**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**



Corte I
A-1335/2014

# Sentenza del 14 dicembre 2015

Composizione

Giudici Salome Zimmermann (presidente del collegio), Michael Beusch, Marie-Chantal May Canellas, cancelliera Sara Friedli.

Parti

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

contro

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

Oggetto

Ottenimento di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero; deduzione dell'imposta precedente (periodi fiscali dal 1° trimestre 2006 al 4° trimestre 2009).

## Fatti:

**A.**
La A._____, in X._____, ha quale scopo sociale l'intermediazione finanziaria, la prestazione di assistenza e consulenza in materia finanziaria, la partecipazione ad imprese commerciali ed industriali, l'amministrazione del patrimonio di proprietà di terzi, le operazioni finanziarie connesse o attinenti a questo scopo, la compera, la vendita e l'amministrazione di beni mobili ed immobili (cfr. estratto del Registro di commercio della società). Dal 1° gennaio 1995 essa è iscritta quale contribuente IVA nel registro tenuto dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: AFC) con il n. […] ed allestisce i suoi rendiconti secondo le controprestazioni convenute.

**B.**
Nei mesi di novembre e dicembre 2011, l'AFC ha intrapreso un controllo presso la contribuente per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2006 al 31 dicembre 2010. In sede di controllo, l'AFC ha constatato che la contribuente deteneva il totale del capitale azionario della società « *C.*_____ » con sede in Y._____, la quale a sua volta deteneva l'80% del capitale azionario della società « *D.*_____ » con sede a Z._____. Dai documenti notarili […] esaminati in sede di controllo, l'AFC ha appurato che la società C._____ il 3 settembre 2004 ha acquistato il 31% del capitale azionario della società D._____, per poi acquistare il 27 settembre 2006 un ulteriore 39% di tale capitale azionario ed un ultimo 10% il 26 settembre 2007. Il restante 20% del capitale azionario della società D._____ risultava, al momento del controllo, ancora detenuto da uno dei soci fondatori, il signor E._____. Durante il controllo l'AFC ha altresì ritenuto che la contribuente avrebbe assunto vari costi legati all'acquisizione ed in seguito alla detenzione delle partecipazioni alla società D._____, di proprietà della società C._____. In particolare, la contribuente avrebbe versato delle indennità ai soci fondatori attivi nella società D._____ ed avrebbe pagato delle fatture emesse da delle società di consulenza a lei indirizzate. Uno di questi versamenti, avvenuto in data 26 settembre 2007 e pari a 140'000 euro, sarebbe stato dichiarato dalla contribuente come ottenimento di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero e ne sarebbe stato fatto valere il diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Tale diritto è stato negato dall'AFC in sede di controllo in ragione di un uso che non dava diritto a deduzione. L'AFC ha poi considerato che altri sette versamenti avrebbero dovuto essere imposti quali controprestazioni per l'ottenimento di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero, per i

quali il diritto alla deduzione dell'imposta precedente doveva essere negato in quanto correlati ad acquisto o detenzione di partecipazioni.

**C.**
Sulla base delle risultanze del predetto controllo, il 9 febbraio 2012 l'AFC ha emanato nei confronti della contribuente due avvisi di tassazione n. […] e n. […], di cui solo il primo è oggetto della presente causa. L'avviso di tassazione n. […] implica una ripresa fiscale di 160'597 franchi per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2006 al 31 dicembre 2009. In particolare, l'AFC ha effettuato le riprese seguenti per otto versamenti operati dalla contribuente in rapporto a delle prestazioni di servizio da imprese con sede all'estero (cfr. punto 2.1.A dell'allegato all'avviso di tassazione):

« […]

| | | |
|---|---|---|
| *03.10.2006* | *G._____ – F._____* | *52'288* |
| *30.10.2006* | *G._____ – E._____* | *36'553* |
| […] | | |
| *26.09.2007* | *G._____ – F._____* | *17'642* |
| […] | | |
| *31.08.2008* | *G._____ – F._____* | *8'094* |
| *26.09.2008* | *H._____* | *4'937* |
| *26.09.2008* | *I._____* | *5'129* |
| *09.10.2008* | *G._____ – F._____* | *1'458* |
| *06.11.2008* | *H._____* | *1'585* |

[…] ».

**D.**
In data 12 marzo 2012, A._____, in X._____ – per il tramite della B._____, succursale di X._____, in X._____ (di seguito: rappresentante) – ha impugnato l'avviso di tassazione n. […] del 9 febbraio 2012 dinanzi all'AFC mediante reclamo, con preghiera di considerarlo quale ricorso *omisso medio* (da lei designato quale « *Sprungrekurs* »).

Con sentenza A-2650/2012 del 10 agosto 2012, il Tribunale amministrativo federale – constatato il difetto dei presupposti alla base di un ricorso *omisso medio* – ha rinviato il reclamo all'autorità inferiore, affinché la stessa statuisse al riguardo quale autorità funzionalmente competente.

**E.**
Con decisione 13 febbraio 2014, designata quale « decisione su reclamo », l'AFC ha confermato l'avviso di tassazione n. […] del 9 febbraio 2012, nonché la relativa ripresa d'imposta. In sostanza, essa ha qualificato i versamenti effettuati dalla contribuente alle società all'estero di

controprestazioni date in cambio di prestazioni di servizi fornite da imprese con sede all'estero, in relazione ad attività che non permettono la deduzione dell'imposta precedente (ottenimento di un « goodwill » della società D._____ da parte dei suoi soci fondatori, assunzione di funzioni dirigenziali in quanto prestazione di servizi nell'ambito della conduzione aziendale, prestazioni di servizi di consulenza, ecc.).

**F.**
Avverso la predetta decisione, la A._____ (di seguito: ricorrente) – per il tramite della sua rappresentante – ha interposto ricorso dinanzi al Tribunale amministrativo federale con scritto 13 marzo 2014. Protestando tasse, spese e ripetibili, essa postula l'accoglimento del proprio gravame, e meglio che l'avviso di tassazione n. […] del 9 febbraio 2012 venga parzialmente modificato con un totale a favore dell'AFC di 50'553 franchi anziché di 160'597 franchi nonché una riduzione di 110'044 franchi. Ribadendo quanto già asserito dinanzi all'AFC, essa censura la violazione del principio di celerità.

**G.**
Con scritto 15 aprile 2014, l'AFC ha presentato la propria risposta al predetto ricorso, postulandone il rigetto integrale.

**H.**
Con scritto 14 aprile 2015, la ricorrente ha sollecitato l'emanazione della sentenza da parte dello scrivente Tribunale.

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

## Diritto:

**1.**
**1.1** Il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 PA, emanate dalle autorità menzionate all'art. 33 LTAF, riservate le eccezioni di cui all'art. 32 LTAF (cfr. art. 31 LTAF). In particolare, le decisioni finali rese dall'AFC in materia d'IVA possono essere contestate dinanzi ad esso 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 (cfr. art. 37 LTAF).

**1.2** Ciò indicato, in merito alla competenza funzionale dello scrivente Tribunale nella presente vertenza, è doveroso precisare quanto segue.

**1.2.1** Giusta l'art. 83 cpv. 1 della legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20), il cui diritto procedurale è applicabile ai casi già pendenti al momento della sua entrata in vigore (cfr. al riguardo, consid. 3 che segue), le decisioni dell'AFC sono impugnabili con reclamo entro 30 giorni dalla notificazione. Ne discende che il contribuente – nella misura in cui inoltra un reclamo – dispone di norma del diritto a che l'AFC esamini due volte il suo caso e emani due decisioni successive al riguardo (la seconda con esigenze di forma più elevate; cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-2534/2012 del 30 ottobre 2013 consid. 1.2.1 con rinvii; A-2276/2012 del 29 ottobre 2013 consid. 1.2.1 con rinvii).

**1.2.2** In concreto, l'AFC ha notificato alla ricorrente l'avviso di tassazione n. […] del 9 febbraio 2012. Essa ha qualificato detto atto di "decisione" e ha dunque indicato alla ricorrente ch'essa disponeva di un termine di 30 giorni per presentare un reclamo. Quest'ultima ha contestato la predetta decisione con scritto 12 marzo 2012 direttamente dinanzi al Tribunale amministrativo federale, postulando la trattazione del suo reclamo quale ricorso « *omisso medio*». Difettando i presupposti per un ricorso diretto, tale richiesta è stata respinta dallo scrivente Tribunale con sentenza A-2650/2012 del 10 agosto 2012 e la causa rinviata all'AFC per sua competenza. Il tali circostanze, l'AFC ha emanato la decisione 13 febbraio 2014 qualificandola di « decisione su reclamo ».

Sennonché, in base alla giurisprudenza del Tribunale amministrativo federale, un avviso di tassazione in quanto tale non costituisce una decisione. In circostanze normali, siffatto modo di procedere dell'AFC non è conforme alla LIVA (cfr. sentenza del TAF A-707/2013 del 25 luglio 2013 consid. 4, confermata dal TF con DTF 140 II 202). Lo scritto 12 marzo 2012 non costituisce pertanto un reclamo ai sensi dell'art. 83 LIVA, bensì una richiesta di emanazione di una prima decisione di merito (cfr. art. 82 cpv. 1 lett. c LIVA) e, conseguentemente, la decisione 13 febbraio 2014 dell'AFC non può essere qualificata di decisione su reclamo.

Cionondimeno, l'atto qui impugnato, che rappresentanza senza ombra di dubbio una decisione ai sensi dell'art. 5 PA, è motivato in dettaglio. Dal momento che la ricorrente l'ha deferita direttamente e senza riserve al Tribunale amministrativo federale, si deve presumere ch'essa abbia

accettato, perlomeno implicitamente, di essere stata privata della procedura di reclamo in quanto tale, consentendo a che il suo ricorso venga trattato quale ricorso « *omisso medio* », in applicazione per analogia dell'art. 83 cpv. 4 LIVA (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-2534/2012 del 30 ottobre 2013 consid. 1.2.2 con rinvii; A-2276/2012 del 29 ottobre 2013 consid. 1.2.2 con rinvii; A-707/2013 del 25 luglio 2013 consid. 1.2.3, confermata dal TF con DTF 140 II 202). Lo scrivente Tribunale è dunque competente per statuire nella presente vertenza.

**1.3** Oltre all'annullamento della decisione 13 febbraio 2014 dell'autorità inferiore, la ricorrente postula altresì la modifica parziale dell'avviso di tassazione n. […] del 9 febbraio 2012. Poiché l'avviso di tassazione non costituisce una prima decisione (cfr. consid. 1.2 che precede) – tenuto altresì conto, per analogia, dell'effetto devolutivo della procedura di ricorso (cfr. DTF 134 II 142 consid. 1.4; 129 II 438 consid. 1; [tra le tante] sentenza del TAF A-2878/2013 del 21 novembre 2013 consid. 1.3) – di fatto, soltanto la decisione del 13 febbraio 2014 risulta impugnabile dinanzi al Tribunale amministrativo federale. Le censure sollevate avverso il predetto avviso di tassazione sono pertanto irricevibili.

**1.4** Pacifica è la 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).

**1.5** Fatta eccezione per quanto indicato al consid. 1.3 che precede, il ricorso è ricevibile in ordine e deve essere 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 (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, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2ª 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. DTAF 2007/41 consid. 2; MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3ª 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 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. 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 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.).

**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; sentenza del TF 2C_720/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 2.3.1 con rinvii; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 3.144). 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. 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-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 2.3.2 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 il contribuente di quelle che diminuiscono o azzerano l'imposizione, ovvero i fatti che l'esonerano o riducono l'importo d'imposta dovuto (cfr. sentenze del TF 2C_814/2010 del 23 settembre 2011 consid. 5.4; 2A.642/2004 del 14 luglio 2005, in: Archivi di diritto fiscale svizzero [ASA] vol. 75 pag. 495 segg. consid. 5.4; [tra le tante] sentenza del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 2.3.3 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° trimestre 2006 al 4° trimestre 2009 – ossia dal 1° gennaio 2006 al 31 dicembre 2009 – alla stessa risulta dunque applicabile materialmente la legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (vLIVA, RU 2000 1300 e modifiche ulteriori) 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).

