilité de procéder par voie d'évaluation (consid. 34 à 48). Il appartient au contribuable contestant l'estimation ou la méthode de calcul utilisée d'apporter les éléments permettant de considérer que l'estimation effectuée est erronée ou encore que l'AFC a, dans un cas particulier, outrepassé son pouvoir d'appréciation (consid. 49 à 55).

- La prescription au sens de l'art. 40 OTVA est valablement interrompue - et recommence à courir - par toute intervention de l'administration fiscale, qui confirme sa volonté de poursuivre la procédure d'assujettissement et de recouvrement de l'impôt. Faute de prescription absolue, la prescription ne peut être atteinte en l'espèce (consid. 56 à 67).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Domanda di revisione. Tassazione sulla base di una valutazione. Stima. Onere della prova. Prescrizione.

Art. 66 PA. Art. 37, art. 40, art. 47, art. 48 OIVA.

- Affinché la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni possa entrare nel merito di una domanda di revisione, deve esserci uno dei motivi elencati nell'art. 66 cpv. 2 PA, ciò che non è il caso nella fattispecie (consid. 19 a 33).

- Se il contribuente non presenta i propri calcoli dell'imposta sul valore aggiunto, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha il diritto di effettuare una valutazione (consid. 34 a 48). Tocca al contribuente, che contesta la stima o il metodo di calcolo utilizzato, produrre gli elementi necessari per l'accertamento che la stima era sbagliata o che nel caso concreto l'AFC ha superato il margine d'apprezzamento a sua disposizione (consid. 49 a 55).

- La prescrizione ai sensi dell'art. 40 OIVA è validamente interrotta - e ricomincia a decorrere dall'inizio - da ogni azione dell'amministrazione fiscale che ne conferma la volontà di continuare la procedura concernente l'obbligo fiscale e l'incasso dell'imposta. Dato che non esiste una prescrizione assoluta, nella fattispecie non vi è prescrizione (consid. 56 a 67).

Ritenuto:

1. che X esercita l'attività di «controllore di impianti a combustione», in qualità di socio di una società in nome collettivo debitamente iscritta a registro di commercio (giusta l'estratto del registro di commercio di A del 2 dicembre 2004) ed è iscritto nel registro dei contribuenti ai sensi dell'art. 17 dell'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA, RU 1994 1464 e ulteriori modifiche), rispettivamente ai sensi dell'art. 21 della legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20), dal 1° settembre 1996, ossia dall'inizio della sua attività, così come confermato dalla decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (CRC) del 10 ottobre 2000 (CRC 1998-080);

2. che, nella misura in cui X non inoltrò il rendiconto relativo ai periodi fiscali dal 3° trimestre 1996 al 4° trimestre 1999 (ossia dal 1° settembre 1996 al 31 dicembre 1999), l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) procedette ad una tassazione d'ufficio, valutando la cifra d'affari imponibile ed emettendo il conto complementare n. (...) del 16 novembre 2001 per un credito d'imposta sul valore aggiunto (IVA) pari a Fr. 40'000.00, oltre interessi di mora dal 30 ottobre 1998 (scadenza media), riservandosi la possibilità di un ulteriore controllo fiscale;

3. che con scritto del 30 novembre 2001 X contestò, tramite il suo patrocinatore, la correttezza del conto complementare summenzionato, considerando l'importo di Fr. 40'000.00 per i periodi citati manifestamente eccessivo, ritenuto che in base ad un calcolo provvisorio l'IVA dovuta dovrebbe ammontare a circa Fr. 25'000.00 (...);

4. che l'AFC invitò il contribuente, con scritti del 18 marzo e 12 giugno 2003, a trasmetterle i rendiconti mancanti per gli anni 1996-1998 entro il 31 maggio 2003;

5. che, in data 23 maggio 2003, X inoltrò i rendiconti IVA concernenti i periodi fiscali dal 1° trimestre al 4° trimestre 1999, dichiarando un importo di Fr. 8'008.35 per l'anno 1999, in data 1° marzo 2001 i rendiconti IVA concernenti i periodi fiscali dal 1° trimestre al 3° trimestre 2000 e, infine, il 16 marzo 2001 il rendiconto IVA concernente il 4° trimestre 2000 (...);

