



Corte I
A-6526/2020

Sentenza del 5 luglio 2022

Composizione

Giudici Annie Rochat Pauchard (presidente del collegio),
Keita Mutombo, Raphaël Gani,
cancelliera Sara Pifferi.

Parti

A. _____,
rappresentata dalla **B.** _____,
ricorrente,

contro

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

Oggetto

Imposta sul valore aggiunto (1° trimestre 2008 – 4 trimestre 2009; operazioni realizzate all'estero; prove).

Fatti:**A.**

La A. _____, con sede a X. _____, ha per scopo sociale segnatamente « [...] (...) [...] ». Detta società (di seguito: contribuente) è iscritta dal 18 febbraio 2000 quale contribuente IVA presso l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC). Per i periodi fiscali controllati, essa ha allestito i rendiconti secondo il metodo effettivo in base alle controprestazioni ricevute.

B.

B.a Nei mesi di luglio e agosto 2013, l'AFC ha eseguito un controllo fiscale presso la contribuente, in particolare per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2009. In tale occasione, essa ha riscontrato delle irregolarità, tra l'altro degli incassi non dichiarati nei rendiconti trimestrali, sicché il 25 settembre 2013 l'AFC ha emesso nei confronti della contribuente l'avviso di tassazione n. 286'766 nel quale ha cifrato la rettifica d'imposta per detti periodi fiscali a 7'794 franchi, oltre accessori.

B.b Il 4 ottobre 2013, la contribuente ha chiesto la rettifica del suddetto avviso di tassazione. Il 3 novembre 2016, essa ha poi inoltrato della documentazione atta, a suo avviso, a dimostrare di avere effettuato in Germania l'attività che avrebbe generato gli incassi non dichiarati nei rendiconti trimestrali.

B.c Con decisione dell'11 luglio 2017, l'AFC ha confermato la rettifica fiscale del suddetto avviso di tassazione, ritenendo che la documentazione inviata dalla contribuente non era atta a dimostrare che i ricavi siano frutto di operazioni eseguite all'estero non imponibili all'IVA.

B.d Avverso la predetta decisione, la contribuente – per il tramite della sua rappresentante – ha inoltrato reclamo 8 settembre 2017 dinanzi all'AFC, postulandone in sostanza l'annullamento. Essa ha ribadito di avere fornito le prestazioni alla base della rettifica in Germania, producendo vari documenti a comprova delle sue allegazioni.

B.e Con decisione su reclamo del 19 novembre 2020, l'AFC ha respinto il predetto reclamo e posto a carico della contribuente l'importo di 7'794 franchi a titolo di IVA, oltre accessori, da lei dovuta per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2009. In sostanza, l'AFC ha ritenuto nuovamente le prove fornite dalla ricorrente come non idonee a comprovare che le prestazioni alla base della rettifica sono state invero da lei fornite in Germania.

C.

C.a Avverso la predetta decisione su reclamo, la contribuente (di seguito: ricorrente o società ricorrente) – per il tramite della sua rappresentante – ha inoltrato ricorso 24 dicembre 2020 dinanzi al Tribunale amministrativo federale, postulandone in sostanza l'annullamento. Per gli stessi motivi adottati dinanzi all'AFC (di seguito: autorità inferiore), essa ha chiesto che venga riconosciuto che le prestazioni oggetto della ripresa fiscale sono state effettuate all'estero, sicché non è tenuta a pagare l'importo di 7'794 franchi a titolo di IVA, oltre accessori. A comprova delle sue allegazioni, essa ha prodotto vari documenti, in gran parte già prodotti dinanzi all'autorità inferiore.

C.b Con risposta 16 febbraio 2021, l'autorità inferiore si è essenzialmente riconfermata nella propria decisione, postulando la reiezione del ricorso.

D.

Ulteriori fatti e argomentazioni verranno ripresi, per quanto necessario, nei considerandi in diritto del presente giudizio.

Diritto:**1.**

1.1 Giusta l'art. 31 LTAF, il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 PA. In particolare, le decisioni pronunciate su reclamo dall'AFC in materia IVA possono essere impugnate dinanzi al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 33 lett. d LTAF; art. 83 cpv. 1 della legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto [LIVA, RS 641.20]). Il Tribunale è dunque competente per dirimere la presente vertenza. Fatta eccezione per quanto prescritto direttamente dalla LTAF come pure da eventuali normative speciali, la procedura dinanzi al Tribunale è retta dalla PA (cfr. art. 37 LTAF; art. 2 cpv. 4 PA; art. 81 cpv. 1 LIVA). Nell'ambito delle procedure in materia IVA, non si applica l'art. 2 cpv. 1 PA (cfr. art. 81 cpv. 1 LIVA).