Riguardo invece alla procedura, 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 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. sentenze del TAF A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 1.2 con rinvii; 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. sentenze del TAF A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 1.2 con rinvii; A-2387/2007 del 29 luglio 2010 consid. 1.2; A-4785/2007 del 23 febbraio 2010 consid. 5.5; Messaggio del 25 giugno 2008 concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto [FF 2008 6151]; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, pag. 1126 n. 157).

**4.**
Nel proprio gravame, la ricorrente solleva la violazione del principio di celerità (cfr. art. 29 cpv. 1 Cost.). A suo avviso, tale principio sarebbe infatti stato disatteso dall'autorità inferiore, in particolare tenuto conto che dall'emanazione dell'avviso di tassazione n. […] del 9 febbraio 2012, rispettivamente della sentenza A-2650/2012 del 10 agosto 2012 dello scrivente Tribunale, sarebbero trascorsi oltre 24 mesi rispettivamente 18 mesi, senza che emergessero elementi nuovi o motivazioni che non erano già state discusse e approfondite precedentemente.

**4.1**
**4.1.1** Il principio di celerità è strettamente correlato al divieto di incorrere in una denegata giustizia e in una ritardata giustizia. Il divieto del diniego di giustizia formale discende dall'art. 29 cpv. 1 Cost., giusta il quale ogni persona ha diritto a che la propria causa sia decisa entro un termine ragionevole. Tale garanzia costituzionale – sancita peraltro anche dall'art. 6 n. 1 della Convenzione del 4 novembre 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU, RS 0.101) – concerne sia la procedura giudiziaria che quella amministrativa (cfr. sentenza del TAF A-3624/2012 del 7 maggio 2013 consid. 3.1.1).

**4.1.2** Una denegata giustizia sussiste allorquando un'autorità si rifiuta di emanare una decisione nonostante quest'ultima ne sia legalmente obbligata. Di norma, v'è luogo di constatarla quando l'autorità rimane *de facto* inattiva oppure quando all'interessato dà l'impressione di non intendere dare seguito alla sua domanda (cfr. MARKUS MÜLLER, in: Auer/Müller/Schindler [ed.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren VwVG, 2008, n. 4 ad art. 46*a* PA, pag. 619 [qui di seguito: Kommentar VwVG]). L'obbligo di pronunciarsi entro una scadenza ragionevole impone all'autorità competente di statuire entro un limite che risulti giustificato dalla natura del litigio e dall'insieme delle circostanze del caso (cfr. DTF 135 I 265 consid. 4.4; 130 I 312 consid. 5.1 seg.; 117 Ia 193 consid. 1c; DTAF 2009/42 consid. 2.2; sentenza del TAF A-4689/2013 del 25 giugno 2014 consid. 9.2 con rinvii). Devono in particolare essere considerati l'urgenza, l'ampiezza e le difficoltà del caso, il modo con il quale è stato trattato dall'autorità, l'interesse delle parti e il loro comportamento nella procedura (cfr. DTF 135 I 265 consid. 4.4; 130 I 312 consid. 5.1 seg.; sentenza del TF 1C_131/2013 del 19 agosto 2013 consid. 4.2; PIERMARCO ZEN-RUFFINEN, Droit administratif, Partie générale et éléments de procédure, 2ª ed. 2013, n. 344). Determinante in proposito è sapere se i motivi che hanno condotto a ritardare la procedura o a negare il giudizio di merito sono obiettivamente fondati; poco importa che la mora sia cagionata

da una negligenza dell'autorità o da altri fattori (cfr. DTF 103 V 190 considd. 3 e 5; sentenza del TAF A-3624/2012 del 7 maggio 2013 consid. 3.1.2).

**4.1.3** Le conseguenze di un ritardo nello statuire si limitano alla constatazione da parte del Tribunale della violazione del principio di celerità in ragione della durata eccesiva della procedura. Nell'ambito in particolare del diritto fiscale, la violazione del principio di celerità non preclude alla fondatezza del credito fiscale e non dispensa pertanto il contribuente dall'obbligo di pagamento, ciò quand'anche la durata della procedura dovesse avverarsi scioccante (cfr. sentenze del TAF A-4689/2013 del 25 giugno 2014 consid. 9.2 con rinvii; A-313/2007 del 18 settembre 2009 consid. 6.1 con rinvii).

**4.2** Nel caso in disamina, l'avviso di tassazione n. […] è stato emesso il 9 febbraio 2012. Il reclamo 12 marzo 2012 presentato avverso il predetto avviso è stato deferito come ricorso "*omissio medio*" allo scrivente Tribunale, il quale – difettando i presupposti per un ricorso diretto – lo ha rinviato all'autorità inferiore per competenza con sentenza A-2650/2012 del 10 agosto 2012. La decisione qui impugnata è stata emanata il 13 febbraio 2014, ovvero ad una distanza di 18 mesi dal giudizio dello scrivente Tribunale. Da un esame degli atti dell'incarto, non risultano ulteriori misure istruttorie successive alla sentenza dello scrivente Tribunale. Dinanzi all'autorità inferiore, la ricorrente ha sollecitato l'emanazione della decisione impugnata in data 12 agosto 2013 (cfr. atto n. 9 dell'inc. AFC). Ciò constatato, si deve altresì tenere conto della complessità della causa – segnatamente delle relazioni in essere tra le due società estere e la società ricorrente, come pure i particolari scambi di prestazioni intervenuti tra le tre entità e i loro amministratori – sicché una durata di 18 mesi, sebbene possa apparire come considerevole, non risulta tuttavia scioccante o eccessiva e rientra nei limiti di trattazione di una causa in materia IVA. In effetti, è soltanto in casi eccezionali, allorquando il termine di attesa appare estremamente lungo, se non addirittura totalmente sproporzionato, che vi è motivo di constatare la violazione dell'art. 29 cpv. 1 Cost., ciò quand'anche sia stata emanata una decisione (cfr. sentenze del TAF A-4689/2013 del 25 giugno 2014 consid. 9.6). Dei casi simili si sono già prodotti in rapporto a delle procedure durate cinque e oltre cinque anni (cfr. sentenza del TF 2A.701/2006 del 3 maggio 2007 consid. 7; sentenze del TAF A-8017/2009 del 2 settembre 2010 consid. 4.4; A-4072/2007 dell'11 marzo 2009 consid. 6.2). In tali circostanze, la censura della ricorrente deve essere qui respinta.

**5.**
In concreto, il presente litigio ha per oggetto (a) la ripresa fiscale operata dall'autorità inferiore in rapporto a 7 versamenti effettuati dalla società ricorrente – l'ottavo versamento non essendo contestato da quest'ultima – in relazione a delle prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero, (b) nonché la relativa rettifica degli importi riconosciuti a titolo di imposta precedente. In tali circostanze, si tratta dunque di stabilire innanzitutto se in rapporto ai sette versamenti operati dalla ricorrente sussistono effettivamente delle operazioni IVA a lei imponibili (cfr. consid. 6 del presente giudizio). In caso affermativo, andrà in seguito stabilito se in rapporto alle predette operazioni IVA sussiste o meno un diritto alla deduzione dell'imposta precedente (cfr. consid. 7 del presente giudizio).

A tal fine, qui di seguito verranno richiamati i principi applicabili alla presente fattispecie, in particolar modo in merito alla sussistenza di uno scambio di prestazioni (cfr. considd. 5.1-5.5 che seguono), alle prestazioni di servizi di imprese con sede all'estero (cfr. consid. 5.6 che segue) e al diritto di deduzione dell'imposta precedente (cfr. consid. 5.7 che segue).

**5.1** Giusta l'art. 5 vLIVA soggiacciono all'imposta le operazioni eseguite da contribuenti, purché non siano espressamente escluse dall'imposta (*recte* esonerate 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 a titolo oneroso di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero (cfr. sentenze del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.1; A-201/2012 del 20 febbraio 2013 consid. 3.1 con rinvii).

Eccetto per quel che concerne il consumo proprio, un'operazione è imponibile sul territorio svizzero unicamente se è effettuata a titolo oneroso (cfr. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 213 n. 162 seg. con rinvii). Il carattere oneroso di un'operazione ha dunque un'importanza primordiale. Per costante giurisprudenza un'operazione ha carattere oneroso, (a) qualora i partecipanti all'operazione siano in un rapporto di fornitore e d'acquirente, (b) la prestazione è fornita in cambio di una controprestazione e (c) sussiste un legame economico diretto tra la prestazione e la controprestazione (cfr. sentenze del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.2; A-201/2012 del 20 febbraio 2013 consid. 3.1 con rinvii; A-1408/2006 del 13 marzo 2008 consid. 3.3; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 214 n. 165).

**5.2** L'esistenza di un'operazione a titolo oneroso, presuppone dunque la sussistenza di almeno due persone: un fornitore (*il prestatore*) e un

acquirente (*il destinatario*; cfr. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 214 seg. n. 166-168; sentenze del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.2.1; A-201/2012 del 20 febbraio 2013 consid. 3.3.1 con rinvii).

**5.2.1** Per stabilire il *fornitore di una prestazione*, il criterio dell'attribuzione è determinante. Le prestazioni sono di principio attribuite a colui che, apparendo verso l'esterno quale prestatore, agisce in proprio nome. Determinante è come la prestazione offerta viene percepita dal pubblico in generale, ovvero come la stessa viene oggettivamente percepita da un terzo neutro (cfr. sentenza del TAF A-412/2013 del 4 settembre 2014 consid. 2.2.3 con i numerosi rinvii).

In tale contesto, in ambito IVA la fattura riveste un'importanza fondamentale. La fattura costituisce infatti un indizio importante, rispettivamente una presunzione, dell'esistenza di un'operazione IVA, nonché del fatto ch'essa è stata effettuata dall'autore della fattura agente di regola in nome proprio (cfr. sentenza del TAF A-412/2013 del 4 settembre 2014 consid. 2.2.4 con i numerosi rinvii).

**5.2.2** Per quanto attiene alla qualità di *destinatario della prestazione*, va qui ricordata la presunzione secondo cui il destinatario della fattura è anche il destinatario delle operazioni fornite. Tale presunzione decade allorquando viene provato che il destinatario indicato sulla fattura in realtà non corrisponde al destinatario della prestazione. In tal caso l'AFC può negare il diritto alla deduzione dell'imposta precedente in ragione di un abuso di diritto. Tuttavia la prova dell'abuso o della divergenza tra il destinatario della fattura e quello della prestazione deve essere apportata dall'AFC (cfr. sentenze del TAF A-412/2013 del 4 settembre 2014 consid. 2.2.4 con i numerosi rinvii; A-1524/2006 del 28 gennaio 2008 consid. 2.3.1 con i numerosi rinvii).

Per determinare il destinatario materiale di determinate prestazioni, la situazione va considerata da una prospettiva economica. I rapporti di diritto privato potenzialmente alla base di dette prestazioni hanno di regola soltanto valore d'indizio e di per sé non giustificano una classificazione avente valore generale. L'apprezzamento economico prevale sull'analisi di diritto civile. Ciò indicato, nella misura in cui la prospettiva economica e civile si incontrano spesso nella pratica, talvolta tale divergenza è semplicemente apparente (cfr. DTAF 2007/38 consid. 5.3.1; sentenze del TAF A-412/2013 del 4 settembre 2014 consid. 2.2.5 con i numerosi rinvii; A-1524/2006 del 28 gennaio 2008 consid. 2.3.2 con i numerosi rinvii).

Infine, quale corollario del principio che vuole che il contribuente deve sopportare le conseguenze fiscali delle forme giuridiche da lui scelte per organizzare le proprie relazioni, l'AFC deve accettarne le conseguenze e non può intervenire, nella misura in cui l'organizzazione delle relazioni economiche delle parti interessate permangono nei limiti legali (cfr. DTAF 2007/38 consid. 5.3.1; sentenze del TAF A-412/2013 del 4 settembre 2014 consid. 2.2.5 con i numerosi rinvii; A-1524/2006 del 28 gennaio 2008 consid. 2.3.2 con i numerosi rinvii).

**5.2.3** L'art. 11 vLIVA disciplina i casi di *rappresentanza diretta e indiretta* in rapporto alla fornitura di beni e di prestazioni di servizi. Detta norma costituisce una regola d'imputazione: essa determina a chi la prestazione deve essere imputata allorquando l'assoggettato l'effettua per conto di un altro, nell'ambito di un rapporto di rappresentanza (cfr. sentenze del TF 2A.620/2004 del 16 settembre 2005 consid. 4.1; 2A.215/2003 del 20 gennaio 2005 consid. 3; sentenza del TAF A-632/2013 del 19 febbraio 2014 consid. 2.1.3). Conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale, tale norma trova applicazione non solo in caso di *rappresentanza del prestatore/fornitore* del bene o della prestazione di servizi così come risultante dal tenore meramente letterario, ma anche in caso di *rappresentanza del destinatario/acquirente* del bene o della prestazione di servizi, così come risultante da una sua interpretazione teologica e sistematica. Le regole di diritto privato – in particolare l'art. 32 CO – non sono pertanto applicabili né alla rappresentanza del prestatore, né a quella del destinatario (cfr. la sopracitata sentenza del TF 2A.214/2003 del 20 gennaio 2005 consid. 6).

**5.2.3.1** Giusta l'art. 11 cpv. 1 vLIVA vi è *rappresentanza diretta* se il rappresentante agisce in qualità di semplice mediatore, di modo che lo scambio di prestazioni si realizza direttamente tra il rappresentato e il terzo. In tale caso, verrà imposta all'IVA la cifra d'affari realizzata tra il rappresentato e il terzo. La sussistenza di una rappresentanza diretta presuppone tuttavia che il rappresentante agisca esplicitamente in nome e per conto del rappresentato, il quale, a tempo debito, deve essere designato nominalmente e in quanto tale al terzo interessato dallo scambio di prestazioni. In altri termini, il rappresentante e il rappresentato, nonché lo stesso rapporto di rappresentanza diretta e le operazioni da esso interessate devono essere chiaramente menzionati al terzo (cfr. sentenza del TAF A-632/2013 del 19 febbraio 2014 consid. 2.2.1 con rinvii).

Secondo la prassi dell'AFC, l'agire come rappresentante diretto può essere comprovato producendo (a) un mandato scritto impartito dal rappresentato

specificante che si tratta di una semplice mediazione, (b) documenti scritti tipo contratti di compravendita, fatture o ricevute a clienti/acquirenti, bollettini di consegna, liste di acquisto ecc., da cui risulta inequivocabilmente che il rappresentante agisce espressamente « in nome e per conto » del rappresentato, (c) nonché un conteggio scritto con cui il rappresentante rende conto al rappresentato in merito al ricavato della vendita e alla provvigione che gli spetta e nel quale il rappresentante comunica al rappresentato il nome e l'indirizzo del terzo (cfr. Istruzioni 2001 sull'IVA, valevoli dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2007, n. 192 segg.; Istruzioni 2008 sull'IVA, valevoli dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2009, n. 193 segg.; sentenza del TAF A-632/2013 del 19 febbraio 2014 consid. 2.2.3). Di fatto, la presa in considerazione da parte dell'AFC della sussistenza di un rapporto di rappresentanza diretta presuppone l'adempimento di condizioni piuttosto restrittive.

In tale contesto, si inserisce l'art. 45a dell'Ordinanza del 29 marzo 2000 relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (vOLIVA, RU 2000 1347) concernente il cosiddetto « Trattamento di lacune formali », entrato in vigore il 1° luglio 2006. L'art. 45a vOLIVA dispone che non vi è alcuna ripresa fiscale sulla base di semplici lacune formali se emerge o il contribuente dimostra che la Confederazione non ha subito perdite d’imposta per l'inosservanza di una prescrizione di forma prevista dalla legge o dalla vOLIVA in materia di allestimento dei giustificativi. In rapporto al formalismo che caratterizza la rappresentanza diretta, lo scrivente Tribunale ha già avuto modo di precisare che, nella misura in cui la prassi dell'AFC impone la produzione di documenti non previsti dalla legge, l'art. 45a vOLIVA ne ha attenuato gli effetti. Orbene, detta norma trova applicazione soltanto in presenza di lacune formali: qualora difetti uno dei presupposti materiali per ammettere la sussistenza di un rapporto di rappresentanza diretta, in particolare « l'agire espressamente in nome e per conto del rappresentato », una sua applicazione è esclusa. L'art. 45a vOLIVA entra in linea di conto soltanto nella misura in cui il rappresentante agisce espressamente in nome e per conto del rappresentato, ma non adempie ai requisiti formali risultanti dalla prassi dell'AFC (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-632/2013 del 19 febbraio 2014 consid. 2.3 con i numerosi rinvii).

Ciò indicato, va qui ricordato che in materia fiscale l'onere probatorio concernente le circostanze liberatorie dall'imposizione all'IVA incombe al contribuente (cfr. consid. 2.3 del presente giudizio). Qualora il contribuente faccia valere la sussistenza di un rapporto di rappresentanza diretta, lo stesso deve pertanto apportarne la prova. In caso contrario, ne sopporta le

conseguenze e viene considerato come agente in suo nome, rispettivamente in qualità di rappresentante indiretto (cfr. sentenza del TAF A-632/2013 del 19 febbraio 2014 consid. 2.3.4 con rinvii).

**5.2.3.2** Giusta l'art. 11 cpv. 2 vLIVA, vi è *rappresentanza indiretta* se il rappresentante agisce per conto del rappresentato – che beneficerà in definitiva dell'effetto economico dell'atto – ma non esplicitamente in suo nome. In tale caso, lo scambio di prestazioni – sia che si tratti di fornitura di beni o di prestazioni di servizi – interviene non solo tra il rappresentato e il rappresentante, ma anche tra il rappresentante e il terzo (cfr. sentenza del TAF A-632/2013 del 19 febbraio 2014 consid. 2.3.5 con rinvii).

**5.3**

**5.3.1** L'esistenza di un'operazione a titolo oneroso, richiede altresì la sussistenza di uno scambio tra una prestazione e una controprestazione. Nella misura in cui vi è controprestazione, l'operazione rientra nel campo d'applicazione della vLIVA (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.2.2 con rinvii; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, cap. 6, pag. 223 segg., in particolare cap. 6.4.2 pag. 239 segg.). Solo lo scambio di prestazioni permette di concludere all'esistenza di un'operazione imponibile (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.2.2 con rinvii).

La controprestazione – ovvero tutto ciò che il destinatario, o un terzo in sua vece, dà in cambio della fornitura di un bene o della prestazione di servizi, compresi determinati doni (cfr. art. 33 cpv. 2 vLIVA) – non solo costituisce una delle condizioni dell'esistenza dell'operazione IVA, ma anche la base di calcolo dell'imposta (cfr. DTF 132 II 353 consid. 4.1; 126 II 443 consid. 6a; sentenza del TF 2A.330/2002 del 1° aprile 2004 consid. 3.1, in: RDAF 2004 II 123; DTAF 2011/44 consid. 3.1; sentenze del TAF A-6001/2011 del 21 maggio 2013 consid. 2.2; A-201/2012 del 20 febbraio 2013 consid. 3.3.2 con rinvii; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 173 n. 21). Ciò che va ascritto alla controprestazione, va determinato dal punto di vista dell'acquirente e non già del fornitore (cfr. [tra le tante] DTF 126 II 443 consid. 6a; sentenza del TAF A-6001/2011 del 21 maggio 2013 consid. 2.2; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 571 n. 18). La base di calcolo dell'imposta è costituita da tutto ciò che il consumatore (acquirente) è disposto o obbligato a fornire per ottenere la prestazione (cfr. [tra le tante] DTF 126 II 443 consid. 6a;

sentenze del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.2.2; A-6001/2011 del 21 maggio 2013 consid. 2.2).

**5.3.2** Per sussistere, detto scambio di prestazioni presuppone altresì l'esistenza di un legame economico (e non necessariamente giuridico) diretto tra la prestazione e la controprestazione (« *innerlich wirtschaftlich verknüpft* »). La prestazione e la controprestazione devono essere dunque direttamente legate dallo scopo stesso dell'operazione realizzata. Tale è il caso, quando vi è un rapporto di causalità tra la prestazione e la controprestazione, ovvero quando l'una non esisterebbe senza l'altra (cfr. DTF 138 II 239 consid. 3.2; 132 II 353 consid. 4.1; 126 II 443 consid. 6a; sentenza del TF 2C_506/2007 del 13 febbraio 2008 consid. 3.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.2.3 con rinvii; A-6001/2011 del 21 maggio 2013 consid. 2.1.3 con rinvii; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 173 n. 20 e pag. 215 n. 171 segg.). Detto legame non presuppone per contro imperativamente la sussistenza di un rapporto contrattuale, essendo determinanti nella sua valutazione, non già i criteri derivanti dal diritto civile, bensì i criteri economici e fattuali alla base del potenziale scambio di prestazioni (cfr. DTF 126 II 249 consid. 4a).

Il predetto legame economico diretto – come per la controprestazione – va apprezzato *in primis* dal punto di vista del destinatario, in conformità alla concezione dell'IVA quale imposta sul consumo (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-6692/2012 del 23 luglio 2014 consid. 3.2.2 con rinvii; A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.2.3 con rinvii). In detta ottica, va dunque esaminato se la prestazione – quale remunerazione o contropartita – è erogata dal destinatario allo scopo d'ottenere la prestazione del fornitore (il cosiddetto « *kausale Verknüpfung* »). Anche qui, di principio, il punto di vista del fornitore della prestazione non è per contro rilevante. Per essere imponibile, la prestazione del contribuente non deve pertanto forzatamente mirare all'ottenimento di una remunerazione (« *Entgelt* »), ovvero di una controprestazione (il cosiddetto « *finale Verknüpfung* »; cfr. sentenze del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.2.3 con rinvii; A-6001/2011 del 21 maggio 2013 consid. 2.1.4 con rinvii).

**5.4** Per costante giurisprudenza – nell'esame di una potenziale operazione IVA – la registrazione contabile di una prestazione può essere un indizio per una qualificazione ai sensi dell'IVA, ma non è tuttavia in grado di cambiare la realtà economica dei fatti. Decisivo non è il punto di vista contabile, bensì quello economico (cfr. sentenza del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.5 con rinvii, confermata dal TF con sentenza

2C_896/2013 del 17 marzo 2014). Ciò indicato, in assenza di lacune sostanziali o d'irregolarità formali atte a mettere in dubbio la credibilità della contabilità del contribuente, come pure in assenza di una divergenza manifesta ed importante tra i risultati allibrati e lo stato reale di fatto, le autorità fiscali devono attenersi alla presunzione d'esattezza di cui fruisce tale contabilità (cfr. DTF 134 II 207 consid. 3.3 riguardante le imposte dirette; DTF 106 Ib 311 considd. 3c e 3d; la già citata sentenza del TAF A-6182/2012 consid. 3.5; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 819 n. 60). In definitiva, è una lettura complessiva delle prove (dati contabili e altri documenti) a dover portare, dal punto di vista economico, all'ammissione di uno scambio di prestazioni a titolo oneroso ai sensi dell'art. 5 vLIVA (cfr. sentenza del TF 2C_896/2013 del 17 marzo 2014 consid. 5.3.3).

**5.5** L'imposizione all'IVA delle *prestazioni di servizi di imprese con sede all'estero* è disciplinata dall'art. 10 vLIVA. Tale norma sancisce che il destinatario contribuente ai sensi dell'art. 24 vLIVA deve assoggettare all'imposta l'ottenimento di una prestazione di servizi purché (lett. a) si tratti di una prestazione di servizi secondo l'art. 14 cpv. 3 vLIVA che un'impresa non contribuente sul territorio svizzero e con sede all'estero fornisce sul territorio svizzero, sempreché detta impresa non opti per l'imposizione ai sensi dell'art. 27 vLIVA, oppure (lett. b) si tratti di un'altra prestazione di servizi imponibile ai sensi dell'art. 14 cpv. 1 vLIVA che il destinatario con sede sul territorio svizzero riceve dall'estero e impiega o utilizza sul territorio svizzero.

**5.5.1** Per contribuente ai sensi dell'art. 24 vLIVA va inteso colui che ottiene alle condizioni stabilite dall'art. 10 vLIVA prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero per oltre 10'000 franchi per anno civile. Purché l'acquirente non sia già contribuente ai sensi dell'art. 21 cpv. 1 vLIVA, l'assoggettamento è limitato a tali prestazioni. L'importo minimo di 10'000 franchi per anno civile vale anche per chi è contribuente ai sensi dell'art. 21 cpv. 1 vLIVA; sussiste tuttavia l'obbligo di dichiarare ogni prestazione ottenuta (art. 38 cpv. 1 lett. b vLIVA).

**5.5.2** La legge non definisce la nozione d'impresa di cui agli artt. 5 lett. d, 10 e 24 vLIVA. Ciò indicato, lo scrivente Tribunale ha già avuto modo di sancire che, visto che lo scopo dell'imposizione dell'ottenimento di prestazioni di servizi provenienti dall'estero è quello di completare l'IVA interna imponendo le prestazioni ottenute presso fornitori esteri, appare logico definire la cerchia di tali fornitori nello stesso modo in cui viene definita la cerchia dei fornitori in materia di IVA interna, ovvero ricorrendo

alla nozione di svolgimento di un'attività indipendente, commerciale o professionale, diretta al conseguimento di entrate, espressa dall'art. 21 cpv. 1 vLIVA (cfr. sentenza del TAF A-3695/2012 del 30 luglio 2013 consid. 6.4).

**5.5.3** L'art. 14 vLIVA, intitolato « Luogo della prestazione di servizi », disciplina la localizzazione delle prestazioni di servizi nel luogo del prestatore o del destinatario.

**5.5.3.1** L'art. 14 cpv. 1 vLIVA sancisce che, 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 (cfr. DTF 133 II 153 consid. 5.1; sentenze del A-412/2013 del 4 settembre 2014 consid. 3.1 con rinvii; TAF A-786/2013 del 30 luglio 2014 consid. 3.1 con rinvii; A-6692/2012 del 23 luglio 2014 consid. 4.2.1 con rinvii).

**5.5.3.2** L'art. 14 cpv. 3 vLIVA stabilisce una lista esaustiva di prestazioni di servizi – dette immateriali – localizzate nel luogo ove *il destinatario* ha la sede della sua attività economica o uno stabilimento d'impresa per i quali vengono effettuate le prestazioni, oppure, in assenza di simili sede o stabilimento, il suo domicilio o il luogo dal quale svolge la sua attività (cfr. DTF 133 II 153 consid. 5.1; sentenze del TAF A-412/2013 del 4 settembre 2014 consid. 3.2.2.1 con rinvii; A-786/2013 del 30 luglio 2014 consid. 3.3.1 con rinvii; A-6692/2012 del 23 luglio 2014 consid. 4.2.2 con rinvii). Tra le prestazioni di servizi che seguono il predetto principio, l'art. 14 cpv. 3 vLIVA annovera le seguenti: (lett. a) cessione e concessione di diritti su beni immateriali e di diritti analoghi; (lett. b) prestazioni nel settore pubblicitario; (lett. c) prestazioni di consulenti, gestori patrimoniali, fiduciari, uffici di incasso, ingegneri, uffici di studio, avvocati, notai (fatto salvo il cpv. 2 lett. a), periti contabili, interpreti e traduttori, prestazioni di servizi nell'ambito della conduzione aziendale nonché altre prestazioni analoghe; (lett. d) elaborazione di dati, messa a disposizione di informazioni e prestazioni di servizi analoghe; (lett. e) prestazioni di servizi di telecomunicazione; (lett. f) rinuncia totale o parziale allo svolgimento di un'attività commerciale o professionale o all'esercizio di un diritto menzionato nel presente capoverso; (lett. g) prestito di personale; (lett. h) operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, comprese operazioni di riassicurazione, esclusa la locazione di cassette di sicurezza. Secondo la prassi dell'AFC, nella nozione di prestazione di servizi nell'ambito della

conduzione aziendale (cfr. lett. c) rientra in particolare l'assunzione di funzioni dirigenziali (cfr. Promemoria n. 06, « Prestazioni di servizi transfrontaliere», valevole dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2009, pag. 13).

Poiché l'art. 14 cpv. 3 vLIVA implica la determinazione del luogo della prestazione in base al suo destinatario e non al suo prestatore, detta norma costituisce un'eccezione alla regola generale. Tale eccezione si giustifica in quanto il luogo ove le prestazioni di servizi enumerate all'art. 14 cpv. 3 vLIVA sono utilizzate combacia di regola con il luogo ove si trova il destinatario (cfr. sentenze del TAF A-412/2013 del 4 settembre 2014 consid. 3.2.2.1 con rinvii; A-786/2013 del 30 luglio 2014 consid. 3.3.1 con rinvii; A-6692/2012 del 23 luglio 2014 consid. 4.2.2 con rinvii).

**5.5.3.3** Ai sensi dell'art. 14 cpv. 3 vLIVA, vi è utilizzo di prestazioni di servizi laddove il destinatario ha la propria sede sociale o il proprio domicilio. Può esserci esenzione con diritto alla deduzione dell'imposta precedente soltanto nella misura in cui può essere provato che la prestazione è stata consumata all'estero. In assenza di un movimento fisico delle merci, il diritto in vigore deve far riferimento alla sede sociale, rispettivamente al domicilio del destinatario della prestazione. Se il destinatario della prestazione ha la propria sede sociale, rispettivamente il proprio domicilio, all'estero, viene ammesso – perlomeno in rapporto ad altre indicazioni emergenti dalle copie delle fatture, dei giustificativi di pagamento, dei contratti, ecc. – che la prestazione di servizi è stata consumata all'estero, rispettivamente che è stata utilizzata. In assenza di una vera alternativa, la sede sociale e il domicilio del destinatario della prestazione costituiscono pertanto un indizio importante a favore del luogo del consumo della prestazione di servizi. Pertanto, nell'ottica di mettere in pratica il principio del paese di destinazione, rispettivamente il principio del domicilio, l'esigenza dell'indicazione della sede sociale e/o del domicilio del destinatario da parte del prestatore è indispensabile e, di conseguenza, giustificato (cfr. sentenze del TAF A-412/2013 del 4 settembre 2014 consid. 3.2.2.2 con rinvii; A-786/2013 del 30 luglio 2014 consid. 3.3.2 con rinvii; A-6692/2012 del 23 luglio 2014 consid. 4.2.3 con rinvii).

**5.5.3.4** In definitiva, l'ottenimento di prestazioni di servizi soggiace all'imposta purché si tratti di prestazioni di servizi fornite da società con sede all'estero reputate come localizzate direttamente sul territorio svizzero in ragione del legame con il destinatario secondo l'art. 14 cpv. 3 vLIVA, oppure localizzate all'estero secondo il principio dell'art. 14 cpv. 1 vLIVA ma successivamente importate sul territorio svizzero per essere utilizzate (cfr. sentenza del TAF A-3695/2012 del 30 luglio 2013 consid. 6.2). In altri

termini, nella misura in cui le prestazioni di servizi di imprese con sede all'estero vengono consumate in Svizzera, le stesse sono assimilate a delle operazioni effettuate sul territorio svizzero, con la differenza che, in tal caso, l'onere fiscale viene trasferito dal prestatore al destinatario della prestazione, per evitare le difficoltà pratiche che l'AFC rincontrerebbe nel verificare l'assoggettamento dei prestatori esteri (cfr. sentenza del TAF A-5805/2011 del 18 novembre 2013 consid. 2.3.3 con i numerosi rinvii).

**5.6**

**5.6.1** Giusta l'art. 38 cpv. 1 vLIVA, se utilizza beni o prestazioni di servizi per uno degli scopo 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 TAF A-4695/2010 del 14 gennaio 2013 consid. 3.1 con rinvii; A-162/2010 dell'8 agosto 2012 consid. 6.1 con rinvii).

**5.6.2** 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 sareb-bero 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 TAF 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).

**5.6.3** A tal proposito, va sottolineato che in virtù dell'art. 38 cpv. 4 vLIVA non danno in particolare diritto alla deduzione dell'imposta precedente le

operazioni escluse dall'imposta ai sensi dell'art. 18 cifra 19 lett. e vLIVA, quali ad esempio le operazioni (operazioni in contanti e operazioni a termine), compresa la mediazione, relative a cartevalori, diritti-valore e derivati, nonché a quote di società e di altre associazioni. I costi legati all'acquisto di pacchetti azionari sono pertanto delle operazioni che non danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente presso chi ha preso a carico la controprestazione. Sotto il regime della vLIVA, la semplice detenzione di partecipazioni in società di capitale non costituisce un'operazione imponibile ai sensi dell'art. 38 cpv. 2 vLIVA (cfr. DTAF 2008/63 consid. 5.1). L'IVA che grava dei costi legati direttamente alla detenzione di partecipazioni non può pertanto essere dedotta come imposta precedente, in quanto tale diritto è negato dall'art. 38 cpv. 2 vLIVA *a contrario*.

**6.**

Come anticipato in ingresso (cfr. consid. 5 del presente giudizio), il caso in disamina concerne gli otto seguenti versamenti effettuati dalla ricorrente nei confronti di persone e/o società ubicate all'estero, considerati dall'autorità inferiore quali controprestazioni della ricorrente in cambio di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero ai sensi degli artt. 10 e 14 cpv. 3 vLIVA, che la stessa non ha dichiarato nei propri rendiconti:

a) versamento del 3 ottobre 2006 di 432'000 euro a favore del signor F._____, azionista della società D._____, Z._____ (ripresa dell'AFC di fr. 52'288);

b) versamento del 30 ottobre 2006 di 302'000 euro a favore del signor E._____, azionista della società D._____, Z._____ (ripresa dell'AFC di fr. 36'553);

c) versamento del 31 luglio 2008 di 65'000 euro di nuovo a favore del signor F._____ (ripresa dell'AFC di fr. 8'094);

d) versamento del 26 settembre 2008 di 40'000 euro a favore della società H._____, Z._____ (ripresa dell'AFC di fr. 4'937);

e) versamento del 26 settembre 2008 di 49'500 euro a favore della società I._____, Z._____ (ripresa dell'AFC di fr. 5'129);

f) versamento del 9 ottobre 2008 di 12'000 euro a favore del signor F._____ (ripresa dell'AFC di fr. 1'458);

g) versamento del 6 novembre 2008 di 13'000 euro a favore della società H._____, Z._____ (ripresa dell'AFC di fr. 1'585).

h) versamento del 26 settembre 2007 di 140'000 euro di nuovo a favore del signor F._____ (ripresa dell'AFC di fr. 17'642);

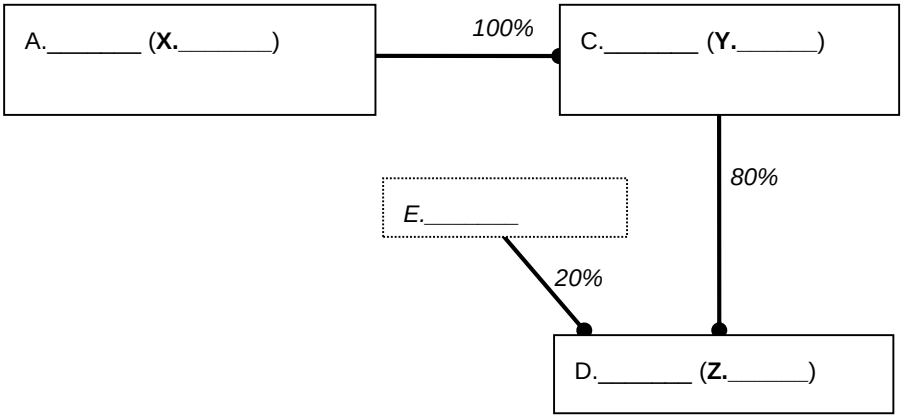
Per il versamento del 26 settembre 2007 di 140'000 euro a favore di F._____ e la relativa ripresa fiscale di 17'642 franchi (h), la ricorrente non ha espresso alcuna riserva. Secondo quanto riportato dall'AFC nella propria decisione, tale versamento è stato dichiarato spontaneamente dalla stessa ricorrente come ottenimento di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero ed annunciato al signor F._____ per mezzo di una nota di credito del 17 settembre 2007 (cfr. atto. 3.5.A dell'incarto prodotto dall'AFC [di seguito: inc. AFC]). L'AFC ha provveduto alla ripresa in ragione della negazione del diritto alla deduzione dell'imposta, in quanto costo legato alla detenzione di partecipazioni (cfr. decisione impugnata, lett. B e punto 3.6.e). In assenza di una contestazione esplicita della ricorrente, lo scrivente Tribunale non si attarderà ulteriormente al riguardo. Per i restanti sette versamenti, la ricorrente si oppone alla ripresa fiscale dell'AFC, affermando di aver semplicemente anticipato i costi a favore delle società figlie ubicate all'estero, uniche destinatarie delle prestazioni di servizi fornite da imprese e/o persone anch'esse ubicate all'estero.

In definitiva, l'oggetto del litigio è dunque circoscritto all'esame dei sette versamenti rimanenti, al fine di stabilire se gli stessi sono stati effettuati dalla ricorrente in qualità di *destinataria* di prestazioni di servizi ai sensi degli artt. 10 e 14 cpv. 3 vLIVA – ovvero, quali controprestazioni – oppure in qualità di semplice *rappresentante/mediatrice* delle sue società figlie. A tal fine, lo scrivente Tribunale – alla stregua dell'AFC – tratterà i predetti versamenti separatamente, riunendoli per praticità nei tre gruppi seguenti:

- consid. 6.2: *versamenti del 3 ottobre 2006 e del 30 ottobre 2006 (a-b)*;
- consid. 6.3: *versamenti del 31 luglio 2008 e del 9 ottobre 2008 (c-f)*.
- consid. 6.4: *versamenti del 26 settembre 2008 e del 6 novembre 2008 (d-e-g)*.

**6.1** Preliminarmente occorre ancora qui precisare che dagli atti dell'incarto (cfr. p. es. atti 3, 3.3.B e 3.3.D dell'inc. AFC) risulta che la società ricorrente controlla interamente la società anonima di diritto Y._____ denominata « C._____ », in Y._____ (di seguito: C._____). A sua volta, la predetta C._____ – a seguito dell'acquisto progressivo del capitale azionario del 3 settembre 2004, del 27 settembre 2006 e del 26 settembre 2007, come risultante dagli atti notarili (cfr. atto 3.2 dell'inc. AFC) – detiene attualmente l'80% della società di diritto Z._____ denominata « D._____ », in Z._____ (di seguito: D._____). Il restante 20% – salvo cambiamenti intervenuti nel frattempo, non portati a conoscenza dello scrivente Tribunale dalle parti – risulta ancora detenuto da uno dei soci fondatori della D._____, ossia il signor E._____ (cfr. atto 3.2

dell'inc. AFC). Ne discende che indirettamente la ricorrente detiene, per il tramite della C._____, anche la D._____. Tale circostanza è peraltro confermata dalla stessa ricorrente che nel proprio ricorso designa le predette società di « società figlie » (cfr. ricorso, punti 1.1 e 3.4). In sunto, le relazioni in essere tra le parti possono essere riassunte schematicamente come segue:




**6.2 Versamenti (a) del 3 ottobre 2006 di 432'000 euro a F._____ e (b) del 30 ottobre 2006 di 302'000 euro a E._____.**

**6.2.1** I predetti versamenti sono stati qualificati dall'AFC di controprestazioni effettuate dalla ricorrente nei confronti dei soci fondatori della D._____, in cambio del loro « goodwill », ovvero di una prestazione di servizi da un'impresa con sede all'estero ai sensi degli artt. 10 e 14 cpv. 3 vLIVA. Al riguardo, la ricorrente indica che detti versamenti sarebbero dei semplici anticipi a favore della D._____, rispettivamente della C._____, vere beneficiarie e destinatarie del predetto « goodwill », così come risulterebbe dalle quattro convenzioni agli atti, di modo che non sussisterebbe alcun scambio di prestazioni di servizi tra di lei e i soci fondatori della D._____.

**6.2.2** Qui di seguito, lo scrivente Tribunale analizzerà la documentazione su cui si fonda la ripresa fiscale operata dall'autorità inferiore.

**6.2.2.1** Agli atti risultano innanzitutto quattro convenzioni, tutte siglate il 25 agosto 2006, ovvero successivamente all'acquisto da parte della C._____ delle partecipazioni della D._____ nella misura dell'80% del suo capitale azionario: le prime due concernono il signor F._____, le altre due il signor E._____, entrambi soci fondatori e amministratori delegati

della D._____. Come verrà esposto qui di seguito, sia la seconda che la quarta convenzione menzionano i due versamenti litigiosi.

La prima convenzione (cfr. atto 3.3.A dell'inc. AFC) è stata conclusa dalla C._____ e il signor F._____ – designato nella stessa con le iniziali « F._____ » – allo scopo di regolarne la funzione all'interno della D._____ successivamente all'acquisto della maggioranza del suo capitale azionario da parte della C._____. Alla lett. d delle premesse della convenzione viene precisato che « […] *le parti intendono regolare sia gli aspetti inerenti l'attività personale del signor F._____ in seno ad D._____ alla luce degli impegni indicati alla precedente lett. c), sia le condizioni di un eventuale uscita di F._____ dalla compagine azionaria di D._____* ». La lett. c sancisce che « *L'articolo 9 della convenzione menzionato alla lett. a, prevedeva l'impegno del gruppo A._____ a mantenere nel consiglio di amministrazione di D._____ i consiglieri F._____ e E._____ per un triennio dopo averne assunto il controllo della maggioranza del capitale, con le deleghe in essere e con un livello retributivo da concordarsi in funzione dell'andamento aziendale* ». La convenzione menzionata alla lett. a riguarda l'acquisto da parte della C._____ del 31% del capitale sociale e dei diritti di voto della D._____. Tale punto si riferisce anche ad un ulteriore acquisto del 20% del predetto capitale sociale. Al punto 2, detta convenzione prevede che « […] *per le proprie prestazioni professionali F._____ percepirà da D._____ un salario annuo pari a Eur 140'000, oltre ad un bonus minimo garantito di Eur 30'000, aumentabile sino a Eur 60'000 a dipendenza dell'andamento degli affari e del raggiungimento degli obbiettivi aziendali indicati nel budget* […] ». Il punto 3 prevede una « *penalità per perdita di clientela* » di 30'000 euro a carico del signor F._____ qualora la D._____ dovesse registrare, per qualsiasi ragione, revoche di mandato da parte della clientela apportata da quest'ultimo; il punto 10 prevede invece un « *divieto di concorrenza e dovere di discrezionalità* » a suo carico.

La seconda convenzione (cfr. atto 3.3.B dell'inc. AFC) è stata conclusa dalla ricorrente e il signor F._____ (anche qui designato nella stessa con le iniziali « F._____ »). Alla lett. a della predetta convenzione viene fatto espressamente riferimento alla convenzione stipulata tra la C._____ e il signor F._____ appena descritta poc'anzi, indicando che la stessa regola «[…] *le modalità per il prosieguo della collaborazione professionale di F._____ con D._____, Z._____, nonché i diritti e gli obblighi di F._____ nella sua qualità di azionista di D._____* […]». Il punto 1 precisa che […] *Per l'assolvimento dell'impegno di mantenimento della clientela e a titolo di indennità per l'assunzione del divieto di concorrenza*

*menzionati alla lettera b) delle premesse, A._____* – ovvero la società ricorrente – *verserà a F._____ un emolumento unico ed omnicomprensivo di Euro 432'000.-- (euro quattrocentotrentaduemila) entro trenta giorni lavorativi dalla sottoscrizione della presente convenzione, mediante bonifico bancario sul conto che verrà indicato da F._____* […] ».

La terza convenzione (cfr. atto 3.3.C dell'inc. AFC) è stata conclusa dalla C._____ e il signor E._____ – designato con le iniziali « E._____ » nella predetta convenzione – allo scopo di regolarne la funzione all'interno della D._____ successivamente all'acquisto della maggioranza del suo capitale azionario. Detta convenzione prevede lo stesso tipo di obblighi contrattuali che quelli concernenti la C._____ e il signor F._____. Alla lett. d delle premesse della convenzione viene precisato che « […] *le parti intendono regolare sia gli aspetti inerenti l'attività personale del signor E._____ in seno ad D._____ alla luce degli impegni indicati alla precedente lett. c), sia le condizioni di un eventuale uscita di E._____ dalla compagine azionaria di D._____* ». La lett. c sancisce che « *L'articolo 9 della convenzione menzionato alla lett. a, prevedeva l'impegno del gruppo A._____ a mantenere nel consiglio di amministrazione di D._____ i consiglieri E._____ e F._____ per un triennio dopo averne assunto il controllo della maggioranza del capitale, con le deleghe in essere e con un livello retributivo da concordarsi in funzione dell'andamento aziendale* ». La convenzione menzionata alla lett. a riguarda l'acquisto da parte della C._____ del 31% del capitale sociale e dei diritti di voto della D._____. Tale punto si riferisce anche ad un ulteriore acquisto del 20% del predetto capitale sociale. Al punto 2, detta convenzione prevede che « […] *per le proprie prestazioni professionali E._____ percepirà da D._____ un salario annuo pari a Eur 160'000, oltre ad un bonus compreso fra i Eur 50'000 e Eur 100'000 a dipendenza del raggiungimento degli obbiettivi gestionali (cfr. pross. §3) e di redditività aziendale fissati di anno in anno dal consiglio di amministrazione* […] ». Al punto 3 concernente gli « *obblighi particolari di E._____* » è previsto che il signor E._____ « […] *si impegna a coordinare la politica di investimento praticata da D._____ alla filosofia di gestione patrimoniale e ai criteri risk management del gruppo A._____, utilizzandone prodotti e strumenti finanziari in funzione delle esigenze della clientela. A tal fine E._____ parteciperà ai comitati di investimento organizzati da A._____, X._____ e ai quali verrà invitato* […] ». Il punto 4 prevede una « *penalità per perdita di clientela* » a carico del signor E._____ pari a 0.325% dei fondi clientela perduti; il punto 11 un « *divieto di concorrenza e dovere di discrezionalità* » a suo carico.

La quarta convenzione (cfr. atto 3.3.D dell'inc. AFC) è stata conclusa dalla ricorrente e il signor E._____ (anche qui designato nella stessa con le iniziali « E._____ »). Alla lett. a della predetta convenzione viene fatto espressamente riferimento alla convenzione stipulata tra la C._____ e il signor E._____ appena descritta poc'anzi, indicando che la stessa regola « […] *le modalità per il prosieguo della collaborazione professionale di E._____ con D._____, Z._____, nonché i diritti e gli obblighi di E._____ nella sua qualità di azionista di D._____* […] ». Il punto 1 precisa che « […] *Per l'assolvimento dell'impegno di mantenimento della clientela e a titolo di indennità per l'assunzione del divieto di concorrenza menzionati alla lettera b) delle premesse, A._____* – ovvero la società ricorrente – *verserà a F._____ un emolumento unico ed omnicomprensivo di Euro 302'000.-- (euro trecentoduemila) entro trenta giorni lavorativi dalla sottoscrizione della presente convenzione, mediante bonifico bancario sul conto che verrà indicato da E._____* […] ».

**6.2.2.2** Agli atti sono altresì presenti degli estratti bancari della società ricorrente inerenti ai due versamenti litigiosi.

Dagli estratti bancari risulta in effetti che il 3 ottobre 2006 la ricorrente ha effettuato un versamento di 432'000 euro sul conto cifrato denominato « L._____ » presso la banca « J._____ » di X._____, attingendo al suo conto presso la banca « K._____ » di X._____ (cfr. atto 3.6.A dell'inc. AFC). Il 30 ottobre 2006 la ricorrente ha invece effettuato un versamento di 302'000 euro sul conto cifrato denominato « M._____ » presso la banca « N._____ » di X._____, sempre attingendo al suo conto presso la banca « K._____ » (cfr. atto 3.6.B dell'inc. AFC). Per entrambi i versamenti è stato indicato quale motivazione « *come da contratto* ».

Al riguardo, la stessa ricorrente ha precisato a più riprese di aver effettuato il primo versamento a favore del signor F._____ e il secondo a favore del signor E._____ (cfr. reclamo 12 marzo 2012 di cui all'atto 5 dell'inc. AFC, punto III/3.4.1; ricorso 13 marzo 2014, punto III/3.4.1).

**6.2.2.3** Agli atti vi è inoltre la contabilità generale della società ricorrente riguardante gli anni 2006-2010.

La sua analisi rivela che i due versamenti di 432'000 euro e di 302'000 euro sono stati registrati nella scheda contabile denominata « 150300 PARTECIP. C._____ » sotto la dicitura « FINANZIAMENTI E PARTECIPAZIONI » (cfr. pag. 2 dello stato patrimoniale al 31.12.06 di cui

all'atto 3.4.A dell'inc. AFC). Orbene, da un esame della scheda contabile in questione per l'anno 2006 risulta che la ricorrente ha versato il 3 ottobre 2006 l'importo di 432'000 euro e il 30 ottobre 2006 l'importo di 302'000 euro quale « Pg x Goodwill D._____ » (cfr. atto 3.5.C dell'inc. AFC), ovvero facendo riferimento al « goodwill » della D._____. Nelle schede contabili concernenti gli anni 2006 – 2010 risulta poi l'iscrizione « Amm Goodwil C._____ », ciò che indica la presenza di un ammortamento del predetto « goodwill ». Più in dettaglio, si rileva che per gli anni 2006-2009 tali ammortamenti sono stati trasferiti sulla scheda contabile 430900 intitolata « AMM. GOODWILL C._____ (D._____) », presente a conto economico sotto la dicitura « AMMORTAMENTI » (cfr. atto 3.5.C dell'inc. AFC e pag. 5 dei conti economici degli anni 2006-2009 di cui agli atti 3.4.A, 3.4.B, 3.4.C, 3.4.D dell'inc. AFC). Per l'anno 2010 tali ammortamenti sono stati invece trasferiti sulla scheda contabile 430910 intitolata « AMM. FINANZ. C._____ », presente a conto economico sotto la dicitura « AMMORTAMENTI » (cfr. atto 3.5.C dell'inc. AFC e pag. 5 del conto economico del 2010 di cui all'atto 3.4.E dell'inc. AFC).

**6.2.3** Constatato il contenuto degli atti pertinenti, lo scrivente Tribunale rileva quanto segue.

**6.2.3.1** A mente della ricorrente, le quattro convenzioni dovrebbero condurre lo scrivente Tribunale a ritenere che di fatto la stessa ha agito in nome e per conto delle sue società figlie. In tali circostanze, occorre dunque verificare se è in virtù di un rapporto di rappresentanza diretta che la ricorrente ha effettuato i due versamenti di 432'000 euro e di 302'000 euro a favore dei due soci fondatori (cfr. considd. 5.2.3 e 5.2.3.1 del presente giudizio).

Sennonché tali convenzioni non le sono di alcun aiuto, le stesse non permettendole di provare la sussistenza di un rapporto di rappresentanza diretta (cfr. consid. 6.2.2.1 del presente giudizio). Sebbene alcuni elementi mostrano chiaramente un legame tra la prima e la seconda (concernenti il signor F._____) e la terza e la quarta (concernenti il signor E._____), gli obblighi ivi iscritti non sembrano essere strettamente correlati tra di loro. Un loro esame approfondito non permette di concludere che il versamento di 432'000 euro sia stato effettuato dalla ricorrente al signor F._____, in nome e per conto della C._____ o della D._____. Analogo discorso vale in rapporto al versamento di 302'000 euro a favore del signor E._____. Dagli atti infatti non risulta l'adempimento delle condizioni rigide alla base della sussistenza di un rapporto di rappresentanza diretta, quale la chiara indicazione al signor F._____ e al signor E._____ che

la ricorrente ha agito in nome e per conto della C._____ e/o la D._____, un mandato scritto in tale senso, la documentazione attestante i rapporti in essere tra le parti e un conteggio scritto sull'operazione IVA in essere tra le parti (cfr. consid. 5.2.3.1 del presente giudizio).

Aggiungasi a ciò, che nella prima convenzione e nella terza convenzione viene fatto riferimento all'obbligo per il gruppo A._____ – e dunque non solo la C._____ – di mantenere nel consiglio di amministrazione i due soci fondatori della D._____, ciò che costituisce un indizio lasciante pensare che tale obbligo si rivolga anche alla ditta ricorrente (cfr. lett. c delle premesse dell'atto 3.3.A e lett. c delle premesse dell'atto 3.3.C dell'inc. AFC). Inoltre, il signor E._____ – tenuto a coordinare la politica di investimento praticata da D._____ alla filosofia di gestione patrimoniale e ai criteri di risk management del gruppo A._____ – è esplicitamente invitato a partecipare ai comitati di investimento della ricorrente (cfr. punto 3 dell'atto 3.3.C dell'inc. AFC), ciò che costituisce un ulteriore indizio che la stessa ricorrente è interessata dal « goodwill » qui litigioso. In tali circostanze, si deve ritenere che il versamento di 432'000 euro effettuato dalla ricorrente sulla base della seconda convenzione (F._____), rispettivamente il versamento di 302'000 euro effettuato dalla ricorrente sulla base della quarta convenzione (E._____), siano entrambi in correlazione con il « goodwill » ottenuto in contropartita dai soci fondatori della D._____.

**6.2.3.2** Gli estratti bancari non fanno che confermare quanto precede, nella misura in cui risulta che gli importi di 432'000 euro e di 302'000 euro sono stati versati direttamente dalla ricorrente ai due soci fondatori della D._____, come da lei ammesso (cfr. consid. 6.2.2.2 del presente giudizio).

**6.2.3.3** I due predetti versamenti, come visto, sono inoltre stati registrati nella contabilità generale della ricorrente in rapporto al « goodwill della D._____». La ricorrente ha peraltro provveduto ad un suo ammortamento lineare fino al 31 dicembre 2010, così come giustamente constato anche dall'autorità inferiore (cfr. consid. 6.2.2.3 del presente giudizio). Tenuto conto della presunzione di esattezza di cui fruisce la contabilità (cfr. consid. 5.4 del presente giudizio), la natura delle iscrizioni sopradescritte conduce lo scrivente Tribunale a ritenere che di fatto sia la ricorrente ad aver fruito del « goodwil » fornito dai soci fondatori della D._____ e non la sua C._____ o la stessa D._____. Non va infatti dimenticato che la ricorrente controlla interamente la C._____ che a sua volta controlla la D._____ nella misura dell'80%. Ora, la contabilità della

ricorrente non conduce lo scrivente Tribunale a ritenere che in verità sarebbe stata la C._____ o la D._____ a beneficiare del « goodwill », bensì il contrario.

**6.2.3.4** In definitiva, da una lettura complessiva delle prove (dati contabili e altri documenti; cfr. in proposito, consid. 5.4 del presente giudizio), tutto porta a pensare che in cambio dei due versamenti effettuati dalla ricorrente ai soci fondatori della D._____, essa abbia ottenuto il loro « goodwill ». Non essendo stata provata la sussistenza di un rapporto di rappresentanza diretta permettente di ascrivere le prestazioni alla D._____ o alla C._____, si deve infatti concludere che in realtà il destinatario del « goodwill » acquisito dai predetti soci fondatori non sia né la D._____, né la C._____, bensì la ricorrente che le detiene (la prima per il tramite della C._____, la seconda direttamente). Orbene, tra i versamenti effettuati dalla ricorrente e il « goodwill » fornito dai signori F._____ e E._____ vi è un nesso economico diretto. In tali circostanze si deve dunque concludere che tra la ricorrente e i due soci fondatori sussiste uno scambio di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero ai sensi degli artt. 10 e 14 cpv. 3 lett. a vLIVA (« goodwill »), sicché la ripresa fiscale operata dall'AFC è giustificata.

**6.3 Versamenti (c) del 31 luglio 2008 di 65'000 euro e (f) del 9 ottobre 2008 di 12'000 euro a F._____.**

**6.3.1** I predetti versamenti sono stati qualificati dall'AFC quali contro-prestazioni effettuate dalla ricorrente nei confronti di F._____, socio fondatore della D._____, in contropartita dell'assunzione da parte di quest'ultimo di funzioni dirigenziali, in quanto prestazione di servizi nell'ambito della conduzione aziendale, imponibile quale prestazione di servizi da un'impresa con sede all'estero ai sensi degli artt. 10 e 14 cpv. 3 vLIVA. In proposito, la ricorrente indica che detti versamenti sarebbero stati effettuati a favore della D._____, vera beneficiaria e destinataria del servizi forniti dal signor F._____, di modo che non sussisterebbe alcun scambio di prestazioni di servizi tra di lei e il signor F._____.

**6.3.2** Qui di seguito, lo scrivente Tribunale analizzerà la documentazione su cui si fonda la ripresa fiscale operata dall'autorità inferiore.

**6.3.2.1** Innanzitutto, si ricorda che agli atti sussiste una convenzione 25 agosto 2006 sottoscritta dalla C._____ e dal signor F._____, regolante chiaramente la continuazione dei rapporti di lavoro tra

quest'ultimo e la D._____, in qualità di membro del consiglio d'amministrazione con deleghe relative alla direzione generale (cfr. lett. b-c delle premesse di cui all'atto 3.3.A dell'inc. AFC). Orbene, tale convenzione indica chiaramente che è il gruppo A._____ a dover garantire al signor F._____ la sua posizione nel consiglio di amministrazione della D._____ (cfr. lett. c delle citate premesse).

**6.3.2.2** Agli atti sono poi presenti due note di credito prodotte dalla ricorrente: la prima del 24 luglio 2008 relativa al versamento di 65'000 euro, la seconda dell'11 settembre 2008 relativa a quello di 12'000 euro.

Nella nota di credito del 24 luglio 2008 (cfr. atto 5.3 dell'inc. AFC), la ricorrente fa effettivamente riferimento ai rapporti contrattuali in essere tra il signor F._____ e la D._____ designandola quale « *nostra controllata D._____* » e « *controllata D._____* », come a sottolineare il controllo da lei esercitato nei suoi confronti. Tale documento si riferisce ad un accordo che sarebbe stato siglato il 17 settembre 2007, senza apportare alcun chiarimento al riguardo, tant'è che agli atti difetta una copia del predetto accordo. Detta nota precisa altresì che il versamento dell'importo di 65'000 euro vale nei confronti del signor F._____ « […] *quale liquidazione e saldo anticipati di competenze salariali, indennità e bonus che ancora Le spettano per le Sue prestazioni professionali in favore di D._____ fino al 31.12.2008. Resta riservata la quota parte di emolumenti spettantile dalla controllata D._____, pro-rata temporis fino al 31.12.2008* […] ».

Nella nota di credito dell'11 settembre 2008 facente riferimento a quella del 24 luglio 2008 e indirizzata al signor F._____ (cfr. atto 5.4 dell'inc. AFC), la ricorrente indica di « […] *prende a carico la quota di emolumenti che* la *nostra partecipata D._____ di Z._____ avrebbe dovuto corrisponderle* […] », anche qui sottolineandone la detenzione. Tale documento precisa altresì che con il versamento dell'importo di 12'000 euro il signor F._____ « […] *dovrà ritenersi definitivamente liquidato di tutti i rapporti contrattuali sia con D._____ che A._____* […] ».

**6.3.2.3** Nella contabilità generale della ricorrente relativa al 2008 i due versamenti risultano poi registrati nella scheda contabile denominata « *420200 CONSULENZE SERVIZIO ESTERNO* » indicata sotto la dicitura « *CONSULENZE E COMM. A TERZI* » alla voce « *CONSULENZE LEGALI* » (cfr. pag. 4 del conto economico al 31.12.2008 di cui all'atto 3.4.C dell'inc. AFC). Un esame della scheda contabile rivela che il versamento

del 31 luglio 2008 di 65'000 euro è stato registrato con la dicitura « *Pg F._____ onorario* », mentre quello del 9 ottobre 2008 di 12'000 euro con la dicitura « *Pg F._____ onorario x D._____* » (cfr. atto 3.5.B dell'inc. AFC).

**6.3.3** Constatato il contenuto degli atti pertinenti, lo scrivente Tribunale rileva quanto segue.

**6.3.3.1** Innanzitutto, il tenore della prima convenzione (cfr. consid. 6.3.2.1 del presente giudizio) conduce lo scrivente Tribunale a ritenere che di fatto si è in presenza del mantenimento di funzioni dirigenziali, qualificabili di prestazioni di servizi nell'ambito della conduzione aziendale fornite dal signor F._____ (cfr. consid. 5.5.3.2 del presente giudizio). L'impegno a mantenere il signor F._____ nel consiglio d'amministrazione della D._____ è stato assunto dal gruppo A._____, e dunque, anche dalla società ricorrente. I due versamenti in oggetto – come giustamente rilevato dall'autorità inferiore – sono stati effettuati successivamente alla predetta convenzione, ovvero nel 2008, ciò che ne indica il legame.

**6.3.3.2** Le note di credito secondo la ricorrente dovrebbero provare la mancanza di un rapporto di scambio tra di lei e il signor F._____ e che i predetti versamenti sarebbero stati effettuati in contropartita delle prestazioni da lui fornite alla D._____. Anche qui si tratta dunque di verificare se sussiste un rapporto di rappresentanza diretta, permettente di ascrivere le prestazioni fornite dal signor F._____ alla società figlia (cfr. considd. 5.2.3 e 5.2.3.1 del presente giudizio).

Orbene, un esame delle condizioni restrittive alla base della rappresentanza diretta non conduce tuttavia lo scrivente Tribunale a ritenerle come adempiute. Al contrario. La ricorrente dimentica infatti di segnalare che la firma apposta dal signor F._____ sulle due note di credito comporta la liquidazione di ogni pretesa vantata non solo nei confronti della D._____, ma anche della stessa ricorrente: « […] *al ricevimento della somma sopra menzionata* [65'000 euro] *si terrà tacitato* di *ogni pretesa a qualsiasi titolo vantata nei confronti di D._____ e del gruppo A._____* […] » e « […] *con il pagamento di 12'000 euro dovrà ritenersi definitivamente liquidato di tutti i rapporti contrattuali sia di D._____ che A._____* […] » (cfr. consid. 6.3.2.2 del presente giudizio). Peraltro, in entrambi i documenti non viene menzionato che i due versamenti in questione siano stati effettuati dalla ricorrente in nome e per conto della D._____, ovvero in rappresentanza diretta di quest'ultima, ciò che le avrebbe permesso di dimostrare che le prestazioni fornite dal signor F._____ erano rivolte

esclusivamente a quest'ultima e non a lei (cfr. consid. 5.2.3.1 del presente giudizio). E nemmeno la ricorrente tenta di dimostrare tale evenienza, limitandosi ad asserire che di fatto sarebbe la D._____ l'unica destinataria delle predette prestazioni.

**6.3.3.3** Dalla contabilità generale della ricorrente (cfr. consid. 6.3.2.3 del presente giudizio), risulta poi che i due predetti versamenti sono stati registrati dalla ricorrente come dei costi nel suo conto economico. Dal punto di vista contabile – e la ricorrente stessa non lo nega – emerge chiaramente che è stata lei ad effettuare i versamenti a favore del signor F._____. Tali iscrizioni contabili, lasciano dunque intendere che sia la ricorrente ad aver usufruito della consulenza esterna del signor F._____, ciò che conferma il nesso economico con i due versamenti da lei effettuati.

**6.3.3.4** In definitiva, da una lettura complessiva delle prove (dati contabili e altri documenti; cfr. in proposito, consid. 5.4 del presente giudizio), tutto porta a pensare che è proprio in cambio dell'assunzione di funzioni dirigenziali da parte del signor F._____ nelle società controllate, che la ricorrente ha effettuato i predetti versamenti. In tali circostanze si deve dunque concludere che tra la ricorrente e il signor F._____ sussiste uno scambio di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero ai sensi degli artt. 10 e 14 cpv. 3 lett. a vLIVA (assunzione di funzioni dirigenziali), che in quanto tale giustifica la ripresa fiscale operata dall'AFC.

**6.4 Versamenti (d) del 26 settembre 2008 di 40'000 euro e (g) del 6 novembre 2008 di 13'000 euro a H._____; (e) versamento del 26 settembre 2008 di 49'500 euro a I._____**

**6.4.1** I predetti versamenti sono stati qualificati dall'AFC quali controprestazioni effettuate dalla ricorrente nei confronti delle società H._____ e I._____, in contropartita delle prestazioni di servizi di consulenza, ai sensi degli artt. 10 e 14 cpv. 3 lett. c vLIVA, offerte da due imprese con sede all'estero. Al riguardo, la ricorrente indica che detti versamenti sarebbero stati effettuati a favore della D._____, vera beneficiaria e destinataria del servizi forniti dalla H._____ e dalla I._____, così come risulterebbe dalle offerte sottoscritte dalla D._____, di modo che non sussisterebbe alcun scambio di prestazioni di servizi tra di lei e le predette imprese.

**6.4.2** Qui di seguito, lo scrivente Tribunale analizzerà la documentazione su cui si fonda la ripresa fiscale operata dall'autorità inferiore.

**6.4.2.1** Agli atti sono innanzitutto presenti due proposte di assistenza da parte delle società H._____ e I._____

La prima proposta denominata « […] *proposta di assistenza nell'adeguamento di D._____ ai requisiti previsti dalla normativa […] che ha recepito la Direttiva 2004/36 dell'Unione Europea (MiFID), in vigore dal 1° novembre 2007* […] » è datata 28 gennaio 2008 ed è indirizzata dalla H._____ direttamente alla D._____ (cfr. atto 5.5 dell'inc. AFC), Con scritto 1 febbraio 2008 la D._____ ha accettato la predetta offerta (cfr. atto 5.6 dell'inc. AFC).

La seconda proposta, datata 28 gennaio 2008 e avente per oggetto la predisposizione delle procedure interne aziendali in conformità alla vigente normativa di settore, segnatamente al diritto europeo pertinente, è invece stata indirizzata dalla I._____ direttamente alla D._____ (cfr. atto 5.9 dell'inc. AFC). Con scritto 1° febbraio 2008 la D._____ ha accettato la predetta offerta (cfr. atto 5.10 dell'inc. AFC).

**6.4.2.2** Agli atti vi sono inoltre tre fatture intestate alla società ricorrente.

Le prime due fatture del 27 giugno 2008 di 40'000 euro e del 15 settembre 2008 di 13'000 euro concernono le prestazioni fornite dalla H._____ (cfr. atti 5.7 e 5.8 dell'inc. AFC). La terza fattura del 1° agosto 2008 di 49'500 euro riguarda le prestazioni fornite dalla I._____, in apparenza senza alcun riferimento alla ditta D._____ (cfr. atto 5.12 dell'inc. AFC). In rapporto alla terza fattura e al contratto in essere tra la D._____ e la I._____, con scritto 19 giugno 2008 la ricorrente ha poi indicato alla I._____ quanto segue: « […] *in qualità di casa madre, ci impegniamo a corrispondervi il rimanente 75% dell'importo rimanente, pari a Eur 55'000* […] » (cfr. atto 5.11 dell'inc. AFC).

**6.4.2.3** Nella contabilità generale della ricorrente riguardante il 2008 i tre predetti versamenti risultano poi registrati nella scheda contabile denominata « *420200 CONSULENZE SERVIZIO ESTERNO* » indicata sotto la dicitura « *CONSULENZE E COMM. A TERZI* » alla voce « *CONSULENZE LEGALI* » (cfr. pag. 4 del conto economico al 31.12.2008 di cui all'atto 3.4.C dell'inc. AFC). Un esame della predetta scheda contabile rivela che dei due versamenti del 26 settembre 2008, il primo di 40'000 euro è stato registrato con la dicitura « *Pg H._____ 27.06* », mentre il secondo di 49'500 euro con la dicitura « *Pg H._____ 15.09* ». Il terzo versamento del 30 novembre 2008 di 13'000 euro è stato invece registrato con la dicitura « *Pg I._____ 01.08* » (cfr. atto 3.5.B dell'inc. AFC).

**6.4.3** Constatato il contenuto degli atti pertinenti, lo scrivente Tribunale rileva quanto segue.

**6.4.3.1** Le due proposte di assistenza da parte della H._____ e della I._____ e i due scritti con cui la D._____ ha accettato tali offerte, secondo la ricorrente dimostrerebbero che di fatto sarebbe la sua società figlia ad avere beneficiato delle prestazioni, sicché i tre versamenti sarebbero intervenuti a mero titolo di anticipo delle spese. Anche qui, si tratta dunque di verificare se tali documenti permettono di ritenere la sussistenza di un rapporto di rappresentanza diretta (cfr. considd. 5.2.3 e 5.2.3.1 del presente giudizio).

Orbene, un esame delle condizioni restrittive alla base della rappresentanza non conduce tuttavia lo scrivente Tribunale a ritenerle come adempiute (cfr. consid. 6.4.2.1 del presente giudizio). Vero è che l'analisi dei predetti documenti può effettivamente condurre a pensare che di fatto sia la D._____ ad aver beneficiato delle prestazioni di consulenza. Tuttavia, tali documenti non menzionano in nessun momento che il pagamento delle prestazioni da parte della società ricorrente sarebbe stato effettuato a titolo di anticipo, in nome e per conto della D._____. Tali documenti non permettono di per sé di ritenere l'esistenza di un rapporto di rappresentanza.

**6.4.3.2** Le tre fatture agli atti, nonché lo scritto 19 giugno 2008, portano a pensare che di fatto è la ricorrente, in qualità di società madre, ad aver beneficiato di tali prestazioni, nell'ambito delle sue funzioni dirigenziali in rapporto alla D._____ (cfr. consid. 6.4.2.2 del presente giudizio). In virtù della presunzione legata alla fattura, si deve infatti ritenere che il destinatario di una fattura è anche il destinatario della prestazione (cfr. consid. 5.2.2 del presente giudizio). Spetta dunque alla ricorrente provare il contrario. Peraltro, non va dimenticato che la D._____ è una società figlia della ricorrente, da lei controllata indirettamente per il tramite della C._____, sicché la stessa beneficia in ogni caso indirettamente delle prestazioni fornite alle figlie.

**6.4.3.3** I tre predetti versamenti sono poi stati registrati dalla ricorrente come dei costi nel suo conto economico (cfr. consid. 6.4.2.3 del presente giudizio). Dal punto di vista contabile – e la ricorrente stessa non lo nega – risulta chiaramente che è stata lei ad effettuare i tre versamenti in oggetto a favore delle imprese H._____ e dalla I._____ Sulla base di tali iscrizioni, sembrerebbe dunque che sia la ricorrente stessa ad aver usufruito della consulenza esterna fornita dalle predette imprese, di modo

che sussisterebbe un nesso economico con i tre versamenti da lei effettuati.

**6.4.3.4** In definitiva, da una lettura complessiva delle prove (dati contabili e altri documenti; cfr. in proposito, consid. 5.4 del presente giudizio), tutto porta a qualificare i versamenti effettuati dalla ricorrente ad I._____ e a H._____ quali controprestazioni corrisposte in cambio della consulenza fornita da quest'ultime in rapporto alla società figlia D._____, da lei indirettamente controllata per il tramite della C._____. In tali circostanze, si deve dunque concludere che tra la ricorrente e le due predette ditte sussiste uno scambio di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero ai sensi degli artt. 10 e 14 cpv. 3 lett. a vLIVA (consulenza), che in quanto tale giustifica la ripresa fiscale operata dall'AFC.

**7.**

Ciò stabilito, occorre ancora verificare se è a giusta ragione che l'autorità inferiore ha escluso il diritto alla deduzione dell'imposta precedente in rapporto ai predetti 7 versamenti (cfr. consid. 7.1 che segue). In caso affermativo, andrà esaminata anche la correttezza delle rettifiche operate dall'autorità inferiore degli importi riconosciuti a titolo di deduzione dell'imposta per gli anni 2006-2009 (cfr. consid. 7.2 che segue).

**7.1**

**7.1.1** Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore ha negato il diritto alla deduzione dell'imposta precedente per ognuno dei sette versamenti litigiosi, poiché in rapporto con attività per le quali la vLIVA esclude il diritto alla deduzione dell'imposta ai sensi dell'art. 38 cpv. 4 vLIVA, in combinato disposto con l'art. 18 cifra 19 lett. e vLIVA:

a) *versamenti del 3 ottobre 2006 di 432'000 euro a F._____ e del 30 ottobre 2006 di 302'000 euro a E._____*: costi sostenuti in rapporto alla detenzione di partecipazioni, per la quale non sussiste il diritto alla deduzione dell'imposta precedente (cfr. consid. 3.7 della decisione impugnata);

b) *versamenti del 31 luglio 2008 di 65'000 euro e del 9 ottobre 2008 di 12'000 euro a F._____*: controprestazioni versate in cambio all'ottenimento di prestazioni di servizi fornite da imprese con sede all'estero, per attività che non permettono la deduzione dell'imposta precedente (cfr. consid. 4.3 della decisione impugnata);

c) *versamenti del 26 settembre 2008 di 40'000 euro e del 6 novembre 2008 di 13'000 euro a H._____; versamento del 26 settembre 2008 di 49'500 euro a I._____:* costi sostenuti in relazione alla detenzione indiretta della società D._____, per mezzo della C._____, per le

quali la deduzione dell'imposta precedente è esclusa (cfr. consid. 5.2 della decisione impugnata).

**7.1.2** Così come giustamente indicato dall'autorità inferiore, lo scrivente Tribunale rileva che per i costi sostenuti in rapporto alla detenzione di partecipazioni non sussiste alcun diritto alla deduzione dell'imposta precedente (cfr. consid. 5.6.3 del presente giudizio). Dal momento che i sette versamenti effettuati dalla ricorrente sono strettamente correlati alla detenzione di azioni nelle due società da lei controllate direttamente o indirettamente, per gli stessi non sussiste alcun diritto alla deduzione dell'imposta. Altra è la questione di sapere se nel caso concreto si impone o meno una rettifica degli importi riconosciuti alla ricorrente a titolo di deduzione dell'imposta precedente per gli anni 2006-2009.

**7.2**

**7.2.1** Sulla base di quanto precede, l'autorità inferiore ha provveduto a rettificare gli importi ritenuti a titolo di deduzione dell'imposta precedente a favore della ricorrente contenuti nei rendiconti IVA per gli anni 2006-2009, così come risultante dall'avviso di tassazione n. […] del 9 febbraio 2012. Tale modo di procedere è vivamente contestato dalla ricorrente. Essa sottolinea che, poiché l'AFC avrebbe escluso il diritto al recupero di un'imposta precedente che, come tale, non è da lei mai stata fatta valere nei propri rendiconti in rapporto ai 7 versamenti qui litigiosi, le rettifiche operate dall'autorità inferiore sarebbero del tutto ingiustificate:

- 96'105 franchi per il 2006;
- 26'539 franchi per il 2007;
- 27'621 franchi per il 2008;
- 80'619 franchi per il 2009.

Più in dettaglio, il totale di 158'884 franchi comprenderebbe degli importi (totale di fr. 110'044) che non sarebbero mai stati richiesti in deduzione dall'imposta dovuta nei vari rendiconti presentati dalla ricorrente nel periodo fiscale 2006-2009. Laddove l'AFC menziona che la ricorrente avrebbe fatto valere la deduzione dell'imposta precedente, gli importo per un totale di 110'044 franchi non sarebbero compresi:

| Periodi | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|---|---|---|---|---|
| DIP | fr. 261'697.-- | fr. 273'476.-- | fr. 161'811.-- | fr. 250'695.-- |

In proposito, l'AFC non ha preso posizione della propria risposta.

**7.2.2** Ciò indicato, da un esame dell'incarto risulta solamente che l'AFC ha effettivamente provveduto alla correzione del diritto alla deduzione

dell'imposta in rapporto ai sette versamenti legati alle prestazioni di servizi ottenute da imprese con sede all'estero, partendo dal presupposto che tali deduzioni erano state fatte valere a torto dalla ricorrente nei suoi rendiconti (cfr. atti 3.1.C, 3.1.E, 3.1.F e 3.1.G dell'inc. AFC). Orbene, tale modo di procedere non risulta corretto. Dal momento che la ricorrente ha omesso di dichiarare nei propri rendiconti i predetti sette versamenti quali prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero e di fare valere la relativa deduzione dell'imposta precedente, la correzione auspicata dall'autorità inferiore non è giustificata. Di fatto, è solo e soltanto nella misura in cui viene fatto valere a torto un diritto alla deduzione dell'imposta precedente, che si impone una rettifica in rapporto a prestazioni per le quali un tale diritto è escluso. Non essendo qui il caso, il motivo alla base della ripresa fiscale dell'AFC non è corretto.

**7.2.3** Nel caso concreto, una ripresa fiscale si giustifica unicamente in rapporto all'IVA dovuta dalla ricorrente per le prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero da lei ottenute, ma non dichiarate nei propri rendiconti. Si tratta dunque di una riscossione a posteriori dell'IVA non ancora versata dalla ricorrente e non di una ripresa fiscale in rapporto ad una deduzione dell'imposta fatta valere a torto da quest'ultima.

Orbene, nella misura in cui il Tribunale amministrativo federale non è legato né dai motivi addotti dalle parti, né dalle argomentazioni giuridiche contenute nella decisione impugnata, esso può discostarsene e motivare diversamente una ripresa fiscale (cfr. consid. 2.2 del presente giudizio). Nel caso in disamina, risulta che l'importo totale di 110'044 franchi relativa alla ripresa fiscale operata dall'autorità inferiore in rapporto ai sette versamenti concernenti prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero, di fatto corrisponde all'IVA al 7.6% non ancora versata dalla ricorrente calcolata sui predetti pagamenti, convertiti in franchi dall'AFC secondo il cambio in vigore il giorno del loro versamento:

| | **Data** | **Scheda contabile** | **Importo** | **IVA al 7.6%** |
|---|---|---|---|---|
| **(a)** | 03.10.2006 | n. 150300<br>*(atto 3.5.C dell'inc. AFC)* | fr. 688'003.20<br>*(EUR 432'000.00)* | fr. 52'288.00 |
| **(b)** | 30.10.2006 | n. 150300<br>*(atto 3.5.C dell'inc. AFC)* | fr. 480'965.20<br>*(EUR 432'000.00)* | fr. 36'553.00 |
| **(c)** | 31.08.2008 | n. 420200<br>*(atto 3.5.B dell'inc. AFC)* | fr. 106'502.50<br>*(EUR 65'000.00)* | fr. 8'094.00 |
| **(d)** | 26.09.2008 | n. 420200<br>*(atto 3.5.B dell'inc. AFC)* | fr. 64'960.00<br>*(EUR 40'000.00)* | fr. 4'937.00 |
| **(e)** | 26.09.2008 | n. 420200<br>*(atto 3.5.B dell'inc. AFC)* | fr. 67'497.35 | fr. 5'129.00 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | *(EUR 49'500.00)* | |
| **(f)** | 09.10.2008 | n. 420200<br>*(atto 3.5.B dell'inc. AFC)* | fr. 19'182.00<br>*(EUR 12'000.00)* | fr. 1'458.00 |
| **(g)** | 06.11.2008 | n. 420200<br>*(atto 3.5.B dell'inc. AFC)* | fr. 20'858.50<br>*(EUR 13'000.00)* | fr. 1'585.00 |
| **Totale:** | | | **fr. 1'447'968.75**<br>*(EUR 913'500.00)* | **fr. 110'044.00** |

Ne discende, che a livello pratico nulla muta per la ricorrente, la stessa dovendo comunque pagare l'IVA in rapporto ai 7 versamenti litigiosi da lei effettuati in rapporto a delle prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero ai sensi degli artt. 10 e 14 cpv. 3 vLIVA, che ha omesso di dichiarare nei propri rendiconti. La ripresa fiscale in oggetto va pertanto confermata a titolo di riscossione posticipata dell'IVA non corrisposta in precedenza. Ne consegue, che la decisione impugnata va confermata nel suo risultato, con le precisazioni appena apportate. In definitiva, per quanto ricevibile (consid. 1.3 del presente giudizio) il ricorso in oggetto deve dunque essere respinto.

**8.**
Visto l'esito della lite che vede soccombente la ricorrente, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico di quest'ultima (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 6'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà interamente detratto dall'anticipo spese di 6'000 franchi versato dalla ricorrente a suo tempo. Alla ricorrente non vengono assegnate indennità di ripetibili (cfr. art. 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.**
Per quanto ricevibile, il ricorso è respinto.

**2.**
Le spese processuali di 6'000 franchi sono poste a carico della ricorrente. Alla crescita in giudicato della presente sentenza, tale importo verrà

interamente detratto dall'anticipo spese di 6'000 franchi versato a suo tempo dalla ricorrente.

**3.**
Non vengono assegnate indennità di ripetibili.

**4.**
Comunicazione a:

– ricorrente (atto giudiziario)
– autorità inferiore (n. di rif. ***; atto giudiziario)

| La presidente del collegio: | La cancelliera: |
| --- | --- |
| Salome Zimmermann | Sara Friedli |

## 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). 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: