



CRC 2005-154

Vice-presidente: André Moser
Giudici: Sarah Protti Salmina; Christine Sayegh
Cancelliera: Liliane Subilia-Rouge

Decisione del 27 aprile 2006

nella causa

X, ricorrente, ...

contro

Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berna, (rif. ...)

concernente

l'imposta sul valore aggiunto (LIVA);
tassazione d'ufficio

I. In fatto:

A.– La signora X esercita l'attività di parrucchiera ad A e non è iscritta nel registro dei contribuenti dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC).

B.– In seguito ad un controllo fiscale effettuato sul posto nei giorni 14 ottobre 2003, 28 novembre 2003 e 1° aprile 2004, l'AFC constatò che la contabilità presentata non era conforme alle esigenze legali. Per ricostruire la base di calcolo necessaria alla verifica delle condizioni d'assoggettamento l'AFC determinò in via d'apprezzamento la cifra d'affari realizzata nel corso dei periodi fiscali controllati. Ritenuto che, alla luce dei risultati ottenuti dalla precitata valutazione, le condizioni di assoggettamento risultavano adempiute nel corso del 2001, X fu iscritta quale contribuente nel registro tenuto dall'AFC a far tempo dal 1° gennaio 2002.

C.– L'AFC emise quindi il conto complementare n. ... del 23 aprile 2004 pari a Fr. 8'688.-- più interessi moratori dal 15 aprile 2003 (secondo una scadenza media) per l'IVA relativa ai periodi fiscali compresi tra il 1° gennaio 2002 e il 31 dicembre 2003.

D.– Con lettera del 18 maggio 2004 X formulò la richiesta di una decisione formale ai sensi dell'art. 61 LIVA, contestando l'esistenza delle basi per l'assoggettamento della sua attività di parrucchiera.

E.– Con decisione del 26 luglio 2004, l'AFC confermò il debito fiscale summenzionato risultante dal conto complementare n. X impugnò tale decisione con reclamo del 9 agosto 2004, contestando le basi ritenute per la valutazione dall'AFC e il superamento dei limiti previsti per l'assoggettamento all'IVA della sua cifra d'affari determinante. Con decisione su reclamo del 30 agosto 2005 l'AFC respinse il reclamo, confermando il debito fiscale risultante dal conto complementare contestato, sostenendo tra l'altro di aver fatto ampio uso del proprio potere d'apprezzamento, decidendo di applicare il metodo meno penalizzante per la contribuente, ed evidenziando che la contribuente non ha fornito le prove atte ad invalidare la tassazione d'ufficio.

F.– X (in seguito: la ricorrente) ha inoltrato ricorso dinanzi alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (in seguito: Commissione di ricorso) con allegato del 29 settembre 2005, sottolineando nuovamente il fatto che il metodo di calcolo non rispecchia la realtà e che pertanto la cifra d'affari realizzata non supera i limiti previsti per l'assoggettamento.

Con risposta dell'11 novembre 2005 l'AFC ha postulato il rigetto del ricorso con spese a carico della ricorrente.

Gli altri fatti saranno ripresi e sulle singole argomentazioni contenute nello scambio di scritti si ritornerà, nella misura in cui sarà necessario, nei considerandi di diritto della presente decisione.

II. In diritto:

1.– a) Conformemente all'art. 8 cpv. 1 delle disposizioni transitorie (disp. trans.) della vecchia Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 29 maggio 1874 in vigore fino al 31 dicembre 1999 (vCost.; RU 1, 3 e ulteriori modifiche) rispettivamente all'art. 196 n. 14 cpv. 1 della nuova Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost.; RS 101), il Consiglio federale era tenuto ad emanare le disposizioni di esecuzione relative all'IVA valide fino all'entrata in vigore della legislazione federale. Il Consiglio federale aveva quindi adottato l'OIVA. Il 2 settembre 1999 il parlamento ha accettato la LIVA, in vigore dal 1° gennaio 2001 (decisione del Consiglio federale del 29 marzo 2000; RU 2000 1346). L'OIVA è pertanto abrogata a partire da tale data.

La decisione impugnata concerne i periodi fiscali compresi tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2003 ; sono pertanto applicabili le disposizioni della LIVA.

b) Ai sensi dell'art. 65 LIVA in relazione con l'art. 71a cpv. 1 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA; RS 172.021) le decisioni su reclamo dell'AFC sono impugnabili con ricorso dinanzi alla Commissione di ricorso entro 30 giorni dalla notificazione. Nella fattispecie, la decisione su reclamo dell'autorità fiscale porta la data del 30 agosto 2005 e il ricorso quella del 29 settembre 2005. Il ricorso è stato quindi inoltrato entro il termine prescritto dall'art. 65 LIVA.

2.- a) L'IVA è retta dal principio dell'autotassazione, la cui importanza è già stata sottolineata dalla Commissione adita: esso è conforme all'idea della razionalità nella percezione dell'imposta (art. 37 OIVA, art. 46 LIVA; cfr. le decisioni del 16 febbraio 2000, in Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione [GAAC] 64.81 consid. 6a, del 18 settembre 1998 in GAAC 63.80 consid. 2a e del 25 agosto 1998 in GAAC 63.27 consid. 3a; cfr. anche la decisione non pubblicata del 13 luglio 2001, in re K. [CRC 1999-155], consid. 5d, confermata dal Tribunale federale il 19 aprile 2002; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^a ed., Zurigo 2002, pag. 421 seg.). Ne risulta per il contribuente la piena e completa responsabilità di verificare che la sua cifra d'affari venga imposta in maniera corretta. Pertanto, i doveri che incombono al contribuente risultano considerevolmente accresciuti e l'amministrazione non interviene nell'ambito della procedura per la determinazione del debito fiscale se non allorquando il contribuente non si comporta conformemente ai suoi obblighi (Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe sur la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, ed. francese curata da Marco Molino, Berna 1996, pag. 271). Dal contribuente sottoposto al principio dell'autotassazione si può quindi pretendere ch'egli faccia prova di una particolare conoscenza degli obblighi che gli incombono in virtù della legge (Archivi di diritto fiscale [di seguito: Archivi]vol. 48 pag. 433 consid. 3 in fine).

b) Giusta l'art. 47 cpv. 1 OIVA, risp. 58 cpv. 1 LIVA, 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 delle imposte precedenti deducibili. L'AFC può emanare prescrizioni speciali a questo riguardo, ciò che ha fatto con la pubblicazione delle "Istruzioni per i contribuenti IVA" dell'autunno 1994 e della primavera 1997 (Istruzioni, n. 870 segg.) nonché con l'opuscolo "IVA Organizzazione contabile" del febbraio 1994. Il contribuente deve garantire che le operazioni commerciali, a partire dal singolo giustificativo fino al rendiconto IVA, passando per la contabilità (e viceversa) possano essere ricostruite e verificate celermente (art. 47 cpv. 1 OIVA in relazione con il n. 882 delle Istruzioni, rispettivamente l'opuscolo IVA Organizzazione contabile, pag. 11; Archivi vol. 66 pag. 67 consid. 2a; GAAC 64.83 consid. 2, 63.94 consid. 4a, 63.25 consid. 3a; TVA/MWST/VAT-Journal 4/98, pag. 168 segg., consid. 6a/a). Le istruzioni 2001 sull'IVA

(Istruzioni 2001), redatte in seguito all'adozione della LIVA hanno ripreso gli stessi principi (cfr. n. 881 segg.).

c) aa) Secondo l'art. 48 OIVA, risp. 60 LIVA, se i documenti contabili non esistono o sono incompleti, o i dati presentati dal contribuente 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. La tassazione d'ufficio è una stima che l'autorità è tenuta ad operare in caso di lacune contabili. La tassazione d'ufficio può essere sia interna che esterna. La tassazione interna, operata senza e su riserva di un controllo sul posto, è effettuata a seguito del mancato inoltro dei rendiconti, mentre la tassazione esterna è effettuata a seguito di un controllo sul posto (su questa distinzione, cfr. Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in Archivi vol. 69 pag. 520 segg.; concernente la LIVA, GAAC 68.23 consid. 2b). Quando procede ad una tassazione d'ufficio l'autorità deve scegliere il metodo di stima che meglio le permette di tenere in considerazione le condizioni particolari che concernono la ditta in questione (GAAC 67.23 consid. 4a, 64.83 consid. 3a, 63.27 consid. 4a e b; Mollard, op. cit., pag. 550 segg.). Sono applicabili da una parte i metodi che tendono a completare o ricostruire una contabilità deficiente e dall'altra parte quelli che si fondano su dati basati sull'esperienza in relazione con i risultati parziali incontestati che risultano dalla contabilità (cfr. decisioni non pubblicate della Commissione di ricorso del 15 febbraio 2006, nella causa V. [CRC 2005-076], consid. 3a/cc, dell'11 agosto 2005, nella causa K. [CRC 2004-159] consid. 4d ed i riferimenti ivi citati; GAAC 68.73 consid. 2b; Archivi vol. 63 pag. 239, vol. 52 pag. 238 consid. 4).

bb) Se le condizioni per procedere ad una tassazione d'ufficio sono adempiute, il ricorrente deve dimostrare che la valutazione effettuata è errata (cfr. in merito all'ICA, che già prevedeva la procedura della tassazione d'ufficio: Archivi vol. 61 pag. 819 consid. 3a, vol. 58 pag. 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 ivi citati; in merito all'IVA: GAAC 64.47 consid. 5b [RDAF 2000, 2^a parte, pag. 350]; decisioni non pubblicate della Commissione di ricorso del 31 ottobre 2001, nella causa H. [CRC 2001-034], consid. 4c, e del 29 ottobre 1999, nella causa H. [SRK 1998-102 e SRK 1998-103], consid. 5, confermata dal Tribunale federale in data 21 giugno 2000 [2A.580/1999]). Nella misura in cui l'AFC ha il diritto e il dovere di rettificare l'importo dovuto con una valutazione d'ufficio, spetta al contribuente, che ha presentato una contabilità inesatta e che non è in grado di dimostrare che la valutazione effettuata dall'amministrazione non corrisponde manifestamente alla realtà, di sopportare gli svantaggi di una situazione illegale che egli stesso ha originato (GAAC 67.82 consid. 4a/cc). Solo qualora il contribuente dimostri che l'amministrazione ha commesso importanti errori di valutazione nel calcolo della tassazione d'ufficio, la Commissione di ricorso può sostituire il suo apprezzamento a quello dell'istanza inferiore.

Pur se sulla base dell'art. 49 PA la Commissione di ricorso può di principio riesaminare la decisione impugnata con pieno potere di cognizione, essa si impone un certo riserbo nell'esame dell'opportunità di una decisione riguardante una valutazione d'ufficio. Avuto tuttavia riguardo al carattere di istanza specializzata, la limitazione del potere d'esame non è così estesa come quella applicata dal Tribunale federale, quando le decisioni su reclamo potevano essere direttamente

impugnate presso la massima istanza. Del resto la Commissione di ricorso esamina con pieno potere di cognizione se le condizioni di diritto materiale per procedere ad una tassazione d'ufficio sono adempiute (GAAC 63.27 consid. 5c/bb; decisione non pubblicata del 26 agosto 1998, nella causa S. [CRC 1997-077], consid. 2a; Mollard, op. cit., pag. 557 seg.; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basilea e Francoforte-sul-Meno 1998, n. 2.62 in fine).

3.– a) aa) È assoggettato all'imposta chiunque svolge un'attività indipendente, commerciale o professionale, diretta al conseguimento di entrate, anche se non vi è fine di lucro, nella misura in cui le sue forniture, le sue prestazioni di servizi e il consumo proprio in Svizzera superino complessivamente Fr. 75'000.-- annui (cfr. art. 21 cpv. 1 LIVA).

bb) Queste disposizioni concernono ogni attività economica esercitata in modo durevole e indipendente, ciò che è di principio il caso dell'attività svolta da una persona giuridica che agisce in nome proprio. Tale attività non deve inoltre essere svolta a titolo puramente gratuito, senza che sia tuttavia necessario che essa persegua un fine di lucro o che comporti un utile (decisione del Tribunale federale del 3 novembre 2000, in Archivi vol. 71 pag. 4040 consid. 4b/bb; si vedano pure i riferimenti citati; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berna 1999, pag. 172 segg.; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Berna 1994, pag. 71 a 75; Peter Spinnler, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in Archivi vol. 63 pag. 393 segg., 395 seg.).

b) Per quel che concerne l'inizio dell'assoggettamento, esso si calcola dalla fine dell'anno civile in cui è stata conseguita la cifra d'affari determinante, ossia Fr. 75'000.-- (art. 28 cpv. 1 LIVA; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse – la taxe sur la valeur ajoutée, Friburgo 2000, pag. 108 segg.). Accanto al limite precitato di Fr. 75'000.-- l'art. 25 cpv. 1 lett. a LIVA prevede un secondo limite, al di sotto del quale un imprenditore non può essere assoggettato all'IVA. Ai sensi di questa disposizione, gli imprenditori la cui cifra d'affari annua non superi Fr. 250'000.-- non sono assoggettati all'imposta se l'imposta rimanente, ossia la differenza tra l'imposta sulla cifra d'affari e l'imposta precedente, non superi normalmente Fr. 4'000.-- annui (in relazione all'art. 19 cpv. 1 lett. a OIVA, il cui tenore è analogo, cfr. decisione del Tribunale federale del 20 settembre 2000, pubblicata in Archivi vol. 71 pag. 57 consid. 2; decisione non pubblicata della Commissione di ricorso del 10 febbraio 2004 nella causa M. [CRC 2003-081], consid. 2a; decisione della Commissione di ricorso del 20 gennaio 2003, in GAAC 67.79 consid. 2a; del 9 dicembre 2002, in GAAC 67.51 consid. 2a/aa e del 3 dicembre 1998, in GAAC 63.76 consid. 3; Camenzind / Honauer, op. cit., pag. 199).

4.– a) Nella fattispecie, si evince dai fatti che i documenti contabili prodotti dalla ricorrente non soddisfano le esigenze legali. L'assenza di registrazioni di cassa così come di libri di cassa completi non permette di stabilire facilmente e in modo affidabile le operazioni determinanti per il calcolo dell'IVA. Non esiste alcun documento giustificativo che permette di

controllare i movimenti giornalieri di liquidità. Nella procedura di ricorso la ricorrente ha prodotto un'agenda dell'anno 2003 in cui sono annotati per ogni giorno lavorativo il nome dei clienti, la prestazione fornita e l'importo di quest'ultima. Tuttavia l'AFC evidenzia, e la ricorrente lo ammette, che l'indicazione degli importi fatturati e delle entrate giornaliere è stata aggiunta dalla ricorrente dopo il controllo dell'AFC. Questo elemento indebolisce considerevolmente la forza probante del documento prodotto, che non è sufficiente per rimettere in questione il principio di una tassazione d'ufficio. Inoltre esso concerne unicamente l'anno 2003.

L'esecuzione di una tassazione d'ufficio da parte dell'AFC si rivela giustificata nel principio. Non vi sono da parte della Commissione di ricorso osservazioni da formulare nemmeno in merito al metodo scelto dall'AFC. Quest'ultima ha esposto chiaramente le differenti tappe del suo calcolo ed ha mostrato di aver tenuto conto delle circostanze particolari del caso in esame, ritenendo per la valutazione del salario della ricorrente un importo inferiore all'importo minimo previsto dal contratto collettivo di lavoro applicabile alla professione per un lavoratore senza titolo di studio (Fr. 36'000.--). L'AFC si è inoltre in parte distanziata, a favore dell'assoggettata, dai coefficienti di esperienza di portata generale, ammettendo che gli acquisti di merci rappresentano il 15,5%-20.1% e non l'11-12% delle entrate e che il margine d'utile lordo ammonta al 40% e non al 45%. I coefficienti di esperienza sono stabiliti sulla base dei dati raccolti in occasione del controllo fiscale, che la Commissione non ha motivo di rimettere in discussione. Occorre inoltre rilevare che l'importo degli acquisti di merci ritenuto dall'AFC corrisponde alle cifre che figurano nella contabilità della ricorrente. A proposito degli acquisti di merci la ricorrente sosteneva con il reclamo che « la fluttuazione degli acquisti negli anni in questione è dovuta ad un incremento dei medesimi al fine di ottenere dal fornitore apparecchiatura in omaggio o a prezzo speciale [...] le vendite di detta merce sono state effettuate con un margine di guadagno minimo al fine di liquidare quanto acquistato ». Con decisione su reclamo l'AFC ha osservato che queste affermazioni non erano documentate. Con il ricorso la ricorrente ha semplicemente indicato di aver fornito i documenti comprovanti tali affermazioni senz'altra motivazione. I documenti ai quali si riferisce la ricorrente (ossia le fatture dei fornitori di prodotti) non permettono tuttavia di confermare la sua tesi.

La ricorrente contesta il risultato della valutazione adducendo che « nella fattispecie del calcolo dell'imponibile non possiamo avallare il vostro metodo di calcolo in relazione al tariffario applicato dalla Signora X in quanto risulterebbero prestazioni insostenibili per una persona indipendente che svolge l'attività in solitaria senza ricorrere a personale. Come menzionato nel nostro reclamo del 4 agosto 2004 le prestazioni risultanti dalla cifra d'affari da voi elaborate porterebbero con una cifra d'affari di Fr. 75'000.-- a prestazioni per 220 giorni lavorativi pari a 7.93 permanenti al giorno, a nostro giudizio insostenibili per un'unica persona. ». In merito al salario valutato dall'AFC, la ricorrente indica inoltre che « Gli utili risultanti dai conti annuali presentati dalla Signora X rispecchiano pienamente il suo fabbisogno esistenziale. E pertanto non riteniamo corretto imporre un reddito da salariato ad una persona che ha intrapreso un'attività che soddisfi le sue esigenze e non cerchi l'arricchimento. ».

Conformemente alla situazione giuridica sopra descritta, si rammenta che spetta al ricorrente fornire i mezzi di prova necessari per invalidare la valutazione effettuata dall'amministrazione. Ora, nella fattispecie, il ricorso contiene mere affermazioni e non è corredato dai documenti giustificativi atti a dimostrarne la fondatezza (in particolare non vi è nessun esempio di fatturazione al cliente e nessuna lista dei prezzi che confermerebbe l'argomento relativo al numero di prestazioni fatturate giornalmente). Visto che la ricorrente non è in grado di provare che la valutazione dell'amministrazione non corrisponde alla realtà, essa deve sopportarne le conseguenze.

La ricorrente contesta parimenti l'utilizzo da parte dell'AFC dei coefficienti di esperienza, sostenendo che essi non sono adeguati ad un commercio come il suo, situato in un piccolo villaggio e che pratica prezzi inferiori alla media. È tuttavia necessario che l'assoggettato che presenta una struttura di costi inusuale rispetto alla media, possa documentarla. La giurisprudenza e la dottrina hanno addirittura ammesso che dei dati contabili formalmente corretti potevano giustificare una tassazione d'ufficio in caso di sproporzione manifesta tra i risultati contabili e la cifra d'affari che si sarebbe potuta ottenere secondo l'esperienza, se tale divergenza non era motivata in modo plausibile (cfr. Mollard, op. cit., pag. 544 e i numerosi riferimenti di giurisprudenza citati; decisioni non pubblicate della Commissione di ricorso del 26 novembre 2004, nella causa B. [CRC 2004-062], consid. 4 e del 7 maggio 2003, nella causa F. [CRC 2002-029], consid. 2b/bb). Nella fattispecie, durante la procedura, la ricorrente ha fornito alcune spiegazioni relative alla modicità del suo utile lordo. Pur se tali indicazioni potrebbero giustificare parzialmente la struttura della cifra d'affari della ricorrente, esse non sono determinanti nel caso in esame e la Commissione di ricorso non è tenuta a prendere posizione in merito. Infatti occorre constatare che i documenti contabili a disposizione sono formalmente insufficienti e non permettono, come s'è visto, di stabilire in modo affidabile le operazioni determinanti per il calcolo dell'IVA. Non potendo verificare le cifre contabili della ricorrente, le spiegazioni da essa formulate non possono indurre la Commissione di ricorso ad annullare la valutazione dell'AFC.

b) Ne discende che la ricorrente è stata assoggettata a giusto titolo all'IVA a partire dal 1° gennaio 2002, ritenuto che gli importi determinanti per l'assoggettamento sono stati superati durante l'anno 2001.

5.- Alla luce dei considerandi che precedono, il ricorso deve essere respinto, e la decisione dell'AFC confermata. Visto l'esito della vertenza, le spese di procedura, comprensive della tassa di decisione e delle tasse di cancelleria, vanno poste a carico della ricorrente e ciò in virtù dell'art. 63 cpv. 1 PA. L'autorità di ricorso computa, nel dispositivo, l'anticipo versato (art. 63 cpv. 4 PA) sulle spese processuali e rimborsa un'eventuale eccedenza (art. 1 e segg., in particolare art. 5 cpv. 3 dell'ordinanza del 10 settembre 1969 sulle tasse e spese nella procedura amministrativa [RS 172.041.0]).

Per questi motivi,

la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni, deliberando per via di circolazione degli atti in applicazione dell'art. 23 cpv. 1 dell'ordinanza concernente l'organizzazione e la procedura delle commissioni federali di ricorso e di arbitrato (RS 173.31)

pronuncia:

1. Il ricorso di X del 29 settembre 2005 è respinto e la decisione dell'Amministrazione federale delle contribuzioni del 30 agosto 2005 è confermata.
2. Le spese processuali comprensive della tassa di decisione e di quelle di cancelleria pari a Fr. 1'000.-- sono poste a carico della ricorrente e computate sull'anticipo spese di Fr. 1'000.-- versato.
3. La presente decisione è notificata per iscritto alla ricorrente per il tramite del suo patrocinatore ed all'Amministrazione federale delle contribuzioni.

Indicazione del rimedio giuridico

La presente decisione è notificata per iscritto alle parti. Essa può essere impugnata entro trenta giorni dalla notifica mediante ricorso di diritto amministrativo al Tribunale federale (art. 97 e segg. della legge federale del 16 dicembre 1943 sull'organizzazione giudiziaria [OG; RS 173.110]), **ad eccezione delle decisioni sul condono o sulla moratoria di contribuzioni dovute (art. 99 cpv. 1 let. g OG)**. L'atto di ricorso deve essere depositato in tre esemplari presso il Tribunale federale, 1000 Losanna 14. Esso deve contenere le conclusioni, i motivi, l'indicazione dei mezzi di prova e la firma della ricorrente o del suo rappresentante; devono essere allegati al ricorso la decisione impugnata e i documenti indicati come mezzi di prova, se sono in possesso della ricorrente. Il termine non decorre (art. 34 cpv. 1 OG):

- a) dal 7° giorno precedente al 7° giorno successivo alla Pasqua;
- b) dal 15 luglio al 15 agosto incluso;
- c) dal 18 dicembre al 1° gennaio incluso.

Commissione federale di ricorso
in materia di contribuzioni

Il Vice-presidente

La Cancelliera

André Moser

Liliane Subilia-Rouge