

# **BVGer A-5615/2012 vom 29. August 2013**

Bundesverwaltungsgericht, 2013-08-29, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5615\\_2012](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5615_2012)

FR: TAF A-5615/2012 du 29 août 2013

IT: TAF A-5615/2012 del 29 agosto 2013

## **Regeste**

Imposta sul valore aggiunto

## **Erwägungen**

### **E. 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 IVA possono essere contestate dinanzi al Tribunale amministrativo federale conformemente all'art. 33 lett. d LTAF. La procedura dinanzi al 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.

### **E. 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). Nella misura in cui la fattispecie in esame concerne i periodi fiscali dal 1° trimestre 2002 al 3° trimestre 2007 - ossia dal 1° gennaio 2002 al 30 settembre 2007 - alla stessa risulta dunque applicabile materialmente l'allora vigente Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (vLIVA, RU 2000 1300), entrata in vigore il 1° gennaio 2001 (cfr. art. 94 cpv. 1 vLIVA; Decreto del Consiglio federale [DCF] del 29 marzo 2000, RU 2000 1344). 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 lo scopo restrittivo di detta disposizione, cfr. sentenze del Tribunale amministrativo federale 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. 3 LIVA non entra in considerazione qualora il diritto materiale anteriore rimanga applicabile (cfr. sentenze del Tribunale amministrativo federale A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 1.2 con rinvii e A-2387/2007 del 29 luglio 2010 consid. 1.2). Infine, la possibilità d'apprezzare anticipatamente le prove rimane ammissibile anche nel nuovo diritto e, a fortiori, per i casi pendenti (cfr. tra le tante, sentenza del Tribunale amministrativo federale A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 1.2 con rinvii; 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).

### **E. 1.3**

Pacifica è legittimazione a ricorrere della ricorrente, essendo la stessa destinataria della decisione qui impugnata (art. 48 PA). Il ricorso è poi stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (art. 52 PA).

#### **E. 1.4.1**

Nell'ambito della procedura di ricorso - come quella che in casu ci occupa - possono essere esaminate solo le questioni su cui si è già espressa in modo vincolante l'istanza precedente in forma di decisione giusta l'art. 5 PA o le questioni che essa avrebbe dovuto trattare se la legge fosse stata interpretata correttamente. Secondo la giurisprudenza e la dottrina, il contenuto della decisione emanata - segnatamente il suo dispositivo - delimita il possibile oggetto del litigio (cfr. DTF 133 II 35 consid. 2; [tra le tante] sentenza del Tribunale amministrativo federale A-8333/2010 e A-8340/2010 del 29 aprile 2013 consid. 1.5 con rinvii; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Basilea 2008, n. m. 2.7 e segg.). Per quanto riguarda un ricorso, sono invece le sue conclusioni a determinare la portata. Nella misura in cui esse vertono sull'annullamento della decisione impugnata, l'oggetto del litigio e quindi del ricorso coincide con quello della decisione impugnata. Possibile è però anche che la decisione venga impugnata solo in parte. In questo caso, l'oggetto del litigio è ridotto a tale parte (cfr. DTF 131 II 200 consid. 3.2, DTF 130 II 530 consid. 2.2; Moser/Beusch/Kneubühler, *op. cit.*, n. m. 2.211 e segg.; Benoît Bovay, *Procédure administrative*, Berna 2000, pag. 390). Illecito è per contro che un ricorso tenti di mettere in discussione più di quanto trattato nella decisione impugnata, quindi di estendere l'oggetto del litigio, segnatamente mediante la formulazione di nuove o più ampie conclusioni rispetto a quelle formulate in precedenza. Un tale agire comporterebbe infatti una chiara lesione delle competenze funzionali delle singole istanze (cfr. sentenze del Tribunale amministrativo federale A-8333/2010 e A-8340/2010 del 29 aprile 2013 consid. 1.5, A-5101/2011 del 5 marzo 2012 consid. 1.3 con rinvii; Bovay, *op. cit.*, pag. 391).

#### **E. 1.4.2**

In concreto, l'oggetto del litigio porta sui periodi fiscali dal 1° gennaio 2002 al 30 settembre 2007 controllati dall'AFC, in particolare sulla mancata concessione da parte di quest'ultima del diritto alla deduzione dell'imposta precedente fatto valere dalla ricorrente per gli anni 2004, 2005 e 2006. In tali circostanze, nella misura in cui la ricorrente postula per la prima volta in sede ricorsuale la deduzione dal debito fiscale da lei dovuto per gli anni 2004, 2005 e 2006 degli importi d'imposta anticipata concernenti gli anni 2007, 2008 e 2009 di cui richiede il rimborso, tale richiesta esula chiaramente dall'oggetto del litigio ed è pertanto irricevibile dinanzi allo scrivente Tribunale, tant'è che neppure l'autorità inferiore si è espressa al riguardo né prima, né ora in sede ricorsuale. Per questi motivi, non si entrerà nel merito di detta censura. Spetterà se del caso all'AFC valutare alla crescita in giudicato del presente giudizio se una siffatta compensazione possa entrare in linea di conto, in rapporto a quanto già rimborsato alla ricorrente e a quanto da lei ancora dovuto.

### **E. 1.5**

Visto quanto precede, nella misura in cui è ricevibile, il ricorso va ora esaminato nel merito.

## **E. 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. Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. m. 2.149; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. ed., Zurigo/San Gallo 2010, n. 1758 segg.).

## **E. 2.2**

Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi adottati (art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTAF 2007/41 con-sid. 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 (cfr. DTF 122 V 157 consid. 1a; DTF 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). 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. Moser/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 III 70 consid. 1; Moor/Poltier, op. cit., no 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

## **E. 3**

La ricorrente sostiene innanzitutto che CC n. (...) del 26 novembre 2007 sarebbe arbitrario, in quanto eseguito senza avviso, senza contraddittorio ed essere controfirmato dalla sua amministratrice unica, unica persona con firma legale e responsabile della società. Ciò sarebbe pertanto anticostituzionale. In tal modo, la ricorrente censura di fatto una violazione del diritto di essere sentito, la quale va qui esaminata dallo scrivente Tribunale, prima d'entrare nel merito del ricorso.

### **E. 3.1**

Il diritto di essere sentito, sancito dall'art. 29 cpv. 2 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101), garantisce all'interessato il diritto di esprimersi prima che sia resa una decisione sfavorevole nei suoi confronti, il diritto di prendere visione dell'incarto, la facoltà di offrire mezzi di prova su fatti suscettibili di influire sul giudizio, di esigerne l'assunzione, di partecipare alla loro assunzione e di potersi esprimere sulle relative risultanze, nella misura in cui esse possano influire sulla decisione (cfr. DTF 135 II 286 consid. 5.1, pag. 293 con rinvii; sentenze del Tribunale federale 2C\_643/2010 del 1° febbraio 2011 consid. 5.3, 4A\_35/2010 del 19 maggio 2010 e 8C\_321/2009 del 9 settembre 2009). Detto diritto costituisce una garanzia di natura formale, la cui violazione implica, di principio, l'annullamento della decisione resa

dall'autorità, indipendentemente dalle possibilità di successo del ricorso nel merito (cfr. DTF 135 I 279 consid. 2.6.1, DTF 132 V 387 consid. 5.1 con rinvii; DTAF 2009/36 consid. 7). Ciò indicato, la violazione del diritto d'essere sentito può essere sanata dinanzi all'autorità di ricorso allorché la stessa dispone del medesimo potere d'esame dell'autorità inferiore e il ricorrente ha avuto la possibilità di esprimersi liberamente dinanzi ad essa (cfr. sentenza del Tribunale federale 1C\_104/2010 del 29 aprile 2010 consid. 2.1; DTF 135 I 279 consid. 2.6.1, DTF 133 I 201 consid. 2.2, DTF 132 V 387 consid. 5.1; DTAF 2009/36 consid. 7.3 - 7.4).

### **E. 3.2**

In proposito, lo scrivente Tribunale rileva che dagli atti dell'incarto (cfr. doc. 3 dell'incarto prodotto dall'AFC con scritto 24 maggio 2013 [di seguito: inc. AFC]) - come giustamente indicato dall'autorità inferiore - risulta che il controllo per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2002 al 30 settembre 2007 è stato effettuato in presenza del fiduciario B. \_\_\_\_\_, ovvero l'ufficio di revisione della società ricorrente, regolarmente iscritto nel registro di commercio al momento dei fatti (cfr. estratto del registro di commercio di cui al doc. 1 dell'inc. AFC). L'Ufficio di revisione, quale organo incaricato del controllo e dell'approvazione della contabilità della ricorrente, era senz'altro abilitato a rappresentarla al momento del suo esame da parte dell'AFC, in particolar modo dell'imposta precedente dichiarata per gli anni 2002-2007. Aggiungasi, che la ricorrente ha ampiamente avuto modo d'esprimersi a più riprese per iscritto sia dinanzi all'AFC, che ora dinanzi allo scrivente Tribunale. Quand'anche si ravvisasse una violazione del diritto d'essere sentito in difetto dell'asserito contraddittorio con l'amministratrice unica (non è qui il caso), la stessa andrebbe pertanto comunque considerata come sanata (cfr. consid. 3.1 che precede). Non sussistendo di fatto alcun pregiudizio per la ricorrente, detta censura non può ch'essere respinta.

