(Decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni del 2 settembre 2002 nella causa X SA [CRC 2001-063])

Mehrwertsteuer. Vorsteuerabzug (Art. 29 MWSTV). Abänderung einer Rechnung.

- Selbstveranlagungsprinzip gemäss Art. 37 MWSTV (E. 3).
- Recht auf Vorsteuerabzug. Formelle Voraussetzungen nach Art. 29 MWSTV (E. 4a). Die Beweispflicht für das Bestehen einer Vorsteuer obliegt dem Steuerpflichtigen (E. 4b). Überprüfung des Ermessensspielraums der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) bei Vorliegen einer formell ungenügenden Rechnung (E. 4c).
- Nach Bezahlung einer ungenügenden Rechnung ist die Abänderung nicht mehr möglich (Ziff. 779a Wegleitung MWSTV). Diese zwar strenge Praxis der ESTV verstösst nicht gegen das Gesetz (E. 4d). Fall von Rechnungen, auf welchen die Adresse des unmittelbaren Empfängers nicht ersichtlich ist (E. 5).
- Eine Überprüfung gemäss Art. 50 MWSTV bezweckt nicht die Fehlervermeidung durch die Mehrwertsteuerpflichtigen, sondern die Sicherstellung der Steuerforderung des Bundes (E. 6).

Taxe sur la valeur ajoutée. Déduction de l'impôt préalable (art. 29 OTVA). Correction d'une facture.

- Principe de l'auto-taxation selon l'art. 37 OTVA (consid. 3).
- Droit à déduction de l'impôt préalable. Conditions formelles selon l'art. 29 OTVA (consid. 4a). La preuve de l'existence de l'impôt préalable incombe au contribuable (consid. 4b). Examen de la tolérance de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en cas de facture formellement insuffisante (consid. 4c).
- La correction après paiement d'une facture insuffisante n'est pas possible (note 779a Instructions OTVA). Bien que sévère, la pratique de l'AFC n'est pas contraire à la loi (consid. 4d). Cas de factures sur lesquelles ne figure pas l'adresse du destinataire direct (consid. 5).
- Le but du contrôle prévu par l'art. 50 OTVA n'est pas d'éviter à l'assujetti de commettre des erreurs, mais de garantir la créance fiscale de la Confédération (consid. 6).

Imposta sul valore aggiunto. Deduzione dell'imposta precedente (art. 29 OIVA). Correzione di una fattura.

- Principio dell'autotassazione secondo l'art. 37 OIVA (consid. 3).
- Diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Condizioni formali secondo l'art. 29 OIVA (consid. 4a). La prova dell'esistenza dell'imposta precedente incombe al contribuente (consid. 4b). Esame della tolleranza dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) in caso di fattura formalmente insufficiente (consid. 4c).
- Non è possibile la correzione di una fattura insufficiente dopo il pagamento (nota 779a delle Istruzioni OIVA). Anche se rigorosa, la pratica dell'AFC non è contraria alla legge (consid. 4d). Casi di fatture sulle quali non figura l'indirizzo del destinatario diretto (consid. 5).
- Lo scopo del controllo previsto dall'art. 50 OIVA non è di evitare al contribuente di commettere degli errori, bensì di garantire il credito fiscale della Confederazione (consid. 6).

Riassunto dei fatti:

A. Dal 1° gennaio 1995, la X SA è iscritta nel registro dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) in qualità di contribuente ai sensi dell'art. 17 dell'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA, RU 1994 1464 e modifiche susseguenti). Essa è una società fiduciaria con sede a L., attiva soprattutto nel campo della costituzione, creazione di domicilio e gestione di società estere. Le prestazioni effettuate in Svizzera concernono per la maggior parte fondazioni e «Anstalten» del Liechtenstein. Per occuparsi delle pratiche di alcuni clienti in codesto paese, essa fa a sua volta capo a consulenti in loco (corrispondenti).

Su richiesta della X SA, il 7, 10 e 11 dicembre 1998, l'AFC ha effettuato un controllo nei suoi locali, nel corso del quale sono emerse alcune irregolarità relative al periodo fiscale 1° gennaio 1995-30 settembre 1998. In particolare, l'AFC ha constatato la deduzione dell'imposta precedente su tutta una serie di fatture che i corrispondenti nel Liechtenstein avevano intestato direttamente ai clienti della società svizzera e non a quest'ultima. Ritenendo che tali fatture non adempissero i requisiti formali per la deduzione dell'imposta precedente, l'AFC ha effettuato una ripresa d'imposta di fr. 49'320.-.

B. Il 28 dicembre 1998 la X SA ha chiesto l'emissione di una decisione formale. Mediante decisione del 25 giugno 1999, l'AFC ha condannato la X SA a versarle, per il periodo dal 1° gennaio 1995 al 30 settembre 1998, fr. 47'419.-. In seguito al tempestivo reclamo del 25 agosto 1999 da parte dell'assoggettata, l'AFC ha pronunciato la decisione su reclamo del 12 marzo 2001 che confermava la prima decisione.

C. Il 27 aprile 2001 la X SA, L. (in seguito: la ricorrente) ha inoltrato tempestivo ricorso contro la decisione su opposizione menzionata, dinanzi alla scrivente Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (in seguito: Commissione di ricorso). Essa chiede l'annullamento del provvedimento amministrativo impugnato. In particolare, essa postula che le sia concesso di effettuare il procedimento di correzione della fatturazione da lei proposto in sede di reclamo e censura «la posizione categorica» assunta dall'AFC. Per contro, essa non contesta i fatti, così come esposti dall'AFC nella decisione su opposizione impugnata.

Estratti dei considerandi:

1., 2. (...)

3. L'imposta sul valore aggiunto (IVA) è retta dal principio dell'autotassazione, la cui importanza è già stata sottolineata dal Tribunale adito: esso è conforme all'idea della razionalità nella percezione dell'imposta (art. 37 OIVA; cfr. le decisioni del 16 febbraio 2000, in 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 Steuerrechts, 5a ed., Zurigo 1995, pag. 384 seg.). Ne risulta per il contribuente la piena e completa responsabilità di verificare che la sua cifra d'affari venga imposta in maniera corretta; non sussiste invece, per l'amministrazione, un obbligo generale di informare, basato sul principio della buona fede (Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2000, 2a parte, pag. 306 consid. 5d; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. 1 pag. 391). Pertanto, i doveri che incombono al contribuente risultano considerevolmente accresciuti e l'amministrazione non interviene nell'ambito della procedura per la fissazione del debito fiscale se non allorché il contribuente non si comporta conformemente ai suoi obblighi (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. 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: ASA] vol. 48 pag. 433 consid. 3 in fine). In quest'ottica, il ruolo dell'amministrazione non è quello di istruire i contribuenti, bensì quello di verificare gli elementi di cui alle loro dichiarazioni fiscali (RDAF 2000, 2a parte, pag. 306, consid. 5d; decisione non pubblicata della Commissione adita del 22 aprile 1998, in re J. [CRC 1997-065], consid. 5, confermata dal Tribunale federale).

4.a. La deduzione dell'imposta precedente ai sensi degli art. 29 segg. OIVA rappresenta uno degli elementi essenziali dell'IVA svizzera, la quale è stata concepita come un sistema di imposta netta a tutti gli stadi. Essa è direttamente fondata sull'art. 8 cpv. 2 lett. h disp. trans. della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 29 maggio 1874 (vCost.[69]) e consente all'assoggettato di imporre unicamente il «valore aggiunto» effettivo. In pratica, la deduzione dell'imposta precedente si attua nel seguente modo: il contribuente - allorché le condizioni necessarie (in particolare quelle formali) sono cumulativamente adempite - può dedurre dall'imposta sulla cifra d'affari a valle l'imposta trasferitagli dai suoi fornitori e dai suoi mandatarî. In questa maniera, l'imposta precedente riduce il suo debito nei confronti dell'AFC. La deduzione dell'imposta precedente rappresenta la controprestazione dell'imposta sulla cifra d'affari a valle. Per questa ragione, bisogna operare una distinzione tra i due ambiti e calcolare l'imposta sulla cifra d'affari a valle in maniera separata rispetto all'imposta precedente (cfr. Camenzind/Honauer, op. cit., pag. 237 segg. n. 8.1 segg.).