1.2 Pacifica è poi la legittimazione a ricorrere della società ricorrente, essendo la stessa destinataria della decisione qui impugnata e avendo un interesse al suo annullamento (art. 48 PA). Il ricorso è inoltre stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (art. 52 PA). Il ricorso è pertanto ricevibile in ordine e va esaminato nel merito.

2.

2.1 Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (cfr. art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (cfr. art. 49 lett. b PA) nonché l'inadeguatezza (cfr. art. 49 lett. c PA; cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^a ed. 2013, n. 2.149).

2.2 Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5; 141 V 234 consid. 1; DTAF 2007/41 consid. 2; MOOR/POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3^a ed. 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 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 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. DTF 141 V 234 consid. 1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. 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 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 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 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; MOOR/POLTIER, *op. cit.*, no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

2.3 Allorquando l'autorità reputa come chiare le circostanze di fatto e che le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione, essa emana la propria decisione. In tale ipotesi, se procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove proposte, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione, essa può porre un termine all'istruzione (cfr. DTF 133 II 384 consid. 4.2.3 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-2888/2016 del 16 giugno 2017 consid. 3.2 con rinvii; A-5070/2013 del 9 dicembre 2014 consid. 2.3.1 con

rinvii; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 3.144). Tale modo di procedere non è contrario al diritto di essere sentito garantito dall'art. 29 cpv. 2 Cost. (cfr. DTF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 2.3; A-2176/2020 del 20 gennaio 2021 consid. 2.3 con rinvii).

Se al contrario, l'autorità di ricorso rimane nell'incertezza dopo aver provveduto alle investigazioni richieste dalle circostanze, essa applicherà le regole sulla ripartizione dell'onere probatorio. In tale contesto, e a difetto di disposizioni speciali in materia, il giudice s'ispirerà all'art. 8 CC, in virtù del quale chi vuol dedurre il suo diritto da una circostanza di fatto da lui asserita, deve fornirne la prova. Detto in altre parole, incombe all'amministrato il compito di stabilire i fatti che sono di natura a procurargli un vantaggio e all'amministrazione di dimostrare l'esistenza di quelli che assoggettano ad un obbligo in suo favore. L'assenza di prove va a scapito della parte che intendeva trarre un diritto da una circostanza di fatto non provata. Inoltre la sola allegazione non basta (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 2.3.2 con rinvii). Il principio inquisitorio non ha alcuna influenza sulla ripartizione dell'onere probatorio, poiché interviene ad un stadio anteriore (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 2.3 con rinvii).

Applicate al diritto fiscale, tali regole presuppongono che l'amministrazione fiscale sopporti l'onere della prova delle circostanze di fatto che determinano l'imposizione o l'importo dell'imposta dovuto, ovvero i fatti che fondano o aumentano l'imposizione, mentre l'assoggettato di quelle che diminuiscono o azzerano l'imposizione, ovvero i fatti che l'esonerano o riducono l'importo d'imposta dovuto (cfr. DTF 133 II 153 consid. 4.3; sentenze del TF 2C_814/2010 del 23 settembre 2011 consid. 5.4; [tra le tante] sentenze del TAF A-2176/2020 del 20 gennaio 2021 consid. 2.3 con rinvii; A-5070/2013 del 9 dicembre 2014 consid. 2.3.3 con rinvii). Se le prove raccolte dall'autorità forniscono sufficienti indizi dell'esistenza di elementi imponibili, spetta poi di nuovo al contribuente stabilire l'esattezza delle sue affermazioni e sostenere l'onere della prova del fatto che giustifica la sua esenzione (cfr. DTF 133 II 153 consid. 4.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-2888/2016 del 16 giugno 2017 consid. 3.2 con rinvii). Tuttavia, ciò si applica solo se risulta impossibile, nell'ambito della massima inquisitoria e in applicazione del principio del libero apprezzamento delle prove, stabilire i fatti corrispondenti con un grado di verosimiglianza sufficiente alla realtà (cfr. DTF 139 V 176 consid. 5.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 2.3; A-2176/2020 del 20 gennaio 2021 consid. 2.3 con rinvii).

3.

La LIVA 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° gennaio 2008 al 31 dicembre 2009 (dal 1° trimestre 2008 al 4° trimestre 2009), 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 con modifiche successive), entrata in vigore il 1° gennaio 2001 (cfr. art. 91 cpv. 1 vLIVA; decreto del Consiglio federale [DCF] del 29 marzo 2000, RU 2000 1344; cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-3677/2016 del 6 agosto 2018 consid. 1.2.1 con rinvii), nonché l'ordinanza del 29 marzo 2000 relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (vOLIVA, RU 2000 1347 con modifiche successive).