### **E. 4**

La ricorrente contesta poi il mancato riconoscimento da parte dell'AFC degli importi da lei fatti valere per gli anni 2004, 2005 e 2006 a titolo d'imposta precedente, ritenendo in sostanza di non aver invero mai dedotto alcunché dai propri rendiconti trimestrali, bensì unicamente di aver compilato gli stessi così come previsto dalla legge. Essa, al contrario di quanto indicato dall'AFC, avrebbe poi di fatto conseguito una cifra d'affari per gli anni 2004, 2005 e 2006, avendo eseguito dei lavori per un importo di fr. 285'286.--, importo che tuttavia non sarebbe mai stato saldato dal committente, poiché quest'ultimo sarebbe fallito nel frattempo, così come risulta dall'attestato di carenza beni in suo possesso. Oltre a non aver dedotto alcunché dai rendiconti e non aver ricevuto alcun rimborso, la ricorrente sostiene inoltre di non dover versare nulla all'AFC, in quanto essa avrebbe già di fatto pagato l'IVA da lei dovuta e sarebbe dunque in regola con la legge. Addebitandole gli importi ch'essa non ha avrebbe potuto dedurre, a suo avviso, essa sarebbe confrontata ad una doppia imposizione fiscale, "una mostruosità contro la legge e il buon senso per questo contestata". In tali circostanze, si tratta dunque di verificare se, tenuto conto delle condizioni che ogni contribuente - tra cui anche la società ricorrente - deve adempiere per beneficiare della deduzione dell'imposta precedente (cfr. consid. 4.1 del presente giudizio), nonché tenuto conto dei motivi da lei fatti valere, è a giusto titolo che l'AFC non le ha riconosciuto la deduzione dell'imposta precedente da lei richiesta per gli anni 2004, 2005 e 2006 (cfr. consid. 4.2 del presente giudizio).

#### **E. 4.1.1**

Giusta l'art. 38 cpv. 1 vLIVA, se utilizza beni o prestazioni di servizi per uno degli scopi giustificati dall'uso commerciale e menzionati nel cpv. 2 (tra i quali figurano le forniture di beni e le prestazioni di servizi), il contribuente può dedurre nel suo rendiconto d'imposta le imposte che in particolare gli sono state fatturate da altri contribuenti, conformemente alle indicazioni dell'art. 37 vLIVA, per forniture di beni e prestazioni di servizi (art. 38 cpv. 1 lett. a vLIVA; cfr. sentenze del Tribunale amministrativo federale A-4695/2010 del 14 gennaio 2013 consid. 3.1 con rinvii e A-162/2010 dell'8 agosto 2012 consid. 6.1 con rinvii).

#### **E. 4.1.2**

La deduzione dell'imposta precedente presuppone l'adempimento delle seguenti condizioni materiali e formali: (i) solo il contribuente - designato come tale dalla legge (art. 21 e segg. vLIVA) o in virtù dell'esercizio del diritto d'opzione (art. 27 vLIVA) - può esigere la deduzione dell'imposta precedente (cfr. art. 38 cpv. 1 vLIVA); (ii) detta deduzione è possibile unicamente per le forniture di beni e le prestazioni di servizi gravate dall'IVA fatturata al contribuente da altri contribuenti (art. 38 cpv. 1 lett. a vLIVA); (iii) le prestazioni devono essere utilizzate - anche solo in maniera indiretta - per uno degli scopi limitatamente enumerati all'art. 38 cpv. 2 vLIVA, con la precisazione che il contribuente può parimenti dedurre le imposte precedenti menzionate nel cpv. 1 anche quando utilizza i beni o i servizi per attività ai sensi dell'art. 19 cpv. 2 vLIVA o per attività che sarebbero imponibili se effettuate sul territorio svizzero (art. 38 cpv. 3 vLIVA); (iv) la deduzione dell'imposta precedente è poi unicamente possibile sulla base di un giustificato, ovvero di una fattura che adempie certe esigenze formali (art. 38 cpv. 1 lett. a vLIVA in rapporto con l'art. 37 vLIVA); (v) detta deduzione non deve infine essere stata espressamente esclusa in virtù dell'art. 39 vLIVA (cfr. in particolare sentenza del Tribunale amministrativo federale A-4695/2010 del 14 gennaio 2013 consid. 3.2 con rinvii; parimenti A-162/2010 dell'8 agosto 2012 consid. 6.2.1 con rinvii).

#### **E. 4.1.3**

Il sistema della deduzione dell'imposta presuppone dunque una relazione intrinseca tra la prestazione acquisita e quella effettuata. Il cosiddetto "input" ("Eingangsleistung"), ovvero la prestazione a monte acquisita dal contribuente (denominata anche prestazione in entrata), deve essere - quale elemento del prezzo - utilizzato in maniera diretta o indiretta per il cosiddetto "output" ("Ausgangsleistung"), ossia per la prestazione a valle (denominata altresì prestazione in uscita). Tale sistema in giurisprudenza si traduce nell'esigenza di un legame economico oggettivo (o necessario) tra "input" e "output", il quale può essere diretto, allorché un prodotto acquistato viene rivenduto, oppure anche indiretto, allorché le prestazioni imponibili sono semplicemente eseguite mediante l'ausilio delle prestazioni acquisite, quali i mezzi di produzione o gli investimenti (cfr. DTF 132 II 353 consid. 8.2, 8.3 e 10; sentenze del Tribunale amministrativo federale A-162/2010 dell'8 agosto 2012 consid. 6.2.2 con rinvii e A-12/2007 del 28 gennaio 2009 consid. 2.5.2 con rinvii).

#### **E. 4.1.4**

Di conseguenza, se una prestazione acquisita è destinata alla realizzazione di una prestazione imponibile, è possibile procedere alla deduzione integrale dell'imposta precedente (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale A-162/2010 dell'8 agosto 2012 consid. 6.2.2). Viceversa, quando la prestazione acquisita viene utilizzata per un'altro scopo - e meglio non viene utilizzata per uno scopo giustificato dall'uso commerciale,

rispettivamente per un'operazione imponibile - la stessa va qualificata di consumo finale ("Endverbrauch") del contribuente per il quale la deduzione dell'imposta precedente è esclusa (cfr. DTF 132 II 353 consid. 10; sentenza del Tribunale amministrativo federale A-12/2007 del 28 gennaio 2009 consid. 2.5.4 con rinvii).

#### **E. 4.1.5**

La sola intenzione di utilizzare in futuro una data prestazione imponibile a monte per la realizzazione di una prestazione imponibile a valle non è sufficiente, in quanto il diritto alla deduzione dell'imposta precedente dipende dall'utilizzo effettivo delle prestazioni imponibili a monte per la realizzazione a valle di una cifra d'affari imponibile e non già dalla mera attribuzione delle stesse alla sfera dell'impresa (cfr. sentenze del Tribunale amministrativo federale A-12/2007 del 28 gennaio 2009 consid. 2.5.3 con i numerosi rinvii e A-1538/2006 del 28 maggio 2006 consid. 2.3 con i numerosi rinvii). Inoltre, in assenza di una cifra d'affari, il contribuente non può rivendicare il diritto alla deduzione dell'imposta precedente, dal momento che per beneficiare di detto diritto deve effettuare delle operazioni imponibili (cfr. sentenza del Tribunale federale 2A.791/2006 del 15 gennaio 2007 [non pubblicata] citata in: Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., pag. 692 n. 35; sentenze del Tribunale amministrativo federale A-12/2007 del 28 gennaio 2009 consid. 2.6.2 e 3.2.2 e A-1538/2006 del 28 maggio 2006 consid. 2.5.2 e 3.2)

#### **E. 4.1.6**

In materia di imposta sul valore aggiunto, la dichiarazione e il pagamento dell'imposta avvengono secondo il principio dell'autotassazione (cfr. art. 46 vLIVA), il quale implica che il contribuente è tenuto a dichiarare spontaneamente l'imposta e l'imposta precedente all'AFC. In virtù di detto principio, spetta altresì al contribuente constatare il proprio assoggettamento, determinare la base dell'imposizione, calcolare e versare in seguito l'imposta dovuta per un determinato periodo di rendiconto nel termine prescritto dalla legge (cfr. art. 47 cpv. 1 vLIVA). Egli stabilisce l'importo del credito fiscale ed è quindi il solo responsabile del completo ed esatto assoggettamento delle sue operazioni imponibili e del calcolo corretto dell'imposta precedente. 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, Friburgo 2000, pag. 167; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., pag. 650 n. 203; sentenze del Tribunale amministrativo federale A-3109/2010 del 2 luglio 2012 consid. 3.1.1, A-6152/2009 del 22 marzo 2012 consid. 4.1 e A-7752/2009 del 15 marzo 2012 consid. 2.1 con rinvii).

#### **E. 4.1.7**

Giusta l'art. 38 cpv. 7 lett. a vLIVA, il diritto alla deduzione dell'imposta precedente sorge, per l'imposta trasferita da altri contribuenti, alla fine del periodo di rendiconto nel corso del quale il contribuente ha ricevuto la fattura (in caso d'allestimento del rendiconto secondo le controprestazioni convenute) o ha pagato la fattura (in caso d'allestimento del rendiconto secondo le controprestazioni ricevute; cfr. Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., pag. 147; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., pag. 794 n. 361-366; Nicolas Schaller/Yves Sudan/Pierre Scheuner/Pascal Huguenot [ed.], TVA annotée, Ginevra/Zurigo/Basilea 2005, pag. 216). Dal momento che la deduzione dell'imposta precedente è un diritto che il contribuente è libero di esercitare o meno, avente per conseguenza la diminuzione dell'imposta a suo carico, spetta a quest'ultimo avvalersi del predetto diritto apportando la

prova che i presupposti per il suo esercizio sono cumulativamente adempiuti, segnatamente producendo i documenti giustificativi a sostegno della sua domanda (cfr. Rivier/Rochat Pau-chard, op. cit., pag. 147; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., pag. 704 n. 83; Schaller/Sudan/Scheuner/Huguenot, op. cit., pag. 209 con rinvii). In difetto di siffatta prova, non verrà confermata alcuna deduzione dell'imposta precedente.

#### **E. 4.2**

In concreto, dagli atti dell'incanto, in particolar modo dagli stessi rendiconti prodotti dalla ricorrente (cfr. doc. 2 dell'inc. AFC), emerge chiaramente che per gli anni 2003, 2004, 2005 e 2006 quest'ultima non ha realizzato alcuna cifra d'affari, così come giustamente rilevato dall'autorità inferiore. L'attestato di carenza beni datato 9 aprile 2004 (cfr. doc. A allegato al doc. 13 dell'inc. AFC) prodotto dalla ricorrente, attesta che un terzo è debitore nei suoi confronti di un importo di fr. 285'286.--. Sennonché, detto documento, che peraltro fa riferimento ad una Convenzione di riconoscimento di debito datata 1° febbraio 2001 e dunque anteriore ai periodi fiscali degli anni 2003, 2004, 2005 e 2006, non prova in alcun modo che per detti periodi, la ricorrente abbia invero conseguito una cifra d'affari. Lo stesso vale altresì per il resto della documentazione ch'essa ha prodotto sia dinanzi all'AFC, che dinanzi allo scrivente Tribunale. In assenza di una cifra d'affari registrata nei propri rendiconti - che si presumono corretti - si deve dunque concludere che di fatto, dal punto di vista dell'IVA, la ricorrente non ha effettuato alcuna operazione imponibile a monte in corrispondenza delle operazioni imponibili a valle da lei acquisite per gli anni 2003, 2004, 2005 e 2006. In tale evenienza essa va qualificata di consumatrice finale e come tale deve sopportare l'IVA da lei pagata al momento dell'acquisto delle prestazioni. La deduzione dell'imposta precedente, presuppone infatti il conseguimento di una cifra d'affari, in assenza della quale essa non può essere di fatto richiesta (cfr. consid. 4.1.2 - 4.1.5 del presente giudizio). Dal momento che dal contraente IVA è attesa un'attenzione particolare, segnatamente che lo stesso prosegua alla corretta compilazione dei rendiconti e della propria contabilità (cfr. consid. 4.1.6 del presente giudizio), la ricorrente non può ora far valere di non aver dedotto l'imposta precedente quando di fatto una siffatta deduzione risulta dai rendiconti trasmessi all'AFC. In tali circostanze si deve dunque concludere che è a giusta ragione che l'AFC ha confermato il mancato diritto alla deduzione dell'imposta precedente per gli anni 2004, 2005 e 2006, di modo che la censura della ricorrente non può che essere qui respinta.

#### **E. 5**

La ricorrente fa poi valere che gli importi IVA da lei già pagati, ma non dedotti dai rendiconti a titolo d'imposta precedente, non sarebbero mai stati rimborsati dall'autorità inferiore. Addebitandole gli importi ch'essa non avrebbe potuto dedurre a titolo d'imposta precedente, essa sarebbe dunque confrontata ad una doppia imposizione fiscale. Al riguardo, lo scrivente Tribunale ribadisce che dagli stessi rendiconti compilati dalla ricorrente (cfr. doc. 2 dell'inc. AFC), risulta chiaramente che la stessa ha provveduto alla deduzione dell'imposta precedente (cfr. consid. 4.2 del presente giudizio). Ciò indicato, agli atti difetta una qualsiasi prova che la ricorrente abbia di fatto già pagato gli importi IVA richiesti dall'autorità inferiore nella decisione impugnata o che la stessa non sia mai stata rimborsata degli stessi. Al contrario, dall'estratto conto aggiornato del 9 luglio 2013 (cfr. Allegato A) prodotto dall'autorità inferiore con scritto 11 luglio 2013 su richiesta del Tribunale statuente - estratto sul quale la ricorrente ha avuto modo di prendere posizione con scritto 5 agosto 2013 - emerge che di fatto gli importi fatti valere a titolo di imposta

precedente sono stati rimborsati a suo tempo alla ricorrente oppure automaticamente compensati con gli eventuali debiti IVA riguardanti altri periodi fiscali, così come spiegato dall'AFC. Ciò è segnatamente il caso per quanto concerne l'importo totale di fr. 4'904.80 da lei fatto valere a titolo d'imposta precedente nel rendiconto Q04/2004 (cfr. doc. 2 dell'inc. AFC), per gli anni 2002 (fr. 830.95), 2003 (fr. 1'948.52) e 2004 (fr. 2'125.34), così come si evince dal dettaglio del rendiconto del 21 aprile 2005 annesso a quest'ultimo (cfr. doc. B allegato al ricorso; doc. 3C inc. AFC). Contrariamente a quanto indicato dalla ricorrente, non vi è dunque alcuna doppia imposizione. In tale evenienza pure detta censura va respinta.

## **E. 6**

La ricorrente fa altresì valere di non dover alcun interesse di mora all'AFC, non avendo alcun debito nei suoi confronti. Essa ritiene peraltro che poiché lei vanta dei crediti nei confronti dell'AFC - e meglio fr. 2'027.25 per l'anno 2002, fr. 1'948.52 per il 2003, fr. 586.30 per il 2007 e fr. 339.25 per il 2008, per un totale di fr. 4'901.32 - la stessa dovrebbe chiedere gli interessi di mora, in quanto in caso contrario sussisterebbe una disparità di trattamento che la legge non permetterebbe.

### **E. 6.1**

L'interesse moratorio che viene posto a carico del contribuente sulla scorta dell'art. 47 cpv. 2 vLIVA, è da lui dovuto in virtù del principio dell'autotassazione, a far tempo dalla scadenza del termine per il pagamento dell'imposta e continua a decorrere durante la procedura di reclamo e di ricorso, indipendentemente da una sua colpa e dunque anche quando quest'ultimo non era in grado di eseguire prima il pagamento dell'imposta o questa non era stata fissata con una decisione passata in giudicato, ciò senza alcun preavviso o diffida da parte dell'AFC. Quando il credito fiscale comprende più periodi di rendiconto, l'interesse moratorio è dovuto a far data dalla scadenza media (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C\_641/2008 del 12 dicembre 2008 consid. 5; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., pag. 654 n. 223-226; Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., pag. 163). Il contribuente non deve perdere di vista che il pagamento dei predetti interessi non costituisce un aggravio ingiustificato, ma compensa semplicemente la libera disposizione della somma d'imposta dovuta, di cui egli ha potuto beneficiare durante la procedura. Detto pagamento può peraltro essere evitato tramite il versamento dell'importo litigioso, che può poi essere rimborsato alla ricorrente in caso di esito favorevole della lite per quest'ultima (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C\_823/2012 e 2C\_824/2012 del 18 febbraio 2013 consid. 6.1 con rinvii), così come indicato a più riprese dalla stessa autorità inferiore. Nel caso concreto non vi è ragione di scostarsi da detti principi, di modo che gli interessi moratori posti a carico della ricorrente dall'AFC vanno qui confermati e la censura respinta.

### **E. 6.2**

Gli interessi moratori, qui non meglio precisati, che la ricorrente vanta invece nei confronti dell'AFC per gli importi d'imposta precedente che a suo dire andrebbero rimborsati - per altro per la prima volta solo in sede ricorsuale - giuridicamente vanno qualificati di interessi remuneratori. Il contribuente ha di principio diritto agli interessi remuneratori allorquando l'AFC tarda a rimborsargli l'imposta precedente deducibile da lui dichiarata che supera l'imposta da lui dovuta (eccedenza a suo favore) ai sensi dell'art. 48 cpv. 1 vLIVA. Ciò indicato, l'AFC ha tuttavia la possibilità di compensare questa eccedenza con i crediti d'imposta sull'importazione, anche se non sono ancora scaduti (cfr. art. 48 cpv. 2 vLIVA),

rispettivamente con i debiti di periodi precedenti derivanti dalla rettifica dell'auto-tassazione (cfr. art. 48 cpv. 3 vLIVA, art. 71 cpv. 1 lett. a vLIVA). Essa può altresì, qualora siano adempiuti determinati presupposti, impiegare l'eccezione quale garanzia dell'imposta, accreditandola per compensare debiti di periodi successivi (cfr. art. 48 cpv. 3 vLIVA, art. 71 cpv. 1 lett. b vLIVA). Ciò precisato, nel caso concreto gli importi calcolati a favore della ricorrente derivano da una rettifica dell'autotassazione, a seguito delle spiegazioni fornite da quest'ultima. Detti importi sono stati chiaramente compensati dall'AFC con il debito a suo carico, possibilità concessagli dalla legge stessa. In detta situazione, un'allocatione di interessi remunerativi non si giustifica, di modo che la predetta censura non può che essere respinta.

#### **E. 7**

Non da ultimo, va ora esaminata la censura secondo cui la ricorrente avrebbe compilato il rendiconto del quarto trimestre 2004 allegando uno scritto per il dettaglio sull'imposta precedente per gli anni 2002, 2003 e 2004 in base alle indicazioni fornite dalla signora C. \_\_\_\_\_ dell'AFC (cfr. doc. B). Di fatto si tratterebbe dunque d'esaminare la rilevanza di dette indicazioni, e meglio, se le stesse permettono alla ricorrente di eventualmente beneficiare della protezione della buona fede ai sensi dell'art. 9 Cost. Sennonché detta questione può rimanere qui aperta, dal momento che quand'anche si appurasse che la ricorrente ha effettivamente compilato il predetto rendiconto secondo quanto indicato dall'AFC, la stessa per poter beneficiare del rimborso dell'imposta precedente da lei dichiarata, dovrebbe comunque provare di aver realizzato una cifra d'affari imponibile (cfr. consid. 4.1.5 del presente giudizio), presupposto che qui difetta per gli anni 2003 e 2004, così come giustamente appurato dall'AFC. Le asserite indicazioni fornite dall'AFC, non la dispensano infatti dall'adempimento delle condizioni alla base del riconoscimento dell'imposta precedente. È dunque a giusta ragione che l'autorità inferiore ha riconosciuto alla ricorrente l'importo di fr. 830.95 per il 2002, ma non gli importi di fr. 1'948.52 per il 2003 e fr. 2'125.34 per il 2004. Tale censura, non può che essere respinta.

#### **E. 8**

In definitiva - tenuto conto di quanto precede - il ricorso deve essere respinto, nella misura in cui è ricevibile (cfr. consid. 1.4.2 del presente giudizio), con conferma dell'importo ancora a carico della ricorrente ammontante a fr. 5'749.50 oltre accessori, così come calcolato dall'AFC, ma erroneamente indicato nel dispositivo della decisione qui impugnata.

#### **E. 9**

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della ricorrente soccombente (cfr. 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. 1'200.-- (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà compensato con l'anticipo spese di fr. 1'200.-- versato a suo tempo dalla ricorrente.