Per far valere una deduzione dell'imposta precedente, di principio è richiesto, dal punto di vista materiale, che la fornitura o la prestazione di servizi ricevute siano utilizzate per gli scopi contemplati all'art. 29 cpv. 2 lett. a-d OIVA (cfr. anche l'art. 8 cpv. 2 lett. h disp. trans. vCost.; Stephan Kuhn / Peter Spinner, Mehrwertsteuer, Muri/Berna 1994, pag. 100). Sul piano formale, l'esecuzione della deduzione dell'imposta precedente richiede, in particolare dal punto di vista dell'amministrazione, dei documenti giustificativi che consentano un controllo rapido, semplice ed efficace dell'autotassazione e che escludano eventuali abusi. Nel concretizzare l'art. 8 cpv. 2 lett. h disp. trans. vCost., l'art. 29 cpv. 1 lett. a OIVA sancisce pertanto che ha diritto di dedurre l'imposta precedente solo colui che può confermare mediante le indicazioni giuste l'art. 28 cpv. 1 OIVA l'ammontare che fa valere. Per essere autorizzato a dedurre dalla sua imposta sulla cifra d'affari a valle l'imposta che gli è stata fatturata da un altro contribuente, un contribuente deve quindi poter fornire dei documenti giustificativi che contengano il nome e l'indirizzo del fornitore, nonché il numero sotto il quale questi è iscritto nel registro dei contribuenti (art. 28 cpv. 1 lett. a OIVA), il nome e l'indirizzo del destinatario (lett. b) così come pure la data o il periodo della fornitura o prestazione di servizi (lett. c). Inoltre, questi giustificativi devono contenere una descrizione del genere, dell'oggetto e dell'entità della fornitura o della prestazione di servizi (lett. d), nonché della controprestazione pagata per tale fornitura o prestazione di servizi (lett. e) e dell'ammontare d'imposta dovuto sulla controprestazione, rispettivamente dell'aliquota d'imposta, qualora la controprestazione comprendesse pure l'imposta (lett. f).

b. Le precise esigenze che si applicano ai documenti giustificativi che danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente sono adeguate e rientrano senz'altro nell'ambito della competenza concessa al Consiglio federale dall'art. 8 cpv. 1 disp. trans. vCost., che gli conferiva la competenza di fissare le disposizioni d'esecuzione (decisione del 17 gennaio 2001, in GAAC 65.84 consid. 4b). In particolare, esse non violano i principi fondamentali e superiori dell'IVA, quali il principio del trasferimento dell'imposta, il principio della generalità dell'imposta, il principio della neutralità dell'imposta, il principio dell'imposizione unica o il principio del paese di destinazione (cfr. a questo proposito anche TVA-Journal 4/98, pag. 168, consid. 6a/aa e la decisione non pubblicata della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzione del 22 ottobre 1997, in re S. [SRK 1996-050], consid. 2c). Come è stato confermato dalla Commissione di ricorso (decisione tradotta in RDAF 2000, 2a parte, pag. 349, consid. 4, confermata dal Tribunale federale il 21 giugno 2000), l'AFC applica in maniera precisa queste prescrizioni piuttosto formali nell'interesse di una percezione corretta ed esente da abusi dell'IVA, anche se si sa che altri ordinamenti giuridici trattano questa questione più liberamente (cfr. decisioni della Corte di giustizia delle Comunità Europee del 5 dicembre 1996, in re Reisdorf [C-85/95], del 17 settembre 1997, in re Langhorst [C-141/96]; cfr. la decisione del Consiglio di Stato, Francia, del 6 aprile 1998, nella rivista DROIT FISCAL 1998/37, pag. 1097, nonché il giudizio del Bundesfinanzhof, Germania, del 16 aprile 1997, in Umsatzsteuer-Rundschau [UR] 1997, 355). I contribuenti possono conformarsi alle esigenze specifiche all'IVA in materia di documenti giustificativi senza troppi sforzi; queste esigenze possono parimenti essere verificate in modo semplice e rapido dal destinatario di una fornitura o di una prestazione di servizi. Al proposito è doveroso rammentare l'art. 47 cpv. 1 OIVA, il quale ingiunge al contribuente l'obbligo di 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. Il contribuente deve conservare regolarmente i suoi libri di commercio, i giustificativi, le carte d'affari ed altre registrazioni per sei anni (art. 47 cpv. 2 OIVA).

c.aa. Considerato il formalismo di cui all'art. 28 e all'art. 29 OIVA, la Commissione adita ha anche statuito che una tolleranza, consistente nel fatto di ammettere che l'acquirente di una fornitura, al momento in cui constata che le condizioni di legge non sono adempite, richieda un attestato nel quale il fornitore dichiara di aver calcolato la cifra d'affari in questione e presenta poi tale attestato all'AFC, si spingerebbe troppo lontano e non potrebbe quindi essere accettata (decisione precitata del 17 gennaio 2001, in GAAC 65.84 consid. 4d in fine).

È tuttavia noto che in caso di fatturazione formalmente insufficiente, l'AFC dispone in pratica di formulari ufficiali (formulari 1310) denominati «Attestazione del fornitore al destinatario della prestazione al fine di permettergli la deduzione dell'imposta precedente malgrado la forma lacunosa della relativa fattura», che i contribuenti possono far compilare a posteriori dal fornitore della prestazione, al fine di ottenere comunque la deduzione dell'imposta precedente. Secondo le spiegazioni fornite dall'AFC,

nell'instaurare questa pratica l'autorità fiscale si è lasciata guidare dal principio della neutralità fiscale. In considerazione del fatto che uno dei principi fondamentali su cui è basata l'intera costruzione dell'IVA è quello della deduzione dell'imposta precedente, deduzione che consente al contribuente di versare l'imposta unicamente sulla prestazione da lui fornita e che evita al consumatore finale di sopportare una sorta di tassa occulta, l'AFC ha ritenuto che poteva sembrare eccessivo, avuto riguardo a tale principio, il fatto di sanzionare con il rifiuto di ogni qualsivoglia deduzione dell'imposta precedente la mancata menzione sulla fattura di determinati elementi non essenziali. Di conseguenza, l'autorità fiscale permette al contribuente di fare accertare ulteriormente la reale esistenza del diritto alla deduzione mediante attestazioni concepite proprio a questo scopo ed esamina successivamente la possibilità di un'eventuale presa in considerazione dell'imposta precedente. Fino a quando le attestazioni non sono state verificate ed ammesse dall'AFC, il ricorrente non può pretendere di aver diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Considerato il fatto che si tratta di attestazioni che emanano dall'autorità fiscale medesima e che sono compilate dal contribuente secondo istruzioni ben precise, la Commissione adita ha ritenuto che tale prassi dovesse essere ammessa, con riferimento in particolare al principio - fondamentale - della neutralità dell'imposta (cfr. decisioni non pubblicate della Commissione di ricorso del 25 marzo 2002, in re P. [CRC 2000-135], consid. 4d, e del 31 ottobre 2001, in re H. [CRC 2001-034], consid. 4d/dd).

bb. Se il contribuente ha già proceduto a prendere in considerazione questa imposta nei suoi conteggi, l'amministrazione effettua una ripresa fiscale dell'ammontare indebitamente dedotto e procede eventualmente alla corrispondente correzione dopo l'esame delle attestazioni. La data di scadenza di cui all'avviso di credito che ne risulta è quella della ricezione delle attestazioni, in maniera tale che gli interessi di mora sono dovuti fino a tale data. Del resto, l'AFC autorizza la produzione ulteriore di attestazioni unicamente qualora le carenze formali della fattura concernono elementi non essenziali. Ciò è il caso se mancano il numero di iscrizione di colui che ha fornito la prestazione, o la data o il periodo della 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 il suo ammontare espresso in franchi svizzeri per le fatture emesse in valuta estera (vedi la decisione non pubblicata del 25 marzo 2002, in re P. [CRC 2000-135], consid. 5c). Per contro, i nomi e gli indirizzi del fornitore della prestazione e del destinatario, nonché la controprestazione e l'ammontare d'imposta dovuto rappresentano elementi essenziali, cui non è di principio più possibile supplire mediante la presentazione a posteriori delle attestazioni (decisioni non pubblicate della Commissione adita del 14 giugno 2002, in re S. [SRK 2001-049], consid. 2 e del 31 luglio 2002, in re B. [CRC 2001-009], consid. 6b). Si tratta in questo modo di evitare degli abusi, per esempio il fatto che un terzo non destinatario della prestazione richieda la deduzione di un'imposta precedente sulla base di una fattura che non gli era indirizzata o che un contribuente pretenda la deduzione di un'imposta il cui ammontare non è determinato. Del resto, in virtù dell'art. 41 cpv. 1 OIVA (rispettivamente dell'art. 50 cpv. 1 della legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto [LIVA], RS 641.20), la presentazione delle attestazioni è possibile solo entro il termine di prescrizione di 5 anni, dal momento che altrimenti non è più possibile effettuare una verifica presso il contribuente che ha fornito la prestazione. Infine, va rilevato che le attestazioni devono contenere tutti gli elementi di cui all'art. 28 cpv. 1 OIVA, che devono essere sottoscritte e che la loro presentazione è subordinata al rispetto di un determinato termine, trascorso il quale qualsiasi diritto alla deduzione dell'imposta precedente risulta essere escluso.

d. Vero è che l'art. 28 e l'art. 29 OIVA fissano le condizioni che una fattura deve adempiere affinché il destinatario possa godere del diritto di dedurre l'imposta precedente. Manca invece una regolamentazione esplicita in merito alla questione della possibilità e, se del caso, delle condizioni alle quali una simile fattura potrebbe eventualmente essere ancora corretta successivamente. L'ordinanza sull'IVA si rivela al proposito lacunosa. Su questo punto, l'AFC ha introdotto una prassi severa: secondo la nota marginale 779a delle Istruzioni 1997 per i contribuenti IVA[70] (Istruzioni), in occasione della ricezione delle fatture bisogna controllare la loro integrità formale e la loro esattezza materiale (aliquota, base di calcolo, ecc.). I documenti giustificativi non soddisfacenti vanno rinviati prima del pagamento, per la rettifica. Le fatture o gli altri documenti non possono più essere modificati dopo il pagamento (per esempio mediante storno o sostituzione di fattura), trattandosi di un'operazione commerciale ormai conclusa. La realtà materiale dell'operazione non può pertanto più essere messa in questione (cfr. decisione non pubblicata della Commissione adita del 17 giugno 2002, in re G. [SRK 2001-050], consid. 3a/

bb). Sarebbe di principio stato immaginabile ammettere una possibilità più ampia di correggere le fatture. L'AFC non l'ha chiaramente fatto, in particolare per evitare il rischio di abusi. Essa ha tuttavia concesso, a tale scopo, la possibilità appena menzionata, vale a dire quella per i contribuenti IVA di poter beneficiare ancora posteriormente della deduzione dell'imposta precedente mediante un'attestazione sul formulario 1310, e questo malgrado la presenza di fatture formalmente insufficienti (in merito a determinati punti). Questa procedura sembra parimenti prestare meno il fianco a possibili abusi, rispetto a quella di accettare delle correzioni delle fatture a posteriori. Tutto ben considerato, la regolamentazione in questione si rivela appropriata e conforme alle disposizioni costituzionali. Essa deve pertanto essere confermata (cfr. decisione della Commissione di ricorso del 25 marzo 2002, in re P. [CRC 2000-135], consid. 4d/dd). La Commissione adita può al massimo constatare che la nota marginale 779a delle Istruzioni introduce già un margine di tolleranza per i contribuenti che effettuano il rendiconto secondo le controprestazioni convenute. Infatti, in tal caso, secondo l'art. 29 cpv. 6 OIVA, il diritto alla deduzione nasce alla fine del periodo di rendiconto nel corso del quale il contribuente ha ricevuto la fattura. Dal momento che può verificarsi che la fattura venga pagata dopo la fine del periodo di rendiconto, ciò significa che la fattura può ancora essere corretta, anche se il diritto alla deduzione è già insorto.

5.a. Nella fattispecie, non è contestato che le fatture litigiose, trasmesse alla ricorrente dal fornitore delle prestazioni di servizio, siano indirizzate ad un terzo. Questo terzo è il beneficiario finale effettivo della prestazione fatturata. Tuttavia, la prestazione in questione gli viene fornita per il tramite della ricorrente ed è inoltre pure fatturata dalla ricorrente, che vi aggiunge una commissione. Non è neppure contestato il fatto che sia stata la ricorrente medesima a evadere le fatture litigiose, anche se esse erano indirizzate ad un terzo. A questo proposito, appare che le condizioni di tipo materiale per la deduzione dell'imposta precedente siano di principio adempite. Ciò non può tuttavia dirsi delle condizioni formali. Infatti, le fatture non contengono l'indirizzo della ricorrente. Manca quindi già uno degli elementi essenziali, ciò che nega la possibilità di procedere alla deduzione dell'imposta precedente relativamente a tali fatture, e questo indipendentemente da quella che è la situazione materiale della fattispecie. Nella misura in cui l'indirizzo costituisce un elemento essenziale della fattura, non è possibile alcuna correzione posteriore facendo capo al formulario 1310, che può essere utilizzato unicamente quando manca un elemento secondario. Una simile restrizione ha in effetti come obiettivo quello di evitare degli abusi, quali sarebbero la doppia deduzione dell'imposta precedente sulla base di una sola fattura, da parte del contribuente a cui essa è indirizzata e da parte del contribuente che sostiene di esserne il destinatario materiale. È appunto per questa ragione che non è possibile ammettere una correzione ricorrendo al procedimento di rettifica (emissione di una nota di credito per l'importo della fattura errata intestata al destinatario della fattura originale; restituzione del corrispondente importo alla ricorrente; emissione di una nuova fattura intestata alla ricorrente [non retrodatata], dove viene applicata l'attuale aliquota d'imposta e che reca lo stesso numero della fattura originale) proposto dalla ricorrente; nella misura in cui esso consentirebbe di correggere posteriormente e senza sanzione punti essenziali delle fatture errate, questo procedimento non permette in effetti di escludere i rischi di abuso.

Pertanto, a buon diritto l'AFC ha rifiutato una correzione a posteriori delle fatture in questione, che avrebbe permesso di prendere in considerazione la relativa imposta precedente.

b. La nota marginale 779a delle Istruzioni è stata introdotta nel 1997; la ricorrente ne deduce che la stessa non sarebbe applicabile ai periodi precedenti. A questo proposito, la Commissione adita deve constatare che l'introduzione di una simile indicazione non implica necessariamente un cambiamento rispetto a quanto valeva nel precedente periodo, in particolare se si parte dal presupposto che si tratta di una semplice precisazione, la quale si limita a confermare i dettami di legge. Inoltre, in virtù della giurisprudenza del Tribunale federale, le direttive amministrative, nella misura in cui esse non contengono alcuna disposizione di diritto in senso stretto, sono di principio applicabili nel tempo nella medesima maniera delle disposizioni che esse intendono interpretare, in particolare per quel che concerne un eventuale effetto retroattivo (decisione tradotta nella RDAF 2001, 2a parte, pag. 390, consid. 4c, RDAF 2000, 2a parte, pag. 305, consid. 5b). La nota marginale 779a delle Istruzioni si applica pertanto ugualmente anche agli anni 1995 e 1996.

c. Infine, per censurare la prassi amministrativa summenzionata, la ricorrente si riferisce all'art. 88 della legge federale del 30 marzo 1911 di complemento del codice civile (Diritto delle obbligazioni [CO], RS 220), che statuisce che il debitore ha il diritto di chiedere una ricevuta (quitanza) anche dopo l'avvenuto pagamento. La regolamentazione sviluppata dall'AFC non rimette assolutamente in discussione l'applicazione di tale articolo in materia civile. Tuttavia, le nozioni prese a prestito dal diritto civile si interpretano di principio in maniera autonoma in materia di IVA (decisioni della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni, in GAAC 65.59 consid. 3c/bb, e in GAAC 64.80, consid. 5b/bb; Jean-Marc Rivier, L'interprétation des règles de droit qui régissent la Taxe à la Valeur Ajoutée, ASA vol. 63 pag. 363). La disposizione del CO non è quindi pertinente in questo contesto.

6. La ricorrente invoca il fatto che l'errore in questione è stato rilevato in occasione di un controllo in loco, effettuato dietro sua esplicita richiesta, al fine di verificare la maniera in cui essa procedeva alle dichiarazioni di imposta, ciò che dimostrerebbe la sua preoccupazione di essere trasparente.

Non bisogna fraintendere il ruolo del controllo previsto dall'art. 50 OIVA: il suo scopo non è quello di evitare al contribuente di commettere degli errori, bensì quello di garantire il credito fiscale della Confederazione (decisione non pubblicata della Commissione adita del 17 luglio 2001 in re A. [CRC 2000-059], consid. 3c, ASA vol. 36 pag. 102 consid. 5). Il contribuente non dispone di un diritto ad essere controllato né, su tale base, di un diritto di essere assicurato sull'esattezza della sua maniera di procedere, ed ancor meno del diritto a che gli venga accordata, nell'eventualità di un controllo, la possibilità di procedere ad altre correzioni non contemplate dai testi di legge. Il controllo non ha la funzione di scaricare il contribuente della sua responsabilità, e ciò a maggior ragione dal momento che, a causa della concreta conoscenza che egli ha del funzionamento dell'azienda e del settore in cui la stessa è attiva, quest'ultimo resta sempre la persona meglio piazzata per valutare la natura, dal punto di vista dell'IVA, della propria cifra d'affari. Alla stessa maniera, il contribuente non può far valere il fatto di non essere stato controllato, per giustificare degli errori di tassazione da lui commessi; egli ha infatti l'obbligo di informarsi e di prendere le misure necessarie ad un'imposizione corretta della sua cifra d'affari (ASA vol. 34 pag. 376 consid. 4).

Lo scopo del controllo in loco non essendo quello di consentire al contribuente di correggere gli errori commessi, il fatto che l'errore in questione sia stato scoperto in occasione di un controllo sul posto effettuato dietro richiesta della ricorrente medesima è quindi influente per la risoluzione della presente controversia. Al massimo, una simile circostanza permette di concludere sull'esistenza della buona fede da parte della ricorrente, buona fede che non è tuttavia messa in dubbio nella fattispecie e che non rappresenta, per di più, uno degli elementi passibili di influire sull'apprezzamento della presente vertenza.

7., 8. (...)

[69] Può essere consultata sul sito Internet dell'Ufficio federale di giustizia all'indirizzo http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0008.File.tmp/bv-alt-i.pdf

[70] Può essere ottenuto presso l'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto, Schwarzstorstrasse 50, CH-3003 Berna.

Dokumente der SRK