Riguardo invece alla procedura, fatto salvo l'art. 91 LIVA, il nuovo diritto procedurale – tra cui rientrano segnatamente gli artt. 82 e 83 LIVA – è applicabile a tutti i procedimenti pendenti al momento dell'entrata in vigore della LIVA (cfr. art. 113 cpv. 3 LIVA; circa l'interpretazione restrittiva di detta disposizione, cfr. sentenze del TAF A-6986/2008 del 3 giugno 2010 consid. 1.2; 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. [tra le tante] sentenza del TAF A-3677/2016 del 6 agosto 2018 consid. 1.2.1 con rinvii).

4.

In concreto, oggetto del litigio è la ripresa fiscale di 7'794 franchi, oltre accessori, operata dall'autorità inferiore nei confronti della società ricorrente per degli incassi relativi a delle operazioni da lei effettuate, ma non dichiarate nei rendiconti trimestrali per l'imposizione all'IVA svizzera, nei periodi fiscali dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2009. In estrema sintesi, l'autorità inferiore ha ritenuto che, in assenza della prova secondo cui tali operazioni sarebbero state eseguite all'estero, esse andrebbero considerate come effettuate in Svizzera e dunque imposte all'IVA svizzera. Tale ripresa fiscale è qui recisamente contestata dalla società ricorrente che sostiene che le predette operazioni sarebbero invero state interamente eseguite all'estero, come risultante dalle prove da lei prodotte, sicché non sarebbero soggette all'IVA svizzera.

Ciò premesso, prima di pronunciarsi al riguardo (cfr. consid. 5 del presente giudizio), qui di seguito verranno richiamati i principi applicabile alla presente fattispecie (cfr. consid. 4.1-4.7 del presente giudizio).

4.1 Giusta l'art. 5 vLIVA soggiacciono all'IVA le operazioni eseguite da contribuenti, purché non siano espressamente escluse dall'IVA ai sensi dell'art. 18 vLIVA (recte esentate in senso improprio), quali le forniture di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso sul territorio svizzero, il consumo proprio e l'ottenimento di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-3677/2016 del 6 agosto 2018 consid. 3.1 con rinvii).

Secondo l'art. 6 vLIVA, vi è fornitura di un bene quando viene trasferito il potere di disporre economicamente in nome proprio (cpv. 1). Vi è parimenti fornitura quanto un bene sul quale sono stati eseguiti lavori è consegnato, anche se non è stato modificato, ma semplicemente esaminato, verificato, regolato, controllato nel suo funzionamento o sottoposto a un qualsiasi altro trattamento o quando un bene è messo a disposizione per l'uso o il godimento (cpv. 2). Secondo l'art. 7 vLIVA, si considera prestazione di servizi ogni prestazione che non costituisce fornitura di un bene.

4.2 Eccetto per quel che concerne il consumo proprio, un'operazione è imponibile sul territorio svizzero unicamente se è effettuata a titolo oneroso. Il carattere oneroso di un'operazione ha dunque un'importanza primordiale. Per costante giurisprudenza un'operazione ha carattere oneroso, (1) qualora i partecipanti all'operazione siano in un rapporto di fornitore (o prestatore) e d'acquirente (o destinatario), (2) la prestazione è fornita in cambio di una controprestazione e (3) sussiste un legame economico diretto tra la prestazione e la controprestazione (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-3677/2016 del 6 agosto 2018 consid. 3.2 con rinvii; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, pag. 214 n. 165).

4.3 In ogni caso, un'operazione soggiace all'IVA svizzera unicamente se è localizzata sul territorio svizzero ai sensi dell'art. 5 vLIVA. A tal proposito, la legislazione in materia IVA opera una distinzione per quanto concerne il luogo della fornitura di un bene (cfr. art. 13 vLIVA) e il luogo della prestazione di servizi (cfr. art. 14 vLIVA).

4.3.1 Giusta l'art. 13 vLIVA, è considerato luogo della fornitura di beni quello (lett. a) in cui si trova il bene al momento del trasferimento del potere di disporre economicamente, della consegna o della messa a disposizione per l'uso o il godimento; (lett. b) quello dal quale inizia il trasporto o la

spedizione del bene a destinazione dell'acquirente o, su suo ordine, a destinazione di un terzo.

L'art. 13 lett. a vLIVA tratta quindi del luogo quando il trasferimento del potere di disporre economicamente avviene direttamente tra l'acquirente e il fornitore, mentre l'art. 13 lett. b vLIVA, determinante per la fornitura è un trasportatore per la prestazione o la spedizione del bene a destinazione dell'acquirente. Questa disposizione fissa il luogo della fornitura nel luogo in cui inizia il trasporto o la spedizione dell'acquirente. In questo caso, il luogo in cui inizia il trasporto prevale sul luogo di ricezione del bene così come per esempio sul luogo di fatturazione. Infatti, sebbene la fattura rivesti una grande importanza per l'esistenza dell'operazione, la fattura non ha alcuna incidenza per la localizzazione della fornitura di beni (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-6692/2012 del 23 luglio 2014 consid. 4.1.2 con rinvii; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 205 n. 129 segg.).

4.3.2 Giusta l'art. 14 cpv. 1 vLIVA, fatti salvi i cpv. 2 e 3, si considera luogo della prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha la sede della sua attività economica o uno stabilimento d'impresa a partire dai quali la prestazione di servizi viene effettuata, oppure, in assenza di simili sede o stabilimento, il suo domicilio o il luogo dal quale svolge la sua attività.

4.4 Ora, la non imposizione all'IVA svizzera di un'operazione è ammessa unicamente se è dimostrato che la sua realizzazione si situa all'estero. Nella misura in cui l'onere della prova degli elementi che riducono o azzerano l'obbligo fiscale è a carico del contribuente (cfr. consid. 2.3 del presente giudizio), spetta dunque a quest'ultimo dimostrare l'esportazione o la realizzazione all'estero di un'operazione. La prova dell'esportazione di beni e prestazioni di servizi soggiace ad esigenze particolarmente rigorose, poiché in generale non è possibile effettuare un controllo presso il destinatario, dal momento che costui si trova all'estero. Per questo motivo, non è tenuto conto di documenti non contemporanei alle operazioni in oggetto (cfr. DTF 133 II 153 consid. 7.2; sentenza del TF 2C_614/2007 del 17 marzo 2008 consid. 3.4; sentenza del TAF A-6927/2013 del 26 maggio 2015 consid. 4.4.3 con rinvii). Sotto l'egida della vLIVA, la prova circa la localizzazione di un'operazione all'estero sottostà alle condizioni restrittive dell'art. 20 vLIVA. L'art. 20 vLIVA essendo una norma di diritto materiale, l'art. 81 cpv. 3 LIVA entrato in vigore il 1° gennaio 2010, che prevede ora il libero apprezzamento delle prove per cui la prova non deve rivestire una forma particolare, non è pertanto applicabile a fattispecie realizzatosi sotto l'egida della vLIVA (cfr. sentenza del TAF A-6927/2013 del 26 maggio 2015

consid. 4.4.2 con rinvii; parimenti consid. 3 del presente giudizio). Giusta l'art. 20 cpv. 1 vLIVA, l'esportazione di beni comporta l'esenzione fiscale soltanto se è ufficialmente comprovata dall'autorità doganale. Nel caso di prestazioni di servizi effettuate all'estero, il diritto all'esenzione deve essere comprovato con documenti contabili e giustificativi.

4.5

4.5.1 In ambito IVA, 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. [tra le tante] sentenza del TAF A-5061/2014 del 26 ottobre 2015 consid. 5.2 con rinvii; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, la taxe sur la valeur ajoutée, 2000, pag. 167; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 650 n. 203). Il contribuente deve peraltro indicare coscienziosamente all'AFC tutti i fatti che possono essere di qualche rilevanza per l'accertamento dell'assoggettamento o per il calcolo dell'imposta (cfr. art. 57 cpv. 1 vLIVA).

In virtù del suo obbligo d'informare il contribuente, l'AFC ha redatto delle istruzioni all'attenzione di quest'ultimo ai sensi dell'art. 52 vLIVA, nella forma di direttive, di circolari e opuscoli informativi. In virtù del principio dell'autotassazione, le conseguenze delle scelte operate da un contribuente in ambito IVA sono reputate come a lui note. Egli non può appellarsi all'ignoranza delle istruzioni emanate dall'AFC o del fatto che quest'ultima non ha attirato la sua attenzione su un punto preciso ivi figurante (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5061/2014 del 26 ottobre 2015 consid. 5.2; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., pag. 11 e pag. 167).

4.5.2 Tra gli obblighi spettanti a ogni contribuente vi è in particolare quello della tenuta della contabilità (cfr. sentenze del TF 2A.552/2006 del 1° febbraio 2007 consid. 3.1; 2A.109/2005 del 10 marzo 2006 consid. 2.1 segg.; [tra le tante] sentenza del TAF A-5061/2014 del 26 ottobre 2015 consid. 5.3 con rinvii). Giusta l'art. 58 cpv. 1 vLIVA, il contribuente deve tenere i suoi libri di commercio in modo da consentire di constatare facilmente e con

sicurezza i fatti importanti per determinare l'assoggettamento come pure per il calcolo dell'imposta e delle imposte precedenti deducibili. L'art. 58 cpv. 2 vLIVA precisa che il contribuente deve conservare regolarmente i suoi libri di commercio, i giustificativi, le carte d'affari ed altre registrazioni finché il credito fiscale a cui si riferiscono detti documenti non è ancora prescritto. Tra i documenti che devono essere conservati vanno menzionati le ordinazioni, le fatture (fatture dei fornitori e copie delle fatture ai clienti), i contratti di compravendita, i giustificativi di pagamento, le dichiarazioni d'esportazione, i certificati d'importazione, ecc. (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5061/2014 del 26 ottobre 2015 consid. 5.3 con rinvii; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 825 n. 80).

4.6 Il sistema di rendiconto, secondo il quale il contribuente dichiara l'IVA all'AFC, è regolamentato dall'art. 44 vLIVA. Di norma il rendiconto è allestito secondo le controprestazioni convenute (cfr. art. 44 cpv. 1 vLIVA), ovvero secondo la fatturazione (cfr. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 794 n. 361). L'AFC può autorizzare il contribuente che lo richiede ad allestire il rendiconto secondo le controprestazioni ricevute – ovvero secondo gli incassi (cfr. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 794 n. 364) – se per ragioni inerenti alla sua contabilità questo sistema gli è più semplice. Essa ne stabilisce le condizioni in modo tale da non arrecare né vantaggi né svantaggi al contribuente (cfr. art. 44 cpv. 4 vLIVA). Secondo questo sistema di rendiconto, la controprestazione convenuta tra le parti viene contabilizzata al momento in cui la fattura emessa dal prestatore per la prestazione da lui fornita viene incassata (cfr. sentenza del TAF A-648/2009 del 15 dicembre 2011 consid. 3.1-3.2; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., pagg. 157-158).

5.

5.1 Stabiliti i principi applicabili alla presente fattispecie, il Tribunale osserva che, nella decisione impugnata, l'autorità inferiore ha in sostanza indicato di aver riscontrato, per gli anni 2008-2009, nella contabilità della ricorrente degli incassi non dichiarati nei rendiconti trimestrali. Detti incassi, a dire della ricorrente, non sarebbero stati imposti all'IVA, in quanto risulterebbero da prestazioni (lavori di carrozzeria) non imponibili poiché effettuate sul territorio estero, in Germania. Ritenendo tali allegazioni come non corroborate dalla ricorrente dai relativi giustificativi, l'autorità inferiore ha proceduto alla conferma della ripresa d'IVA di 7'794 franchi, oltre accessori, per le seguenti operazioni registrate nella contabilità generale 2008-2009 della ricorrente (cfr. atto n. 1a dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. AFC]) ed elencate nell'allegato all'avviso di

tassazione n. 286'766 del 25 settembre 2013 (cfr. atto n. 1e dell'inc. AFC), qui suddivise per praticità in due gruppi:

a) registrazioni contabili relative alla cifra d'affari non dichiarata:

- 28.02.2008 al conto n. 6100 « Ricavi da forniture e prestazioni » con la descrizione « C. _____ (senza IVA) », per l'importo di 9'100 franchi;
- 27.11.2008 al conto n. 6100 « Ricavi da forniture e prestazioni » con la descrizione « D. _____ (senza IVA) », per l'importo di 1'939 franchi;

b) registrazioni contabili relative alla cifra d'affari non imposta all'IVA:

- 31.12.2008 di cui due registrazioni contabili al conto n. 6001 « Ricavi da lavoro » con la descrizione « Incassi lavori in Germania » per gli importi di 73'445 franchi e 11'995 franchi;
- 08.05.2009 al conto n. 6002 « Altri ricavi » con la descrizione « Ricavi 2008 grandine », per l'importo di 10'000 franchi.

In tale contesto, il Tribunale rileva preliminarmente che la società ricorrente è segnatamente attiva nell'ambito della gestione di una carrozzeria, la riparazione, l'acquisto e la vendita di autoveicoli, l'acquisto e la vendita di pezzi di ricambio (cfr. relativo estratto del registro di commercio). Le operazioni di cui sopra riguardano essenzialmente dei « lavori di carrozzeria ». In quanto tali, di principio esse costituiscono delle forniture di beni ai sensi dell'art. 6 cpv. 2 lett. a vLIVA (cfr. consid. 4.1 del presente giudizio), per le quali la localizzazione è dunque disciplinata dall'art. 13 vLIVA (cfr. consid. 4.3.1 del presente giudizio). La prova secondo cui detti lavori di carrozzeria sarebbero stati effettuati all'estero soggiace alle esigenze di cui all'art. 20 vLIVA (cfr. consid. 4.4 del presente giudizio). A mente del Tribunale, nella misura in cui non si tratta propriamente di beni trasportati all'estero, bensì – secondo quanto indicato dalla ricorrente – di lavori di carrozzeria, rispettivamente di riparazione grandine, effettuati all'estero, una prova fornita dalle autorità doganali tenuto conto della natura della prestazione non appare qui fattibile ed esigibile. In tali circostanze particolari, come del resto ritenuto dalla stessa autorità inferiore, risulta più idoneo esigere dalla ricorrente la prova documentaria (segnatamente documenti contabili e giustificativi), come per le prestazioni di servizi. Ciò posto, si ricorda altresì che l'onere probatorio secondo cui tali operazioni sarebbero state effettuate all'estero ai sensi dell'art. 20 vLIVA è a carico della ricorrente (cfr. consid. 2.3 e 4.4 del presente giudizio), a cui incombe peraltro il dovere di tenere correttamente la propria contabilità e di conservare i giustificativi a comprova delle proprie registrazioni contabili ai sensi dell'art. 58 vLIVA (cfr. consid. 4.5.2 del presente giudizio).