6. che l'AFC, con decisione formale del 14 luglio 2003, confermò integralmente l'importo del credito fiscale risultante dal conto complementare n. (...) per un importo valutato a Fr. 40'000.00 per l'IVA relativa ai periodi fiscali dal 1° settembre 1996 al 31 dicembre 1999, riservandosi un eventuale controllo fiscale ai sensi dell'art. 50 OIVA;

7. che X impugnò tale decisione con reclamo del 2 settembre 2003, postulando l'annullamento della decisione, essendo l'imposta dal 3° trimestre 1996 al 4° trimestre 1998 prescritta e l'imposta per l'anno 1999 debitamente onorata;

8. che, con decisione su reclamo del 29 giugno 2004, l'AFC ammise parzialmente il reclamo suddetto, correggendo la valutazione effettuata per i periodi fiscali in discussione e ottenendo un credito d'imposta di Fr. 28'000.00 per i periodi fiscali dal 3° trimestre 1996 al 4° trimestre 1998 (dal 1° settembre 1996 al 31 dicembre 1998) e un importo di Fr. 8'008.35 per i periodi fiscali dal 1° trimestre al 4° trimestre 1999 (dal 1° gennaio al 31 dicembre 1999), oltre interessi di mora dal 30 ottobre 1998 (scadenza media);

9. che, alla luce di quanto precede, l'AFC annesse alla suddetta decisione la nota di credito n. (...) del 28 giugno 2004, rettificando il conto complementare n. (...) contestato e attribuendo a favore di X l'importo di Fr. 3'991.65, corrispondente alla differenza tra l'importo IVA inizialmente valutato di Fr. 40'000.00 e gli importi stabiliti con la decisione su reclamo succitata (Fr. 8'008.35 e Fr. 28'000.00 equivalenti a Fr. 36'008.35 [...]);

10. che X (in seguito: il ricorrente) ha impugnato la decisione su reclamo precitata con ricorso dinanzi alla CRC, sostanziando il suo ricorso con le motivazioni che egli non ha potuto incassare dai suoi clienti gli importi IVA richiesti, ritenuto che essi si sarebbero rifiutati di pagare tale imposta alla luce dell'incertezza esistente, fino alla decisione del 10 ottobre 2000, sulla questione dell'assoggettamento IVA delle attività del ricorrente, che i crediti fiscali per gli anni 1996-1998 erano prescritti e, se ciò non fosse il caso, che essi dovevano al massimo ammontare a Fr. 18'600.00 (ossia Fr. 2'600.00 per l'anno 1996 e Fr. 8'000.00 per gli anni 1997 e 1998), tenuto conto dell'imposta risultante dalle dichiarazioni del ricorrente per l'anno 1999;

11. che il ricorrente con il suo ricorso sollecita parimenti in via principale la revisione della decisione della CRC del 10 ottobre 2000 nella causa CRC 1998-080, affinché l'inizio del suo assoggettamento sia fissato al 1° gennaio 2001;

12. che con risposta del 15 ottobre 2004, l'AFC chiede che il ricorso rispettivamente la domanda di revisione siano respinti con spese a carico del ricorrente;

13. che la CRC ha nuovamente invitato il ricorrente con lettera raccomandata del 9 dicembre 2004 - debitamente notificata il 10 dicembre 2004 - a completare il suo ricorso entro il termine di 30 giorni, inoltrando i rendiconti trimestrali IVA per i periodi fiscali contestati dal 1° settembre 1996 al 31 dicembre 1998;

14. che, con scritto del 15 dicembre 2004, il ricorrente ha, per il tramite del suo patrocinatore, completato il suo ricorso, valutando che l'importo d'imposta dovuto per i periodi fiscali in discussione ammontava complessivamente a Fr. 17'300.00, a correzione dell'importo di Fr. 18'600.00 inizialmente citato nel ricorso del 30 agosto 2004, e ha inoltre reiterato parte delle censure già sollevate;

15. che la CRC entra nel merito del ricorso, nella misura in cui esso è stato inoltrato entro i termini e rispetta le esigenze minime poste dagli artt. 51 e 52 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021);

16. che, a priori, occorre parimenti entrare nel merito della domanda di revisione, nella misura in cui essa può essere chiesta nel termine assoluto di dieci anni giusta l'art. 67 cpv. 1 PA;

17. che occorre inoltre confermare la competenza della CRC nella presente vertenza (art. 53 OIVA in relazione con l'art. 71a cpv. 1 PA);

18. che nella fattispecie l'art. 94 della legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20) non entra in considerazione e pertanto è applicabile ai fatti della presente vertenza unicamente l'OIVA, essendosi svolti prima del 1° gennaio 2001, ossia prima dell'entrata in vigore della legge federale precitata (v. Decreto del Consiglio federale del 29 marzo 2000 [RU 2000 1344]).

Considerato:

I.

19. che, di principio, le decisioni dell'autorità di ricorso sono cresciute in giudicato dal momento in cui esse non possono, o non possono più, essere impugnate con un mezzo di ricorso ordinario (Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, 2a ed., Berna 2002, pag. 692 seg. e riferimenti citati);

20. che la rigidità di questo principio è attenuata da un'eccezione, il rimedio della «revisione», che obbliga, unicamente a determinate condizioni, l'autorità di ricorso a riesaminare la sua decisione (Moor, op. cit., vol. II, pag. 693);

21. che, ai sensi dell'art. 66 cpv. 2 PA, l'autorità di ricorso procede alla revisione su domanda di una parte, se essa allega fatti o produce mezzi di prova nuovi e rilevanti (lett. a), prova che l'autorità di ricorso non ha tenuto conto di fatti rilevanti che risultano dagli atti o di determinate conclusioni (lett. b) oppure prova che l'autorità di ricorso ha violato le disposizioni sulla ricusazione, sull'esame degli atti o sul diritto di essere sentito (lett. c), nella misura in cui la domanda è indirizzata per scritto all'autorità di ricorso entro novanta giorni dalla scoperta del motivo di revisione, ma, al più tardi, entro 10 anni dalla notificazione della decisione su ricorso (art. 67 cpv. 1 PA; cfr. decisione della CRC del 12 gennaio 2004, nella causa R. [CRC 2003-154]);

22. che, giusta l'art. 66 cpv. 3 PA, i motivi di revisione precitati non danno diritto alla revisione, se avessero potuto essere sollevati nella procedura precedente la decisione su ricorso o con il ricorso contro la decisione (cfr. in particolare su questo punto, in materia fiscale, la decisione della CRC del 26 marzo 1999, nella causa H. [CRC 1998-184], consid. 2c);

23. che, qualora una decisione sia stata oggetto di ricorso, è di principio oggetto di una domanda di revisione la decisione dell'autorità di ricorso che ha statuito per ultima nella vertenza (Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2a ed., Zurigo 1998 n. 437 e 734; cfr. procedendo a una distinzione in funzione della

situazione, GAAC 60.37 consid. 1c; decisione non pubblicata della CRC del 22 dicembre 1994, nella causa O. [CRC 1994-006], consid. 2a);

24. che in effetti, quando il Tribunale federale entra nel merito, la sua decisione si sostituisce alla decisione impugnata, anche se essa è confermata (Jean-François Poudret. Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, volume I, Berna 1990, n. 5.3 ad art. 38 OG);

25. che, alla luce di quanto sopra, secondo la massima inquisitoria la CRC constata i fatti pertinenti e procede d'ufficio, se necessario, all'assunzione delle prove (cfr. art. 22 cpv. 1 dell'ordinanza del 3 febbraio 1999 concernente l'organizzazione e la procedura delle commissioni federali di ricorso e d'arbitrato, RS 173.31, che rinvia agli artt. 12 segg. e 29 segg. PA; cfr. tuttavia art. 2 cpv. 1 PA);

26. che, secondo la giurisprudenza, ci si può aspettare dal contribuente che invochi i fatti a suo vantaggio e fornisca parimenti le prove corrispondenti, se dovessero esserci dei dubbi in merito alla loro esattezza (Archivi di diritto fiscale svizzero [Archivi] 62 424 consid. 2b; decisione non pubblicata della CRC del 16 aprile 1999, nella causa C. [CRC 1998-001], consid. 4a/bb), ciò che è del resto confermato dall'art. 47 cpv. 1 OIVA, secondo cui il contribuente deve tenere i suoi libri di commercio in modo tale da consentire di constatare facilmente e in modo affidabile i fatti importanti per determinare l'assoggettamento come pure il calcolo dell'imposta e dell'imposta precedente;

27. che spetta al contribuente di stabilire i fatti che gli procurano vantaggi e all'amministrazione di dimostrare l'esistenza dei fatti che determinano un obbligo a suo favore, visto che l'omissione della prova è a detrimento della parte che intende derivare un diritto da un fatto non provato (decisione non pubblicata della CRC del 7 febbraio 2001, nella causa C. [CRC 2000-043], consid. 2b; Moor, op. cit., vol. II, pag. 258 segg., 263; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Basilea e Francoforte sul Meno 1991, n. 2021);

28. che, nel caso in esame, il ricorso sollecita la revisione della decisione della CRC del 10 ottobre 2000 concernente il ricorrente (CRC 1998-080), la quale confermava la decisione dell'AFC sulla questione dell'inizio dell'assoggettamento del ricorrente all'IVA dal 1° settembre 1996, ossia dalla data dell'inizio della sua attività a titolo indipendente in qualità di «controllore di impianti a combustione»;

29. che tale decisione, non essendo stata impugnata con ricorso dinanzi al Tribunale federale, è cresciuta in giudicato e beneficia dell'autorità materiale di cosa giudicata;

30. che la CRC non può riesaminare la decisione succitata, ormai divenuta definitiva ed esecutiva, poiché il ricorrente non fa valere alcun motivo pertinente di revisione ai sensi dell'art. 66 cpv. 2 PA;

31. che in effetti la censura derivante dalla disuguaglianza di trattamento che potrebbe esistere tra i controllori degli impianti di combustione del Ticino - il ricorrente indica a questo proposito che non è certo che tutti i controllori degli impianti di combustione siano stati, rispettivamente siano assoggettati all'IVA - non corrisponde a un motivo di revisione giusta l'art. 66 cpv. 2 lett. a-c PA e inoltre tale censura è già stata invocata nella procedura di ricorso antecedente senza che la CRC ne abbia tenuto conto;

32. che, in quest'ambito, le richieste di misure istruttorie del ricorrente, ossia le richieste di informazioni presso le differenti autorità in questione, tra le quali l'AFC e altre autorità cantonali del Ticino, per determinare se tutti i controllori degli impianti di combustione siano stati assoggettati all'IVA, purché siano adempiute tutte le altre condizioni di assoggettamento, non sono atte a modificare quanto precede e devono pertanto essere respinte;

33. che, alla luce di quanto precede, la domanda di revisione del ricorrente è manifestamente infondata e va pertanto respinta;

II.

34. che, in materia di IVA, la dichiarazione e il pagamento dell'imposta avvengono secondo il principio dell'autotassazione (art. 37 OIVA; cfr. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6a ed., Zurigo 2002, pag. 421 segg.), il che implica che il contribuente è tenuto a dichiarare spontaneamente l'imposta e l'imposta precedente all'AFC - egli è quindi il solo responsabile del completo ed esatto assoggettamento delle sue operazioni imponibili e del calcolo corretto dell'imposta precedente - e deve versare all'AFC l'imposta dovuta (imposta sulla cifra d'affari meno l'imposta precedente) entro sessanta giorni dalla fine del periodo di rendiconto (cfr. anche Commentario del Dipartimento federale delle finanze all'Ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto del 22 giugno 1994 [Commentario DFF][1], pag. 38), ritenuto che l'amministrazione stabilisce l'importo dell'imposta in luogo e vece del contribuente unicamente se quest'ultimo non adempie ai suoi obblighi (cfr. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, ed. francese curata da Marco Molino, Berna 1996, pag. 270);

35. che, giusta l'art. 47 cpv. 1 OIVA, il contribuente deve tenere i suoi libri di commercio in modo tale da consentire di constatare facilmente e in modo affidabile i fatti importanti per determinare l'assoggettamento come pure il calcolo dell'imposta e dell'imposta precedente (cfr. a questo proposito le «Istruzioni per i contribuenti IVA» dell'autunno 1994 e della primavera 1997 [Istruzioni 1994 o 1997, n. 870 segg.], rispettivamente l'opuscolo «IVA Organizzazione contabile» del mese di febbraio 1994), affinché ogni operazione possa essere celermente verificata, partendo dai singoli giustificativi, attraverso la contabilità fino al rendiconto IVA e viceversa (art. 47 cpv. 1 OIVA in relazione con il n. 882 delle Istruzioni 1994 e 1997, rispettivamente l'opuscolo succitato «IVA Organizzazione contabile», pag. 11; Archivi 66 67 consid. 2a; GAAC 64.83 consid. 2, GAAC 63.94 consid. 4a, GAAC 63.25 consid. 3a; TVA/MWST/VAT-Journal 4/98, pag. 168 segg., consid. 6a/a);

36. che, conformemente all'art. 48 OIVA, se i documenti contabili non esistono o sono incompleti o i dati presentati non corrispondono manifestamente alla fattispecie reale, l'AFC esegue una tassazione d'ufficio in base ad una valutazione nei limiti del suo potere d'apprezzamento, facendo attenzione ad adottare il metodo di valutazione che meglio le permette di tener conto delle condizioni particolari esistenti nella ditta in questione (GAAC 64.83 consid. 3a, GAAC 63.27 consid. 4a e b; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in Archivi 69 550 segg.), considerato che entrano in linea di conto sia i metodi tendenti a completare o ricostruire una contabilità deficiente sia quelli che si fondano su cifre derivanti dall'esperienza in relazione con i risultati parziali non contestati risultanti dalla contabilità (Archivi 63 239, 52 238 consid. 4);

37. che la tassazione d'ufficio precitata può essere sia interna, sia esterna, la tassazione interna intervenendo senza e su riserva

di un controllo sul posto, in seguito al mancato inoltro dei rendiconti, mentre la tassazione esterna essendo al contrario eseguita a seguito di un controllo sul posto (su questa distinzione, cfr. Mollard, op. cit., pag. 520 segg.);

38. che nell'ambito di un'eventuale procedura di ricorso, il contribuente può contestare la valutazione della cifra d'affari in quanto tale e ha la possibilità di fornire i mezzi di prova necessari, per attestare l'erroneità della valutazione effettuata dall'amministrazione, essendo così precisato che, se le condizioni di tassazione d'ufficio sono adempiute, spetta al contribuente fornire la prova dell'erroneità della valutazione (cfr. a proposito dell'imposta sulla cifra d'affari [ICA], che già prevedeva la procedura della tassazione d'ufficio: Archivi 61 819 consid. 3a, 58 384 consid. 3b; decisione non pubblicata del Tribunale federale del 12 novembre 1998, nella causa E. AG [2A.55/1998], consid. 4, 6b e 6 e i riferimenti citati; a proposito dell'IVA: GAAC 64.47 consid. 5b; Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2000 II pag. 350; decisioni non pubblicate della CRC del 31 ottobre 2001, nella causa H. [CRC 2001-034], consid. 4c e del 29 ottobre 1999, nella causa H. [CRC 1998-102 e CRC 1998-103], consid. 5, confermata dal Tribunale federale in data 21 giugno 2000 [2A.580/1999]);

39. che, 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 (in relazione all'ICA, vedasi DTF 105 Ib 186 consid. 4c; Archivi 52 509; decisione non pubblicata della CRC del 26 agosto 1998, nella causa S. [CRC 1997-077], consid. 3a);

40. che, pertanto, la CRC sostituisce il proprio apprezzamento a quello dell'AFC unicamente qualora il contribuente dimostri che l'autorità inferiore ha commesso involontariamente importanti errori di apprezzamento nella valutazione, con la precisazione che, pur potendo rivedere la decisione impugnata sulla base dell'art. 49 PA con pieno potere di cognizione - tra cui la questione dell'adempimento delle condizioni di diritto materiale per procedere ad una tassazione d'ufficio -, la CRC si impone un certo riserbo nell'esame dell'adeguatezza di una tale decisione (GAAC 63.27 consid. 5c/bb; decisione non pubblicata della CRC del 26 agosto 1998, nella causa S. [CRC 1997-077], consid. 2a; Mollard, op. cit., pag. 557 segg.; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basilea e Francoforte sul Meno 1998, n. 2.62 in fine);

41. che, se il ricorrente intende contestare una valutazione interna dell'AFC, egli dispone di due mezzi per farlo: (i) in primo luogo può inoltrare i rendiconti trimestrali IVA corrispondenti ai periodi fiscali in discussione, debitamente completati e firmati, completando in modo credibile tutte le posizioni necessarie del rendiconto (GAAC 63.27 consid. 5c/bb); (ii) in secondo luogo, egli può contestare l'importo della valutazione interna, spiegando in che misura gli importi utilizzati dall'AFC non sono esatti, contestando gli elementi considerati dal fisco per procedere alla tassazione o ancora fornendo elementi pertinenti dai quali si evince che la tassazione contestata non è conforme alla realtà (decisione del Tribunale federale del 13 ottobre 1998, in Archivi 68 429 segg., 435 consid. 3d [RDAF 1999 II pag. 175 seg.]);

42. che, non è sufficiente spiegare unicamente i motivi per i quali i rendiconti non sono stati inoltrati (ad esempio, per problemi informatici), né semplicemente pretendere che la valutazione è sproporzionata o abusiva (decisione precitata del Tribunale federale del 13 ottobre 1998, consid. 3d);

43. che, se un contribuente, la cui imposta ha dovuto essere fissata mediante tassazione d'ufficio per il mancato inoltro dei rendiconti, fornisce i rendiconti necessari nell'ambito della procedura di reclamo o di ricorso, la valutazione è abitualmente sostituita da tali rendiconti, unicamente nella misura in cui essi appaiano credibili (cfr. GAAC 65.107 consid. 3b e GAAC 64.83 consid. 3b e 4);

44. che, a questo proposito, in caso di inoltro parziale dei rendiconti precitati da parte del contribuente concernenti unicamente una parte dei periodi fiscali toccati dalla tassazione d'ufficio contestata, l'importo derivante dalla tassazione d'ufficio deve essere ripartito in modo uguale sui differenti periodi e deve essere corretto in relazione al lasso di tempo per cui sono stati prodotti i rendiconti, l'autorità competente non dovendo di principio entrare nel merito del reclamo, rispettivamente del ricorso concernente i periodi fiscali per i quali non è stato inoltrato rendiconto alcuno (decisione della CRC del 12 dicembre 2000, in GAAC 65.85 consid. 5; si veda pure sulla problematica dell'inoltro parziale di rendiconti IVA, le decisioni non pubblicate della CRC dell'8 maggio 2003, nella causa S. [CRC 2002-121], del 31 gennaio 2002, nella causa S. [CRC 2000-077] e del 29 agosto 2001, nella causa T. [CRC 2000-019]);

45. che nella fattispecie il ricorrente non ha inoltrato i suoi rendiconti IVA dall'inizio del suo assoggettamento fissato per il 1° settembre 1996, confermato con decisione della CRC del 10 ottobre 2000 (CRC 1998-080);

46. che, in assenza di una dichiarazione del ricorrente, l'AFC ha giustamente proceduto ad una tassazione d'ufficio, fissando l'imposta, secondo il conto complementare n. (...) del 16 novembre 2001, per gli anni 1996-1999 (dal 1° settembre 1996 al 31 dicembre 1999) a Fr. 40'000.00 sulla base della cifra d'affari dichiarata dal ricorrente con il formulario di assoggettamento del 30 maggio 1997 per il periodo dal 1° settembre al 31 dicembre 1996 (cifra d'affari realizzata di Fr. 41'161.00 per quattro mesi di attività, ossia un importo annuale di Fr. 141'483.00 per l'anno 1996), nonché sulla base delle cifre d'affari realizzate nel corso dell'anno 2000, che ammontano a Fr. 183'853.75 secondo i rendiconti IVA inoltrati dal ricorrente, e dei primi sei mesi dell'anno 2001 - i cui importi non si evincono dall'incarto;

47. che da allora - su invito in tal senso dell'AFC con scritti del 18 marzo e del 12 giugno 2003 - il ricorrente ha inoltrato all'AFC alcuni rendiconti IVA, ossia il rendiconto IVA per l'anno 1999 debitamente compilato e firmato in data 23 maggio 2003, ciò che ha permesso all'AFC di correggere la valutazione fiscale succitata, tenendo conto dell'imposta dichiarata di Fr. 8'008.35 per l'anno 1999 (ivi comprese le deduzioni dell'imposta precedente), mantenendo tuttavia la valutazione effettuata per gli altri periodi fiscali considerati dal 4° trimestre 1996 al 4° trimestre 1998 (decisione impugnata e nota di credito allegata del 28 giugno 2004);

48. che tale modo di procedere e il metodo di calcolo usato dall'AFC appaiono prima facie corretti e devono pertanto essere confermati alla luce dei principi derivanti dall'autotassazione e dalla valutazione interna in caso di mancato inoltro dei rendiconti IVA ricordati sopra (consid. 34 segg.), l'amministrazione fiscale avendo confermato per i periodi fiscali per i quali il ricorrente non ha inoltrato alcun rendiconto IVA, la valutazione fiscale iniziale di Fr. 12'000.00 all'anno;

49. che le censure e spiegazioni del ricorrente non permettono di concludere che l'AFC abbia oltrepassato il suo potere d'apprezzamento nella valutazione dell'imposta dovuta per gli anni succitati ancora contestati, ritenuto che le sue uniche spiegazioni relative al modo di calcolare l'imposta sulla sola base dell'importo dichiarato per il 1999 non sono pertinenti e non possono essere tenute in considerazione;

50. che, al contrario, come si è visto, l'AFC si è fondata sulle uniche dichiarazioni del ricorrente relative alla sua cifra d'affari per l'anno 1996, rispettivamente per l'anno 2000, ossia su delle cifre d'affari che si situano tra Fr. 141'483.00 e Fr. 183'853.75, da cui risulta un'imposta al 6,5% rispettivamente al 7,5% variante tra Fr. 8'635.10 e Fr. 12'827.00 (senza deduzione dell'imposta precedente);

51. che il fatto che il ricorrente non abbia incassato dai suoi clienti l'intero importo IVA preteso dall'AFC, non modifica quanto precede, essendo in effetti sottolineato che, di principio, il fatto di non poter addebitare l'imposta richiesta non è di ostacolo alla sua riscossione (cfr. a tal proposito DTF 123 II 394 consid. 7 a 9 [tradotto in RDAF 1997 II pag. 756 seg.], DTF 122 I 215 consid. 3a/aa; si veda pure Archivi 69.892 segg., 894 e 895, consid. 2b e 2c/cc);

52. che inoltre il ricorrente, come ogni contribuente, non ha alcun diritto di pretendere che l'amministrazione proceda a un controllo fiscale (decisione del Tribunale federale del 6 gennaio 2003 nella causa Ausgleichskasse X. [2A.280/2002], consid. 6), e non è pertanto necessario entrare nel merito delle allegazioni del ricorrente secondo cui l'AFC avrebbe potuto, per scrupolo di equità, recarsi sul posto presso il ricorrente per esaminare con lui la situazione dei suoi conti;

53. che infine, malgrado le possibilità offerte al ricorrente a più riprese - anche dalla CRC - di inoltrare i rendiconti IVA per i periodi ancora litigiosi dal 1° settembre 1996 al 31 dicembre 1998, in particolare con lettera raccomandata del 9 dicembre 2004, egli non li ha finora trasmessi;

54. che a tal proposito la questione a sapere se la CRC può entrare nel merito delle argomentazioni complementari enunciate dal ricorrente con scritto del 15 dicembre 2004, ossia dopo la scadenza del termine assegnatogli a tale effetto, può restare indecisa, ritenuto che le motivazioni addotte devono essere respinte nella misura in cui riprendono in tutto o in parte quelle contenute nel ricorso;

55. che, alla luce di quanto precede, il ricorso deve essere respinto poiché il ricorrente non è stato in grado di provare che la valutazione effettuata dall'AFC era errata;

III.

56. che giusta l'art. 40 OIVA il credito fiscale si prescrive in cinque anni dalla fine dell'anno civile in cui è sorto (cpv. 1) e che la prescrizione è interrotta da qualsiasi atto di esazione o di rettifica da parte dell'autorità competente ed è sospesa finché i contribuente non può essere escusso in Svizzera (cpv. 2);

57. che in materia fiscale, una lettera dell'amministrazione indirizzata al contribuente è un atto sufficiente di interruzione della prescrizione, se essa menziona che un determinato stato di fatto è soggetto ad imposta (in merito all'ICA, decisione del Tribunale federale del 1° maggio 2002, in Archivi 73 237, 238 seg., consid. 3d [RDAF 2002 II pag. 392, 395]; Archivi 57 288 consid. 6, 47 328 consid. 4; cfr. parimenti la decisione della CRC del 31 marzo 2004, nella causa G. [CRC 2002-140], consid. 3f [riassunta nella Rivista fiscale 7-8/2004 pag. 576]; Markus Binder, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, Zurigo 1985, pag. 247; Commentario DFF, pag. 39), senza che sia necessario che questo stato di fatto sia completo e che tutti i fatti siano delucidati, né che vi sia indicato l'importo dell'imposta richiesta (Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Friborgo 2000, pag. 164; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2a ed., Losanna 1998, pag. 225), in quanto è sufficiente che il contribuente comprenda di che cosa si tratta (a proposito di ICA, Archivi 60 506 consid. 4);

58. che in ambito fiscale la giurisprudenza ha messo a punto la nozione di atti tendenti all'esazione, comprendenti non solo gli atti di riscossione dell'imposta, ma anche tutti gli atti ufficiali tendenti alla determinazione della pretesa fiscale che sono portati a conoscenza del contribuente, ciò che include, ad esempio, l'invio di un conto complementare, l'invio di un formulario di dichiarazione, l'intimazione per l'inoltro della dichiarazione o ancora la notificazione di una distinta provvisoria (cfr. decisione non pubblicata del Tribunale federale dell'11 giugno 2004 nella causa S. [2A.591/2003], consid. 4.2; DTF 126 II 1 consid. 2c e la giurisprudenza citata; Archivi 66 470 consid. 3c/bb);

59. che, conformemente alla giurisprudenza precitata, sono parimenti considerati atti di interruzione della prescrizione, anche se non fanno concretamente avanzare la procedura di tassazione, tutte le comunicazioni ufficiali - anche per telefax - che annunciano semplicemente una tassazione futura e il cui scopo è essenzialmente quello di interrompere la prescrizione, nella misura in cui esse portano a conoscenza del contribuente la volontà delle autorità di proseguire il loro lavoro in vista della concretizzazione del credito fiscale (in materia di ICA, decisione precitata del Tribunale federale dell'11 giugno 2004, consid. 4.2; DTF 126 II 1; Archivi 66 470 consid. 3c/bb; cfr. pure decisione del Tribunale federale del 1° maggio 2002, in Archivi 73 237, 238 seg., consid. 3d [RDAF 2002 II pag. 392, 395]);

60. che in regime di OIVA (come in regime di ICA) non esiste la prescrizione assoluta, il che significa che, dopo ogni interruzione, incomincia a decorrere un nuovo termine di prescrizione di cinque anni (cfr. in particolare, decisione del Tribunale federale del 1° aprile 2004, nella causa U. SA [2A.330/2002], consid. 6.2 e del 9 maggio 2000, nella causa S. SA [2A.327/1999], consid. 6b; decisione della CRC del 17 gennaio 2001, nella causa C. AG [CRC 1999-098], consid. 6a in fine [in GAAC 65.84, eccetto il considerando topico]);

61. che, nella fattispecie, l'AFC ha, sin dall'inoltro della dichiarazione di assoggettamento del ricorrente in data 30 maggio 1997, indirizzato diversi scritti a quest'ultimo per confermargli l'inizio del suo assoggettamento per il 1° settembre 1996, nonché per invitarlo ad inoltrare i suoi rendiconti IVA (lettere del 21 agosto 1997 e del 20 ottobre 1997; ...);

62. che, essendo stato in seguito contestato dal ricorrente il principio medesimo dell'assoggettamento, la CRC ha statuito in ultima istanza con decisione del 10 ottobre 2000, confermando l'inizio dell'assoggettamento del ricorrente per il 1° settembre 1996;

63. che a seguito di tale decisione su ricorso, l'AFC ha nuovamente invitato il ricorrente con scritto del 7 febbraio 2001 ad inoltrare i rendiconti IVA per i periodi fiscali in discussione (...) e, in mancanza di risposta, il 16 novembre 2001 ha emanato il conto complementare n. (...);

64. che quest'ultimo è stato corretto dall'AFC con decisione su reclamo del 29 giugno 2004 e con nota di credito del 28 giugno 2004 n. (...), a seguito dell'inoltro da parte del ricorrente del suo rendiconto IVA per l'anno 1999;

65. che con tale modo di procedere l'AFC ha confermato, ad ogni intervento presso il ricorrente, la sua volontà di proseguire la procedura di assoggettamento e di esazione dell'imposta per i periodi fiscali in discussione, significando così al ricorrente che la sua attività era soggetta all'imposta all'aliquota del 6,5% dal 1° settembre 1996, rispettivamente all'aliquota del 7,5% dal 1° gennaio 1999 e che il credito fiscale che ne risultava doveva essere percepito in conformità con le disposizioni legali in materia, e ha quindi validamente interrotto la prescrizione di cinque anni ai sensi dell'art. 40 OIVA, la quale ha ricominciato a decorrere dopo ogni atto di interruzione;

66. che alla luce di quanto precede, tenuto conto dei molteplici atti di interruzione della prescrizione, l'ultimo di essi datato 29 giugno 2004, appare chiaramente che la prescrizione non è ad oggi intervenuta, in mancanza di una prescrizione assoluta;

67 a 70. (ricorso respinto e spese)

[1] Gli stampati concernenti la vecchia OIVA del 1994 sono in vendita presso l'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale delle contribuzioni, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berna, o per fax 031 325 72 80.