Ciò premesso, nello specifico, per il Tribunale si tratta essenzialmente di esaminare se le prove fornite dalla ricorrente dinanzi all'autorità inferiore, rispettivamente in questa sede, sono idonee o meno a comprovare che invero le operazioni oggetto della ripresa fiscale dell'autorità inferiore sono invero state effettuate all'estero, e meglio in Germania, come sostenuto dalla ricorrente nel proprio ricorso. A tal fine, per maggiore chiarezza, qui di seguito il Tribunale analizzerà separatamente le operazioni di cui alla lett. a (cfr. consid. 5.2 del presente giudizio) e le operazioni di cui alla lett. b (cfr. consid. 5.3 del presente giudizio) citate poc'anzi.

5.2

5.2.1 Per quanto concerne le prime operazioni di cui alla lett. a, l'autorità inferiore ha indicato di disporre di una copia di due fatture dalle quali risulterebbe che non solo entrambi i relativi destinatari hanno sede in Svizzera – ovvero C. _____ (fattura del 19 febbraio 2008) e D. _____ (fattura del 21 ottobre 2008) – ma anche che su entrambe le fatture figurerebbe la dicitura IVA 7.6% con il relativo importo. In tali circostanze, l'autorità inferiore ha ritenuto che il luogo della fornitura delle prestazioni – e meglio dei lavori di carrozzeria – si trova in Svizzera, per cui dette prestazioni soggiacerebbero all'IVA svizzera. Inoltre sulla fattura indirizzata alla D. _____ vi sarebbero la dicitura « IVA 7.6% fr. 147.40 » e l'aggiunta a mano « dedotto IVA (sconto cliente) » (cfr. decisione impugnata, consid. 8.1).

5.2.2 A tal proposito, il Tribunale rileva come le conclusioni dell'autorità inferiore trovino riscontro negli atti dell'incanto, e meglio dalla contabilità della società ricorrente (cfr. atto n. 1a dell'inc. AFC) e dalle due citate fatture del 19 febbraio 2008 e del 21 ottobre 2008 (cfr. atto n. 1b dell'inc. AFC). In tali circostanze, si può ritenere che le operazioni di cui alle fatture del 19 febbraio 2008 e del 21 ottobre 2008 intestate a due società con sede in Svizzera sono chiaramente ubicabili in Svizzera. In quanto tali, dette operazioni andavano pertanto dichiarate dalla ricorrente e conseguentemente assoggettate all'IVA. Ora, nessun documento prodotto dalla ricorrente dinanzi all'autorità inferiore e in questa sede permette di ritenere il contrario e di mettere in discussione tali conclusioni, sicché vi è luogo di qui confermarle. Su questo punto, il ricorso va pertanto respinto.

5.3

5.3.1 Per quanto concerne invece le operazioni di cui alla lett. b, l'autorità inferiore ha ritenuto che nessun documento prodotto dalla ricorrente sarebbe tale da fare ritenere che le stesse siano invero state effettuate all'estero, e meglio in Germania. Dinanzi all'autorità inferiore, la ricorrente

ha sostenuto che si tratterebbero di operazioni realizzate all'estero sotto forma di riparazioni per grandine, erogate dal signor E._____ che lavorerebbe per la ditta F._____ di Y._____. Essa ha indicato diversi luoghi delle prestazioni in Germania ed allegato un articolo di giornale in cui viene spiegato il lavoro svolto dal signor E._____. Su invito dell'autorità inferiore a produrre i relativi giustificativi mancanti, con e-mail del 22 agosto 2013, la ricorrente ha trasmesso sette fatture indirizzate alla ditta F._____ di Y._____ (e meglio: n. 08/0707 del 4 luglio 2008, n. 08/0707 del 4 luglio 2008, n. 08/7010 del 5 agosto 2008, n. 08/0711 del 6 agosto 2008, n. 08/0712 del 9 agosto 2008, n. 08/7013 del 14 agosto 2008 e n. 08/0714 del 1° settembre 2008) e un estratto conto della Banca G._____ al 31 dicembre 2008 in cui figurerebbero accrediti da parte della ditta F._____ riconducibili a tre delle sette fatture presentate (n. 08/7070, 08/7010 e 08/0713; cfr. decisione impugnata, consid. 8.1).

Al riguardo, l'autorità inferiore ha rilevato che dalla scheda contabile « 6001 Ricavi da lavori » della ricorrente per l'anno 2008 risulterebbero con la dicitura « Incassi lavori in Germania » gli importi di 73'445 franchi e di 11'995 franchi oggetto della rettifica contestata. Essa ha ritenuto che da tale scheda risulterebbe che tali importi sono stati incassati in contanti poiché contabilizzati quali cassa a ricavi. In tale contesto, essa ha ritenuto che le fatture e l'estratto conto prodotti dalla ricorrente non erano di alcun sostegno alle sue affermazioni poiché non sarebbero riconducibili agli importi incassati in contanti non dichiarati e non troverebbero riscontro nella contabilità. Lo stesso varrebbe per l'importo di 10'000 franchi contabilizzato quali « Ricavi 2008 grandine » nella scheda contabile « 6002 Altri ricavi » della ricorrente per l'anno 2009. L'autorità inferiore ha altresì ritenuto che, benché nell'estratto conto bancario figurerebbero le date di alcune fatture presentate dalla ricorrente, non sarebbe tuttavia possibile evincere quando la ricorrente abbia incassato sulla cassa, quindi in contanti, gli importi oggetto della rettifica d'imposta. Poiché la ricorrente avrebbe allestito i rendiconti secondo le controprestazioni ricevute (cfr. consid. 4.7 del presente giudizio), questi incassi andavano quindi dichiarati al momento dell'incasso e la contabilità andava allestita secondo il movimento finanziario per poter giustificare contabilmente l'incasso. In assenza di un nesso tra i documenti prodotti dalla ricorrente e gli importi non dichiarati, l'autorità inferiore ha poi ritenuto che l'articolo di giornale « Blechkünstler gegen Hagelschäden » prodotto dalla ricorrente e le richieste di audizione dei testi non le sarebbero di alcun aiuto, poiché oltre a non essere contemporanei ai fatti si limiterebbero a ribadire che il signor E._____ ha lavorato in Germania, senza tuttavia dimostrare che la cifra

d'affari oggetto della rettifica sia effettivamente frutto di operazioni svolte all'estero (cfr. decisione impugnata, consid. 8.1).

5.3.2 A tal proposito, il Tribunale osserva come anche in questo caso le conclusioni dell'autorità inferiore trovino riscontro negli atti dell'incarto. Come giustamente rilevato dall'autorità inferiore, agli atti difettano i documenti giustificativi a comprova delle registrazioni contabili relative alle operazioni di cui alla lett. b e i documenti prodotti dalla ricorrente non sono idonei a comprovare le sue allegazioni. Più nel dettaglio, tra le sette fatture intestate alla ditta F._____ di Y._____ (cfr. allegati all'atto n. 1d dell'inc. AFC), l'estratto conto della banca G._____ al 31 dicembre 2008 (cfr. allegato all'atto n. 2 dell'inc. AFC) presentati dalla ricorrente dinanzi all'autorità inferiore e gli importi non dichiarati registrati nella contabilità della ricorrente (cfr. atto n. 1a dell'inc. AFC) non è ravvisabile alcun nesso di causalità. In effetti, da un confronto tra gli importi menzionati nelle fatture prodotte dalla ricorrente e gli importi menzionati nelle registrazioni contabili, non vi è alcuna corrispondenza. Detto in altri termini, le fatture prodotte dalla ricorrente non sono idonee a comprovare che le registrazioni contabili sono afferenti a delle operazioni effettuate all'estero, e meglio in Germania. L'estratto conto della banca G._____ non gli è poi di alcun aiuto, considerato come dalle registrazioni contabili relative alle operazioni di cui alla lett. b risulta che i ricavi sono stati incassati a contanti. In tale contesto, come giustamente ritenuto dall'autorità inferiore, gli articoli di giornale e le diverse testimonianze proposte dalla ricorrente (cfr. allegati all'atto n. 6 dell'inc. AFC) non sono qui sufficienti a comprovare che le operazioni di cui alla lett. b sono state fornite in Germania, in quanto – oltre a non essere contemporanee ai fatti – esse potrebbero semmai unicamente dimostrare che il signor E._____, uno dei suoi dipendenti, avrebbe lavorato in Germania, ma non di certo che le operazioni di cui alla lett. b siano state effettuate all'estero. Analogo discorso vale per le ricevute degli alberghi, dei ristoranti e dei rifornimenti di carburante intestate al signor E._____ e le stesse dichiarazioni scritte del signor E._____ (cfr. allegati all'atto n. 4 dell'inc. AFC), come pure l'indicazione da parte della ricorrente dei vari Garage presso i quali il signor E._____ avrebbe lavorato in Germania (cfr. atto n. 6 dell'inc. AFC).

Ora, in questa sede, a comprova della localizzazione delle operazioni all'estero, la ricorrente ha essenzialmente prodotto la medesima documentazione già prodotta dinanzi all'autorità inferiore, che, come detto, non è sufficiente a dimostrare le sue allegazioni. Le ulteriori testimonianze proposte, così come la nuova dichiarazione del 22 dicembre 2020 del garage H._____ allegata al ricorso, oltre a non essere contemporanee ai fatti,

possono semmai solo dimostrare che il signor E._____ ha lavorato in Germania, ma non ancora che le operazioni di cui alla lett. b sono state effettuate all'estero. In tali circostanze, procedendo ad un apprezzamento anticipato delle prove, il Tribunale non intravede alcun valido motivo per ordinare l'audizione dei testi segnalati dalla ricorrente in questa sede, tali prove non essendo idonee a comprovare le sue allegazioni (cfr. circa l'apprezzamento anticipato delle prove, consid. 2.3 del presente giudizio). Analogo discorso vale per l'articolo di giornale allegato al ricorso che, a dire della ricorrente, sarebbe apparso in Germania nel periodo delle prestazioni, emesso dal garage I._____ per conto della ditta F._____, dove verrebbe spiegato il lavoro del signor E._____. Tale articolo di giornale non è infatti idoneo a comprovare che proprio le operazioni di cui alla lett. b sarebbero state effettuate all'estero.

Alla luce di quanto precede, si deve dunque ritenere che la ricorrente non è stata in grado di dimostrare che le operazioni di cui alla lett. b sono state invero effettuate all'estero, e meglio in Germania. In assenza nei necessari giustificativi, si deve dunque ritenere tali operazioni come ubicate in Svizzera e dunque soggette all'IVA svizzera. Di conseguenza, il ricorso va respinto anche su questo punto.

5.4 In definitiva, si deve concludere che la società ricorrente non è stata in grado di dimostrare dinanzi al Tribunale che le operazioni elencate alle lett. a e b al consid. 5.1 del presente giudizio e oggetto della ripresa fiscale dell'autorità inferiore, sono state effettuate all'estero, e meglio in Germania. Le prove addotte dalla ricorrente non sono infatti idonee a comprovare che le registrazioni contabili afferenti alle cifre d'affari da lei non imposte all'IVA, si riferiscono invero ad operazioni effettuate all'estero. Tali prove possono semmai unicamente dimostrare che un suo dipendente ha lavorato in Germania. In tali circostanze, si deve ritenere che è a giusto titolo che l'autorità inferiore ha assoggettato tali operazioni all'IVA, procedendo nei confronti della ricorrente alla ripresa fiscale di 7'794 franchi, oltre accessori. Ciò posto, nella misura in cui i crediti d'imposta per i periodi fiscali 2008-2009 non risultano poi ancora prescritti (cfr. art. 49 vLIVA; cfr. [per i dettagli circa la prescrizione] sentenze del TAF A-1336/2020 del 12 ottobre 2021 consid. 10.2.1; A-3044/2009 del 21 dicembre 2011 consid. 2.1), vi è dunque luogo di confermare la predetta ripresa fiscale. Ne consegue che il ricorso della ricorrente va qui integralmente respinto.

6.

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese processuali sono poste a carico della società ricorrente qui parte integralmente 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 1'700 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF). Alla crescita in giudicato del presente giudizio, detto importo verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 1'700 franchi da lei versato a suo tempo. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione alla ricorrente di un'indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

(il dispositivo è indicato alla pagina seguente)

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

Il ricorso è respinto.

2.

Le spese processuali, pari a 1'700 franchi, sono poste a carico della ricorrente. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, tale importo verrà interamente dedotto dall'anticipo spese di 1'700 franchi da lei versato a suo tempo.

3.

Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

4.

Questa sentenza è comunicata alla ricorrente e all'autorità inferiore.

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

La presidente del collegio:

La cancelliera:

Annie Rochat Pauchard

Sara Pifferi

Rimedi giuridici:

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, 1000 Losanna 14, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione (art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 LTF). Il termine è reputato osservato se gli atti scritti sono consegnati al Tribunale federale oppure, all'indirizzo di questo, alla posta svizzera o a una rappresentanza diplomatica o consolare svizzera al più tardi l'ultimo giorno del termine (art. 48 cpv. 1 LTF). Gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione: