Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Corte I
A-3558/2013

Sentenza del 18 novembre 2014

Composizione

Giudici Michael Beusch (presidente del collegio),
Pascal Mollard, Salome Zimmermann,
cancelliera Sara Friedli.

Parti

A._____,
rappresentata da …,
ricorrente,

contro

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

Oggetto

Periodi fiscali dal 1° trimestre 2006 al 4° trimestre 2009 (ottenimento di prestazioni di servizi di imprese con sede all'estero; aliquota saldo).

Fatti:

A.
La A._____, in X._____, è la succursale straniera della società madre B._____ con sede a Y._____ (…). Essa ha per scopo ogni attività finanziaria e fiduciaria, in particolare la consulenza, assistenza, gestione ed amministrazione di patrimoni e di investimenti per conto di terzi, la negoziazione di investimenti in valute e in altri strumenti finanziari, operazioni di cambio anche sul mercato internazionale delle valute (cfr. relativo estratto del Registro di commercio). Detta succursale è iscritta quale contribuente IVA presso l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) dal 1° aprile 2004.

B.
Il 4 maggio 2004 la Divisione delle Contribuzioni del Cantone Ticino, Ufficio tassazione delle persone giuridiche (di seguito: autorità cantonale), ha indicato alla contribuente che la stessa sarebbe stata imposta quale società ausiliaria con il trattamento fiscale da lei indicato con scritto 25 marzo 2004, segnatamente con l'abbattimento forfettario dell'utile lordo nella misura del 70% ai sensi dell'art. 93 della legge tributaria del Cantone Ticino del 21 giugno 1994 (LT, RL 10.2.1.1).

C.
Il 22 settembre 2004, la contribuente ha ottenuto dall'AFC l'autorizzazione di applicare l'aliquota saldo del 6 % con effetto a far tempo dal 1° aprile 2004, così come da lei postulato nella dichiarazione d'adesione del 15 marzo 2004. Sottoscrivendo la predetta dichiarazione, essa si è impegnata ad attenersi a quanto previsto dalla legislazione in materia di IVA nonché dall'opuscolo « Aliquote saldo » e ha preso atto di poter passare al metodo effettivo al più presto dopo 5 anni civili completi.

D.
In data 5, 6 e 15 dicembre 2011, l'AFC ha esperito un controllo presso la contribuente dal quale sono emerse alcune irregolarità per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2006 al 31 dicembre 2010. Le irregolarità contestate per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2010 sono oggetto della procedura parallela A-3574/2013, di modo che la presente causa porta soltanto sulle irregolarità constatate per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2006 al 31 dicembre 2009.

E.
Con scritto 19 dicembre 2011, la contribuente ha chiesto all'AFC di modificare a partire dal 1° gennaio 2011 l'allestimento del rendiconto IVA

e di passare al metodo ordinario trimestrale. Prendendo atto della predetta richiesta, con scritto 23 dicembre 2011, l'AFC le ha indicato che a partire dal 1° gennaio 2012 essa sarebbe stata tenuta a dichiarare l'imposta secondo il metodo effettivo con deduzione dell'imposta precedente per la durata di almeno 3 anni.

F.
A seguito del predetto controllo, l'AFC ha provveduto, per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2006 al 31 dicembre 2009, ad una ripresa fiscale dell'importo complessivo di 333'167 franchi oltre accessori per il tramite dell'avviso di tassazione n. […] del 9 febbraio 2012, da lei designato quale decisione. Nell'Allegato principale al predetto avviso di tassazione essa ha precisato che l'importo di 333'167 franchi corrisponde alla somma (1) tra l'importo di 2'178 franchi relativo alla cifra d'affari imponibile non dichiarata o dichiarata erroneamente e (2) l'importo di 330'989.40 franchi relativo all'ottenimento di prestazioni di servizi dall'estero qui imponibili, così come dettagliato nell'Allegato A. L'AFC ha peraltro indicato alla contribuente la possibilità di presentare reclamo contro il predetto atto entro 30 giorni dalla sua notificazione.

G.
Con scritto 9 marzo 2012, la contribuente – per il tramite della sua rappresentante – ha presentato reclamo contro l'avviso di tassazione n. […] del 9 febbraio 2012. In sunto essa ha contestato (a) la differenza IVA a favore dell'AFC pari a 330'989.40 franchi, relativa all'ottenimento di prestazioni di servizi dall'estero, nonché (b) la comunicazione dell'AFC del 23 dicembre 2011 – malgrado non sia oggetto della decisione impugnata – che le impedirebbe il passaggio al metodo effettivo a partire dal 1° gennaio 2011. Essa ha pertanto postulato che (a) venga annullata la differenza IVA a favore dell'AFC pari a 330'989.40 franchi, che (b) venga di conseguenza modificato il predetto avviso di tassazione, che (c) venga stabilito il passaggio al metodo di rendiconto effettivo a partire dal 1° gennaio 2011; in subordine che venga accettato il passaggio al metodo di rendiconto effettivo a partire dal 31 dicembre 2011, qualora il reclamo relativo al punto (a) estenda il trattamento fiscale (il non assoggettamento dell'ottenimento di prestazioni di servizi dall'estero) anche al periodo fiscale 2011; che (d) essa venga sentita qualora il reclamo non venga integralmente accolto.

H.
Con decisione 17 maggio 2013 designata quale "decisione su reclamo", l'AFC ha respinto il reclamo 9 marzo 2012, confermando in particolare la

ripresa d'imposta dell'importo di 330'989 franchi oltre accessori. In sunto, essa ha ritenuto che, in applicazione della Circolare n. 9 del 19 dicembre 2001 della Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo (di seguito: Divisione principale DPB), nonché della propria Comunicazione della prassi del 18 aprile 2002, aggiornata al 20 novembre 2002 (la cosiddetta « prassi fifty-fifty »), il costo estero per apprezzamento riconosciuto forfetariamente – ovvero, nel caso concreto i pagamenti forfettari del 70% dell'utile lordo a favore della propria sede, nel quadro dell'accordo 70/30 stipulato dalla contribuente quale società ausiliaria con le autorità cantonali – varrebbe in ambito IVA quale prestazione di servizi di imprese con sede all'estero ai sensi dell'art. 14 cpv. 3 della legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto [vLIVA, RU 2000 1300] e andrebbe pertanto imposto all'IVA. La stessa non è tuttavia entrata nel merito delle censure concernenti l'aliquota saldo (quali la richiesta di poter allestire i rendiconti secondo il metodo effettivo, con effetto retroattivo) in quanto non oggetto dell'avviso di tassazione impugnato.

I.

Avverso la predetta decisione, la A._____, in X._____ (di seguito: ricorrente) – sempre per il tramite della sua rappresentante – si aggrava ora dinanzi al Tribunale amministrativo federale con ricorso 20 giugno 2013. La ricorrente postula l'accoglimento del ricorso, e meglio: che (1) i disposti no. 2-5 della decisione impugnata vengano annullati, che (2) eventualmente l'imposta ancora dovuta venga ridotta da 330'989.40 franchi a 236'425.70 franchi, che (3) subeventualmente la pratica venga rinviata all'AFC per stabilire in dettaglio l'aliquota saldo effettivamente applicabile e definire l'imposta dovuta e che (4) tutte le tasse, spese e ripetibili vengano messe a carico dello Stato. In sunto, essa contesta la sua imponibilità all'IVA, l'ottenimento di prestazioni di servizi da parte della sua sede estera, come pure l'applicabilità della « prassi fifty-fifty », censurando la violazione del principio della legalità, poiché difetterebbe la base fattuale e legale giustificante una siffatta ripresa fiscale da parte dell'AFC. Essa contesta inoltre l'applicazione del metodo dell'aliquota saldo al suo caso.

J.

Con scritto 8 agosto 2013, l'AFC ha rinunciato a presentare delle osservazioni rimandando lo scrivente Tribunale a quanto già indicato nella propria decisione. Protestando tasse, spese e ripetibili, essa ha poi postulato il rigetto integrale del ricorso.

K.
Con decisione incidentale 27 novembre 2013, lo scrivente Tribunale ha invitato l'autorità inferiore a produrre la Circolare n. 9 del 19 dicembre 2001 della Divisione principale DPB, nonché della propria Comunicazione della prassi del 18 aprile 2002, aggiornata al 20 novembre 2002, su cui essa si è fondata per applicare al caso in esame la « prassi fifty-fifty ».

L.
Una volta ricevuti i predetti documenti, con scritto 30 gennaio 2014, la ricorrente ha poi avuto l'occasione di esprimersi in proposito. Dal canto suo, con scritto 5 marzo 2014 l'autorità inferiore ha rinunciato a presentare ulteriori osservazioni.

M.
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 della 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 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 dunque contestato la predetta decisione con scritto 9 marzo 2012. Su detta base, la decisione qui impugnata è stata emanata il 17 maggio 2013 dall'AFC, la quale l'ha qualificata 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 9 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 17 maggio 2013 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 Per quanto attiene alla legittimazione ricorsuale della ricorrente – destinataria della decisione qui impugnata e avente dunque di principio un interesse a che la stessa venga annullata ai sensi dell'art. 48 cpv. 1 PA – occorre precisare quanto segue.

1.3.1 Per costante giurisprudenza, la succursale – nonostante la certa autonomia di cui dispone e la sua iscrizione nel registro di commercio svizzero – è priva di esistenza giuridica propria e non ha pertanto la

capacità di essere parte (cfr. sentenze del TF 4A_473 del 22 dicembre 2011 consid. 2.2; 4P.146/2005 del 10 ottobre 2005 consid. 5.2.2; DTF 120 III 11 consid. 1a; sentenze del TAF A-6381/2012 del 3 giugno 2014 consid. 1.2 con rinvii; A-2015/2009 del 16 febbraio 2012 consid. 1.3; A-1521/2006 del 5 giugno 2007 consid. 2.1; JAEGGI/MOLINO, L'imposta sul valore aggiunto nelle prestazioni di servizi transfrontaliere tra la casa madre e succursale, in: Rivista di diritto amministrativo e tributario ticinese [RDAT] 2005 II pag. 641 segg., pag. 644; LOMBARDINI/CLEMETSON, in: Commentaire romand, Code des obligations II, 2008, n. 7 ad art. 641 CC con rinvii). La succursale costituisce solo parte di un'impresa e per questo motivo non ha un'esistenza giuridica autonoma dalla stessa: in altri termini, ne è parte integrante. Di fatto, i suoi attivi e i suoi debiti appartengono alla sua sede (cfr. LOMBARDINI/CLEMETSON, op. cit., n. 7 seg. ad art. 641 CO con rinvii; JAEGGI/MOLINO, op. cit., pag. 644). Ne discende che la stessa non dispone di principio della legittimazione ricorsuale. Nondimeno, la giurisprudenza le concede la possibilità di intervenire in una procedura giudiziaria in nome della società principale, in virtù di un potere di rappresentanza speciale (cfr. sentenza del TF 4P.146/2005 del 10 ottobre 2005 consid. 5.2.2 con rinvio). Ciò è segnatamente il caso, allorquando il potere di rappresentanza traspare dalle circostanze concrete del caso (cfr. sentenze del TAF A-2015/2009 del 16 febbraio 2012 consid. 1.3; A-1521/2006 del 5 giugno 2007 consid. 2.1 con rinvii).

1.3.2 In concreto, dall'estratto del registro di commercio svizzero della società ricorrente risulta che la stessa è la succursale straniera della società madre B._____, con sede principale a Y._____ (…). Di principio, la stessa non dispone pertanto della legittimazione ricorsuale (cfr. consid. 1.3.1 del presente giudizio).

Orbene, *in casu*, viste le circostanze particolari in cui ci si trova, si può partire dal presupposto che la succursale straniera in territorio svizzero – che in ambito IVA, a determinate condizioni, va considerata come un'entità distinta dalla sua sede estera e dunque un soggetto fiscale indipendente (cfr. consid. 5 del presente giudizio) – contestando la sussistenza di prestazioni di servizi di imprese con sede all'estero, e meglio da parte della sua società madre B._____, con sede principale a Y._____ (…), abbia di fatto agito in nome e per conto di quest'ultima, di modo che risulta legittimata a presentare il presente gravame (cfr. sentenza del TAF A-6381/2012 del 3 giugno 2014 consid. 1.2 con rinvii). Per motivi meramente di ordine pratico, nel presente giudizio la predetta succursale continuerà ad essere designata dallo scrivente Tribunale con il termine di « ricorrente ».

1.4 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). Visto quanto 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. ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2ª ed. 2013, n. 2.149; ULRICH HÄFELIN ET AL., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6ª ed. 2010, n. 1758 segg.).

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 ET AL., 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 Stante l'art. 61 cpv. 1 PA, l'autorità di ricorso decide la causa o eccezionalmente la rinvia, con istruzioni vincolanti all'autorità inferiore. Anche se la procedura di ricorso è retta in maniera generale dal principio della massima inquisitoria, non spetta tuttavia alle autorità di ricorso

ricostruire la fattispecie determinante per la decisione (cfr. sentenza del TAF A-3624/2012 del 7 maggio 2013 consid. 2.2 con rinvii; decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni del 21 giugno 2004 in: Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione [GAAC] 68.156 consid. 3bb). Nel contesto della procedura di ricorso si tratta piuttosto di esaminare la fattispecie così come è stata stabilita dall'autorità inferiore e, nel caso particolare, di confermarla o di completarla. In principio, allorquando l'autorità ammette interamente o in parte il ricorso, essa statuisce sul medesimo affare (decisione di natura riformatoria; art. 61 cpv. 1 PA *ab initio*). Eccezionalmente, sussiste anche la possibilità di rinviare la causa all'autorità inferiore con istruzioni imperative, affinché renda una nuova decisione (decisione di natura cassatoria; art. 61 cpv. 1 PA *in fine*). Siffatto rinvio si giustifica segnatamente nel caso in cui altri elementi relativi alla fattispecie devono essere constatati e che la procedura di amministrazione delle prove risulta essere troppo gravosa (cfr. sentenze del TAF A-3624/2012 del 7 maggio 2013 consid. 2.2 con rinvii; A-1362/2006 del 30 maggio 2007 consid. 1.3). In una simile evenienza si intende salvaguardare il principio della doppia istanza di giudizio, poiché il ricorrente potrà nuovamente contestare questi punti, i quali, per definizione, saranno nuovi, ciò che sarebbe escluso se lo scrivente Tribunale statuirebbe (cfr. al riguardo, la già citata GAAC 68.156 consid. 3bb con rinvii). Anche se lo scrivente Tribunale è competente per procedere a ulteriori atti istruttori volti ad acclarare la fattispecie, è preferibile infine che sia l'autorità inferiore, peraltro la più prossima in materia, a pronunciarsi sulla causa. Il rinvio è invece indispensabile allorquando appare che la fattispecie determinante è stata manifestamente constatata in maniera inesatta o incompleta e che conseguentemente, ciò configura una grave violazione dell'art. 49 lett. b PA. In simili casi, una decisione di natura riformatoria emanata dallo scrivente Tribunale non entra più in linea di conto (cfr. sentenza del TAF A-3624/2012 del 7 maggio 2013 consid. 2.2 con rinvii; MOSER ET AL., op. cit., n. 2.191, n. 3.197 e segg.).

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 vLIVA 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 Consiglio federale del 25 giugno 2008 concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto [FF 2008 6151]; PASCAL MOLLARD ET AL., Traité TVA, 2009, pag. 1126 n. 157).

4.
Nel caso in disamina, in sunto e come già anticipato *sub* lett. I, la ricorrente contesta (i) la sua imponibilità all'IVA, indicando di non essere un soggetto fiscale distinto dalla società estera (principio dell'unità d'impresa). La stessa nega poi (ii) la sussistenza di prestazioni di servizi dall'estero, opponendosi alla conseguente ripresa d'imposta in applicazione dei principi elaborati nella cosiddetta « prassi fifty-fifty », censurando l'assenza di base legale e fattuale (violazione del principio della legalità). In fine, essa ritiene che (iii) l'applicazione del metodo dell'aliquota saldo avrebbe degli effetti non adeguati alla sua situazione particolare di cui non si sarebbe tenuto conto, di modo che il calcolo effettivo del carico fiscale andrebbe rivisto. In alternativa, essa postula la rinuncia con effetto al 1° gennaio 2004 all'applicazione del metodo saldo.

5.
Visti i quesiti posti dalla ricorrente, occorre innanzitutto chiarire se una succursale possa essere qualificata di soggetto fiscale distinto dalla sede della società estera e dunque essere imposta all'IVA.

5.1 Se – come visto in ingresso (cfr. consid. 1.3 del presente giudizio) – dal punto di vista meramente processuale una succursale non dispone

della personalità giuridica e dunque della legittimazione ricorsuale necessaria per stare in giudizio, altra è invece la sua situazione in ambito IVA.

5.2 Per l'IVA la qualità di soggetto passivo d'imposta non dipende dalla forma giuridica dell'impresa, potendo essere assoggettate persino imprese senza personalità giuridica. Decisivo è piuttosto il genere di attività svolta e la capacità di compiere in maniera indipendente un'attività commerciale o professionale (cfr. JAEGGI/MOLINO, op. cit., pag. 655 segg.; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, la taxe sur la valeur ajoutée, 2000, pag. 103).

5.3 Secondo il principio dell'entità distinta (« *Trennungsprinzip* »), in materia IVA, una collettività di persone (di diritto civile, commerciale o pubblico) o un stabilimento d'impresa costituisce un'entità distinta dai suoi membri (o dai suoi soci) o dalla società di cui fa parte dal momento in cui la collaborazione si manifesta verso l'esterno e che fornisce delle prestazioni in proprio nome (cfr. JAEGGI/MOLINO, op. cit., pag. 653; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., pag. 104 seg.). Nel caso contrario, essa è assoggettata all'IVA quale soggetto unico, ancorché sia organizzata in settori d'attività indipendenti e differenti. In base al principio dell'unità d'impresa, pertanto, gli uffici, le officine, le succursali, ecc. di un unico soggetto economico formano un'unità aziendale e costituiscono un solo soggetto d'imposta. Le cifre d'affari realizzate tra le varie componenti aziendali costituiscono pertanto delle operazioni interne non imponibili all'IVA (cfr. JAEGGI/MOLINO, op. cit., pag. 655 segg.; MOLLARD ET AL., op. cit., pag. 431 n. 51 segg.)

5.4 Per quanto attiene in particolare alle prestazioni transfrontaliere, la prassi dell'AFC ha sancito che uno ho più stabilimenti d'impresa non vengono considerati come un'unità aziendale, bensì ciascuno come soggetto fiscale indipendente. Di conseguenza, lo scambio transfrontaliero di prestazioni fra uno stabilimento d'impresa e la sede della società deve essere trattato come una cifra d'affari realizzata con terzi (cfr. Promemoria n. 6, Prestazioni di servizi transfrontaliere: delimitazione tra fornitura e prestazione di servizi, versione valevole dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2007, nonché versione valevole dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2009, cifra 1.5 lett. b). In presenza di una prestazione di servizi transfrontaliera tra uno stabilimento d'impresa svizzero e la sua sede estera (o tra la sede svizzera e lo stabilimento d'impresa estero) occorre pertanto esaminare caso per caso se si tratta di un'operazione imponibile e se è data la territorialità in Svizzera (cfr. JAEGGI/MOLINO, op. cit., pag. 652). Tale prassi fiscale è stata annoverata dallo scrivente

Tribunale a più riprese, di modo che non vi è ragione di scostarsene (cfr. [tra le tante] DTAF 2008/39 consid. 4.1.1 seg. con i numerosi rinvii).

5.5 Per stabilimento d'impresa s'intende una sede fissa di affari o di lavoro dove si svolge, in tutto o in parte, l'attività di un'impresa o di una libera professione. Sono considerati stabilimenti d'impresa segnatamente le succursali, le officine e i laboratori, gli uffici d'acquisto o di vendita, le rappresentanze permanenti, le miniere e ogni altro luogo di estrazione di risorse naturali nonché i cantieri di costruzione o di montaggio la cui durata è di almeno dodici mesi. Non sono considerate stabilimenti d'impresa le sedi fisse di affari o di lavoro, nelle quali si svolgono esclusivamente attività per l'impresa estera, che sono semplicemente preparatorie o ausiliarie (cfr. sopracitati Promemoria n. 6, cifra 1.4; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., pag. 106). Se un'impresa estera possiede in Svizzera uno stabilimento d'impresa rientrante in detta definizione, la stessa sarà assoggettata all'IVA in ragione di detto stabilimento, che verrà iscritto come contribuente distinto (cfr. RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., pag. 106).

5.6 Da quanto precede discende che, di principio, la succursale in oggetto va qualificata quale stabilimento d'impresa, che nelle operazioni transfrontaliere va considerata come un soggetto fiscale distinto dalla sede estera ed è pertanto una contribuente IVA distinta da quest'ultima. In concreto, il principio dell'unità aziendale non risulta pertanto applicabile, di modo che la censura corrispondente della ricorrente va qui respinta.

6.

Ciò appurato, vanno ora esaminate le censure concernenti le prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero e la loro imponibilità all'IVA, in rapporto alla cosiddetta « prassi fifty-fifty » (cfr. consid. 6.5 che segue), nonché quelle riguardanti l'applicazione del metodo dell'aliquota saldo (cfr. consid. 6.6 che segue). A tal fine, verranno dapprima richiamati i principi ivi applicabili (cfr. considd. 6.1 – 6.4 che seguono).

6.1

6.1.1 Giusta l'art. 5 lett. d vLIVA, l'ottenimento a titolo oneroso di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero soggiace all'IVA. Tali prestazioni sono tuttavia soggette all'IVA soltanto nella misura in cui risultano adempiute le condizioni poste dall'art. 10 vLIVA (cfr. MOLLARD ET AL., op. cit., pag. 531 n. 391).

Orbene, in virtù dell'art. 10 vLIVA, il contribuente ex art. 24 vLIVA – ovvero, che ottiene delle prestazioni di servizi da imprese con sede

all'estero per oltre 10'000 franchi per anno civile – deve assoggettare all'IVA l'ottenimento di una prestazione di servizi (i) purché 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 (cfr. art. 10 lett. a vLIVA), oppure (ii) 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 (cfr. art. 10 lett. b vLIVA).

6.1.2 Secondo la prassi fiscale sviluppata dall'AFC, nella definizione di prestazione di servizi da imprese con sede all'estero ai sensi dell'art. 14 cpv. 3 vLIVA, rientrano altresì i costi per apprezzamento riconosciuti forfetariamente (50% dell'utile lordo) nella cosiddetta « prassi fifty-fifty » (o « prassi 50:50 »), così come risultante dalla Circolare n. 9 del 19 dicembre 2001 (« *Prassi in materia d'imposta preventiva e d'imposta federale diretta* ») della Divisione principale DPB, poi ripresa dalla Divisione principale dell'imposta sul valore aggiunto con la comunicazione della prassi del 18 aprile 2002 (« *Impatto sull'IVA della prassi fifty-fifty, o prassi 50:50* ») e l'aggiornamento del 20 novembre 2002.

6.1.3 La « prassi fifty-fifty » essendo stata abrogata dalla Divisione principale DPB con Circolare n. 9 del 22 giugno 2005 (« *Prova della giustificazione economica dei costi nell'ambito di affari conclusi estero su estero* »), al riguardo occorre apportare i seguenti chiarimenti.

6.1.3.1 Stando alla Circolare n. 9 del 19 dicembre 2001 della Divisione principale DPB, la « prassi fifty-fifty » è stata concepita nell'ottica di permettere alle società e agli stabilimenti d'impresa di società straniere, che soggiacciono all'imposta federale e/o all'imposta preventiva, di far valere, a certe condizioni, una copertura forfettaria dei costi sugli affari conclusi estero su estero. Tenendo in debito conto il fatto che i giustificativi presentati a supporto di costi sostenuti per affari conclusi all'estero non sempre possono essere verificati, detta prassi fiscale veniva applicata nei casi in cui la giustificazione economica dei costi sostenuti presentava dei punti di incertezza, richiedendo pertanto che i costi ammessi venissero definiti per apprezzamento. Essa era una soluzione di compromesso, permettente un trattamento giuridicamente uguale dei contribuenti. La regola consisteva nel riconoscere, forfetariamente, il 50% dell'utile lordo quale costo economicamente giustificato (cfr. DTF 119 Ib 431 consid. 4). Nessun altro onere, oltre al menzionato 50%, poteva essere fatto valere, ad eccezione di un adeguato importo per i costi d'amministrazione

d'origine svizzera e per le imposte dirette svizzere pagate dalla società (cfr. MICHAEL BUCHSER, Steueraspekte geldwerter Leistungen, Unter Einbezug der Fifty-Fifty-Praxis, 2004, pag. 237 segg.; PASCAL MOLLARD ET AL., op. cit., pag. 535 n. 413 segg.; ALOIS CAMENZIND ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2ª ed. 2003, n. 302).

Abrogata con Circolare n. 9 del 22 giugno 2005 (« *Prova della giustificazione economica dei costi nell'ambito di affari conclusi estero su estero* »), detta prassi risulta nondimeno ancora applicabile per gli accordi conclusi prima della sua entrata in vigore, ma limitatamente agli esercizi commerciali che terminano prima del 1° gennaio 2009 (cfr. sentenza del TAF A-1596/2006 del 2 aprile 2009 consid. 5.3.1). Ne discende che a partire dal 1° gennaio 2009, tale prassi è definitivamente inapplicabile.

6.1.3.2 Applicata all'IVA – come anticipato in ingresso (cfr. consid. 6.1.2 del presente giudizio) – essa ha per effetto che il costo estero per apprezzamento riconosciuto forfetariamente nella « prassi fifty-fifty » (50% dell'utile lordo) vale come prestazione di servizi in conformità dell'art. 14 cpv. 3 vLIVA. Quando il costo riconosciuto forfetariamente supera i 10'000 franchi per anno civile, la società viene assoggettata come contribuente ai sensi dell'art. 24 vLIVA. L'importo dei costi esteri contabilizzati che supera il 50 % dell'utile lordo è irrilevante in materia d'imposta sul valore aggiunto. Secondo la « prassi fifty-fifty » questa parte eccedente è considerata come un costo non giustificato e, di conseguenza, vale come ripartizione d'utile (prestazione valutabile in denaro; cfr. CAMENZIND ET AL., op. cit., n. 302).

In merito alla sua applicabilità temporale, lo scrivente Tribunale ha già avuto modo di precisare che, alla stregua dell'imposta diretta e dell'imposta preventiva, anche in materia di IVA con l'entrata in vigore della sopracitata Circolare n. 9 del 22 giugno 2005 la « prassi fifty-fifty » non risulta più applicabile, salvo per gli accordi stipulati prima della sua entrata in vigore, ma solo fino al 31 dicembre 2008 e nella misura in cui i relativi esercizi commerciali terminano prima del 1° gennaio 2009 (cfr. sentenza del TAF A-1596/2006 del 2 aprile 2009 consid. 5.3.1; MOLLARD ET AL., op. cit., pag. 537 n. 417). Ne discende che a partire dal 1° gennaio 2009 la « prassi fifty-fifty » non esplica più alcun effetto in ambito IVA.

6.1.4 La « prassi fifty-fifty » rientrando tra le facilitazioni in materia di IVA che l'AFC è autorizzata ad istituire sulla scorta dell'art. 58 cpv. 3 vLIVA, lo scrivente Tribunale ha poi già avuto modo di precisare che il fatto di farne dipendere l'applicazione in ambito IVA, da quanto applicato in ambito di

imposta diretta e imposta preventiva, non è censurabile (cfr. sentenza del TAF A-1596/2006 del 2 aprile 2009 consid. 5.3.1 con rinvii).

6.2

6.2.1 Giusta l'art. 59 vLIVA, il contribuente che realizza una cifra d'affari imponibile annua pari o inferiore a 3 milioni di franchi e che deve pagare nel medesimo periodo un'imposta pari o inferiore a 60'000 franchi – calcolata in base all'aliquota saldo determinante nei suoi confronti – può allestire il rendiconto con il metodo dell'aliquota saldo (cpv. 1). In caso di applicazione del metodo dell'aliquota saldo, l'imposta dovuta deve essere stabilita moltiplicando la cifra d'affari imponibile complessiva realizzata in un periodo di rendiconto (compresa l'imposta) con l'aliquota saldo accordata dall'AFC; l'aliquota saldo tiene conto forfetariamente dell'imposta precedente (cpv. 2). Il contribuente che allestisce il rendiconto con l'aliquota saldo deve mantenere questo metodo di rendiconto durante cinque anni (cpv. 3).

6.2.2 Il sistema di rendiconto secondo il metodo dell'aliquota saldo ha unicamente per scopo quello di facilitare dal profilo amministrativo – e non finanziario – l'allestimento dei rendiconti d'imposta alle piccole e medie imprese: secondo la volontà del legislatore federale tale metodo non deve quindi procurare vantaggi o svantaggi fiscali al contribuente ma serve soltanto ad alleggerire gli oneri burocratici a carico dei contribuenti (cfr. sentenza del TF 2A.518/2002 del 7 agosto 2003 consid. 3.2 con rinvii; sentenza del TAF A-1591/2006 del 10 settembre 2008 consid. 5.3 con rinvii). Secondo la giurisprudenza dell'Alta Corte, per evitare il verificarsi di abusi che rischierebbero di trasformare il metodo di calcolo in parola da strumento di facilitazione del carico amministrativo in strumento di ottimizzazione dell'imposta, appare giustificato impedire che al termine di ogni periodo fiscale i contribuenti possano scegliere se essere tassati per il passato secondo il metodo di conteggio ordinario dell'imposta o in base al sistema delle aliquote saldo, a dipendenza di ciò che per loro risulta a conti fatti più vantaggioso. Tale circostanza giustifica di escludere in linea di principio che questi ultimi possano chiedere una revoca con effetto retroattivo del metodo di rendiconto forfettario al quale hanno deliberatamente aderito (cfr. sentenza del TF 2A.518/2002 del 7 agosto 2003 consid. 3.2; DTF 126 II 443 consid. 9; NICOLAS SCHALLER ET AL., TVA annotée, 2005, pag. 265 con rinvii).

6.2.3 Detto sistema di rendiconto ha altresì un impatto per quanto attiene l'ottenimento di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero. In effetti, secondo la prassi fiscale dell'AFC, il destinatario contribuente che

applica l'aliquota saldo deve di principio imporre all'aliquota normale gli ottenimenti di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero. Se tali ottenimenti sono complessivamente inferiori ai 10'000 franchi per anno civile, gli stessi non vanno né dichiarati né imposti (cfr. Istruzioni 2001 sull'IVA, pag. 109 n. 518; Istruzioni 2008 sull'IVA, pag. 127 n. 518; Opuscolo speciale n. 03, Aliquote saldo, valevole dal 1° luglio 2004, pag. 16 cifra 3.3; Opuscolo speciale n. 03, Aliquote saldo, valevole dal 1° gennaio 2008, pag. 18 cifra 3.3).

6.3 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 ET AL., 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).

6.4 In ambito IVA, la dichiarazione e il pagamento dell'imposta avvengono secondo il principio dell'autotassazione (cfr. art. 46 vLIVA), il quale implica che il contribuente è tenuto a dichiarare spontaneamente l'imposta e l'imposta precedente all'AFC. In virtù di detto principio, spetta altresì al contribuente constatare il proprio assoggettamento, determinare la base dell'imposizione, calcolare e versare in seguito l'imposta dovuta per un determinato periodo di rendiconto nel termine prescritto dalla legge (cfr. art. 47 cpv. 1 vLIVA). Egli stabilisce l'importo del credito fiscale ed è quindi il solo responsabile del completo ed esatto assoggettamento delle sue operazioni imponibili e del calcolo corretto dell'imposta precedente. La tassazione è considerata conclusa, quando il contribuente consegna all'AFC il rendiconto IVA debitamente compilato (cfr. RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., pag. 167; MOLLARD ET AL., op. cit., pag. 650 n. 203; [tra le tante] sentenza del TAF A-5615/2012 del 29 agosto 2013 consid. 4.1.6

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

6.5 Ciò sancito, per quanto attiene alle censure relative alle prestazioni di servizi da imprese estere, lo scrivente Tribunale rileva quanto segue.

6.5.1

6.5.1.1 Nella decisione impugnata e dopo avere esposto le basi legali applicabili, l'autorità inferiore ha precisato quanto segue: « […] *In conformità della Circolare n. 9 del 19 dicembre 2001 della Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo, l'AFC ha pubblicato la Comunicazione della prassi del 18 aprile 2002, aggiornata il 20 novembre 2002, nella quale ha stabilito che il costo estero per apprezzamento riconosciuto forfetariamente vale, in ambito IVA, quale prestazione di servizi ai sensi dell'art. 14 cpv. 3 vLIVA, cioè che questo tipo di costo, riconosciuto forfetariamente, deve perciò essere imposto a titolo di ottenimento di prestazioni di servizi di imprese con sede all'estero (art. 10 vLIVA). Pertanto, qualora il costo riconosciuto forfetariamente superi i 10'000 franchi per anno civile, la società deve essere assoggettata quale contribuente IVA giusta l'art. 24 vLIVA* […] ».

Applicato al caso concreto, l'autorità inferiore è partita dal presupposto che, poiché a livello cantonale la ricorrente beneficia di una tassazione quale di società ausiliaria, in cui il costo estero per apprezzamento le è stato riconosciuto forfetariamente nella misura del 70% dell'utile lordo (« prassi 70/30 »), la stessa sapeva di dover assoggettare tali pagamenti per l'ottenimento di prestazioni di servizi di imprese con sede all'estero beneficiando nel contempo del conseguente diritto alla deduzione dell'imposta precedente. In simili circostanze, essa ha sancito che ai pagamenti forfetari va riconosciuta la qualità di costi. Inoltre, a prescindere dello statuto ottenuto dall'autorità cantonale, essa ritiene che ciò troverebbe conferma nella contabilità della ricorrente, ove gli importi da lei versati alla propria sede sarebbero stati contabilizzati quali costi nel « *Conto 300000 COMMISSIONI* ». La forza probante della sua contabilità la vincolerebbe in virtù della presunzione di correttezza della contabilità. In assenza di giustificazioni, le commissioni versate alla propria sede così come risulta-

no dalla sua contabilità e riconosciute forfetariamente dall'autorità cantonale quale copertura dei costi, dovrebbero dunque essere imposte quali ottenimenti di prestazioni di servizi di imprese estere.

6.5.1.2 In completo disaccordo con quanto precede, la ricorrente indica che le riprese effettuate dall'autorità inferiore riguarderebbero delle parti di utili attribuite come « precipuum » alla sua sede all'estero e non sede degli oneri (controprestazioni) per delle prestazioni di servizi ricevute da quest'ultima imponibili all'IVA. In proposito, essa ritiene che l'AFC non avrebbe fornito nessuna prova che potrebbe confermare il contrario. Operando le riprese qui contestate, senza fornire la relativa base fattuale e legale, essa avrebbe violato in modo palese il principio della legalità.

A sostegno della sua posizione, essa spiega di aver chiesto ed ottenuto dall'autorità cantonale di essere trattata come società ausiliaria ai sensi dell'art. 28 cpv. 3 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID, RS 642.14), con la conseguenza che il 70% dell'utile (dopo deduzione dei costi amministrativi intercorsi in Svizzera) viene attributo alla sede all'estero, mentre il 30% dell'utile rimanente viene imposto in Svizzera. Con questa formula, essa ritiene che sarebbe stato semplicemente stabilito il calcolo di ripartizione internazionale dell'utile tra la sede principale e la succursale della B._____. Per mostrare nel rendiconto della succursale l'utile effettivamente soggetto a tassazione, la quota dell'utile del 70% attribuita alla sede sarebbe stata trattata come un costo. Non essendoci voci appropriate nel programma contabile utilizzato, essa avrebbe dunque provveduto a registrare le attribuzioni alla sede nel conto « *300000 Commissioni* ». Si tratterebbe dunque di un trattamento formale volto soltanto alla messa in evidenza della quota di utile tassabile in Svizzera, tant'è che per queste operazioni non vi sarebbe alcuna pezza giustificativa.

Essa ritiene altresì la « prassi fifty-fifty » come inapplicabile al suo caso. Peraltro, l'autorità cantonale le avrebbe concesso una quota di utile tassati fuori Svizzera del 70% e non il riconoscimento di spese forfettarie pari al 50% come nella predetta prassi. Anche questo mostrerebbe che l'autorità cantonale non avrebbe qualificato la fattispecie come un caso soggetto alla « prassi fifty-fifty ». In ogni caso essa indica di non essere mai stata dell'avviso che detta prassi trovasse applicazione alla sua situazione, rispettivamente non era cosciente del fatto che questa prassi avrebbe potuto essere applicata al suo caso di ripartizione internazionale. Per finire, se si ammettesse il contrario, a suo avviso allora la ripresa

d'imposta andrebbe fatta sul 50% dell'utile attribuito alla sede e non sul 70%, in quanto detta prassi indica che è soltanto il 50% dell'utile lordo a valere come prestazione di servizi ai sensi dell'art. 14 cpv. 3 vLIVA. Ne discende che le riprese andrebbero allora ridotte al 50% come definito nella prassi dell'AFC.

6.5.2 Viste le argomentazioni contrastanti delle parti, di fatto si tratta di stabilire se il caso della ricorrente ricada sotto l'applicazione della cosiddetta « prassi fifty-fifty » e – conseguentemente – se le prestazioni ricevute dalla sede estera costituiscono delle prestazioni di servizi a imprese con sede all'estero ai sensi dell'art. 14 cpv. 3 vLIVA soggette all'IVA.

6.5.2.1 In proposito, lo scrivente Tribunale rileva innanzitutto che dagli atti dell'incarto risulta che la qui ricorrente beneficia a livello cantonale di un trattamento fiscale particolare quale società ausiliaria giusta l'art. 93 LT e l'art. 28 cpv. 3 LAID, così come accordatole dall'autorità cantonale, con scritto 4 maggio 2004, facente riferimento per quanto attiene all'entità del trattamento fiscale a quanto indicato nello scritto 25 marzo 2004 della ricorrente (cfr. doc. 7 prodotto da quest'ultima). Secondo i termini pattuiti, il 70% dell'utile conseguito viene attribuito alla sede all'estero (« […] *il 70% deve essere pagato all'estero* […] »), mentre il 30% dell'utile rimanente viene invece imposto in Svizzera (« […] *per il calcolo dell'imponibile dalla cifra d'affari andranno dedotte le spese amministrative svizzere e tale risultato sarà poi imponibile al 30%* […] »). Nel caso in esame, si è dunque in presenza di un accordo « 70/30 ».

6.5.2.2 Visto quanto precede, poiché la Circolare n. 9 del 19 dicembre 2001 della Divisione principale DPB prevede espressamente l'applicazione della « prassi fifty-fifty » al caso della società ausiliaria, nulla si oppone di per sé ad una sua applicazione anche alla ricorrente, succursale di una società estera, avente concluso un accordo fiscale con analogo contenuto a quanto previsto dalla predetta prassi. Come visto (cfr. consid. 6.1.3.2 del presente giudizio), secondo la prassi fiscale dell'AFC, il costo estero per apprezzamento riconosciuto forfettariamente nella « prassi fifty-fifty », ovvero il 50% dell'utile lordo, vale come prestazione di servizi ai sensi dell'art. 14 cpv. 3 vLIVA. Nel caso in disamina è proprio una parte dell'utile lordo conseguito dalla succursale ad essere attribuito alla sua sede estera, di modo che allo stesso va – di principio – riconosciuta la qualità di prestazioni di servizi ex art. 14 cpv. 3 vLIVA.

6.5.2.3 Ciò indicato, non va tuttavia dimenticato che l'accordo concluso con le autorità cantonali ticinesi prevede che è il 70% (percentuale più

alta) dell'utile lordo – e non soltanto il 50% come nella « prassi fifty-fifty » – ad essere attribuito alla sede estera.

Orbene – come visto (cfr. consid. 6.5.1.1 del presente giudizio) – l'autorità inferiore è partita dal presupposto che il 70% dell'utile lordo attribuito dalla succursale alla sua sede all'estero, quale costo per apprezzamento, costituisca una prestazione di servizi di imprese con sede all'estero ai sensi dell'art. 14 cpv. 3 vLIVA. Sennonché, così facendo, essa ha chiaramente disatteso quanto precisato nella propria prassi, e meglio, che il costo estero per apprezzamento riconosciuto forfetariamente vale sì quale prestazione di servizi di imprese con sede all'estero in conformità dell'art. 14 cpv. 3 vLIVA, ma soltanto nella misura del 50% dell'utile lordo attribuito alla sede estera. Testualmente, la prassi fiscale in disamina precisa infatti che « […] *Il costo estero per apprezzamento riconosciuto forfetariamente nella prassi fifty-fifty (50% dell'utile lordo) vale come prestazione di servizi in conformità dell'art. 14 cpv. 3 della legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA*). […] *L'importo dei costi esteri contabilizzati che supera il 50 % dell'utile lordo è irrilevante in materia d'imposta sul valore aggiunto*. *Secondo le regole della prassi fifty-fifty questa parte eccedente è considerata come un costo non giustificato e, di conseguenza, vale come ripartizione d'utile (prestazione valutabile in denaro) […]* ».

Ne discende, che di fatto soltanto al 50% – e non la totalità (70%) – dell'utile lordo conseguito dalla succursale e da lei attribuito e versato alla sua sede estera, può essere riconosciuta la qualità prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 14 cpv. 3 vLIVA, conformemente alla « prassi fifty-fifty ». Già per questi motivi, il calcolo dell'IVA dovuta dalla ricorrente va rivisto completamente, tenendo conto delle predette precisazioni.

6.5.2.4 Per quanto attiene all'applicazione temporale della « prassi fifty-fifty » al caso concreto, va altresì ricordato che la stessa – abrogata formalmente con Circolare n. 9 del 22 giugno 2005 della Divisione principale DPB – risulta tuttora applicabile solamente agli accordi conclusi allorquando era in vigore detta prassi, limitatamente per le operazioni IVA concluse sino al 31 dicembre 2008 (cfr. consid. 6.1.4 del presente giudizio). Ne discende che, se di principio la « prassi fifty-fifty » risulta applicabile all'accordo fiscale concluso il 4 maggio 2004 dalla ricorrente con le autorità cantonali ticinesi (ovvero durante il suo periodo di validità), tuttavia è a torto che l'autorità inferiore ha esteso la sua applicazione anche ai periodi fiscali dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2009. Di fatto soltanto le operazioni concluse tra il 1° gennaio 2006 e il 31 dicembre

2008 sottostanno alla predetta prassi. Il calcolo dell'IVA, va corretto tenendo conto anche di detta circostanza.

6.5.2.5 Che dal punto di vista contabile la ricorrente non abbia poi emesso alcuna fattura o pezza giustificativa è qui ininfluente, dal momento che è l'insieme della documentazione a dover far trasparire la sussistenza di prestazioni di servizi imponibili all'IVA (cfr. consid. 6.3 del presente giudizio). Dagli atti dell'incarto risulta chiaramente che gli importi da lei attribuiti e versati (70% dell'utile lordo) alla sede estera, in virtù dell'accordo concluso con le autorità cantonali (cfr. doc. 7 prodotto dalla ricorrente), sono stati contabilizzati quali costi nel conto denominato « *Conto 300000 COMMISSIONI* » (cfr. atti di cui al doc. 3 dell'incarto prodotto dall'AFC [di seguito: inc. AFC]), così come giustamente rilevato dall'autorità inferiore. Poiché la ricorrente non ha prodotto alcuna prova inficiante la validità della propria contabilità, si deve partire dal presupposto che gli importi ivi indicati sono corretti.

6.5.2.6 Vana è poi la censura della ricorrente, secondo cui né lei, né l'autorità inferiore avrebbero inteso concludere un accordo fiscale ai sensi della « prassi fifty-fifty », come pure l'affermazione secondo cui essa non sarebbe stata cosciente di una possibile applicazione di detta prassi al suo caso, specialmente se esaminata alla luce degli atti dell'incarto. In effetti nel proprio reclamo, la ricorrente ha affermato l'esatto opposto, e meglio: « […] *Ciò che è sicuramente determinante è che la contribuente ha chiesto immediatamente l'assoggettamento IVA al momento della sua iscrizione a RC, proprio in conformità alla LIVA e soprattutto alla prassi in vigore ("comunicazione della prassi, "impatto sull'IVA della prassi 50:50" del 18 aprile 2002 e aggiornamento del 20 novembre 2002")* […] » (cfr. doc. 4 dell'inc. AFC, pag. 2). In tali circostanze, le sue osservazioni risultano contraddittorie e, pertanto, poco credibili. Peraltro, come giustamente rilevato dall'autorità inferiore, in virtù del principio di autotassazione la ricorrente non può appellarsi all'ignoranza di detta prassi e alle conseguenze della loro applicazione al suo caso particolare, per sottrarsi alla stessa (cfr. consid. 6.4 del presente giudizio).

6.5.3 In definitiva, visto quanto precede, si deve concludere che soltanto il 50% dell'utile lordo conseguito dalla succursale e da lei attribuito alla sede estera durante i periodi fiscali tra il 1° gennaio 2006 e il 31 dicembre 2008 – secondo l'accordo stipulato con le autorità cantonali ticinesi – può essere riconosciuta la qualifica di prestazioni di servizi a imprese con sede all'estero ai sensi dell'art. 14 cpv. 3 vLIVA, in applicazione della presunzione derivante dalla « prassi fifty-fifty ». Sussistendo una base

legale e fattuale per l'imposizione all'IVA delle prestazioni di servizi in oggetto, la causa deve essere rinviata all'autorità inferiore, affinché essa ricalcoli l'IVA dovuta dalla ricorrente per i predetti periodi fiscali, tenuto conto delle precisazioni apportate dallo scrivente Tribunale (cfr. art. 61 cpv. 1 PA; parimenti, consid. 2.2 del presente giudizio).

Per quanto attiene invece ai periodi fiscali dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2009, si deve invece concludere che l'autorità inferiore, considerando applicabile la « prassi fifty-fifty » alla ricorrente e rinunciando – di conseguenza – ad un esame più approfondito della sussistenza dei presupposti per l'ammissione di uno scambio di prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 14 cpv. 3 vLIVA, è partita da un falso presupposto. In tali circostanze, anche su questo punto la causa deve essere rinviata all'autorità inferiore affinché la stessa provveda alla sua istruzione, tenuto conto dell'inapplicabilità della « prassi fifty-fifty » ai suddetti periodi fiscali – segnatamente all'accertamento dell'esistenza di un tale scambio di prestazioni – ed emani successivamente una nuova decisione (cfr. art. 61 cpv. 1 PA; parimenti, consid. 2.2 del presente giudizio).

In definitiva, alla luce di quanto precede, su questo punto il ricorso va pertanto accolto e la decisione annullata.

6.6 Riguardo invece alle censure sull'allestimento dei rendiconti secondo il metodo dell'aliquota saldo, lo scrivente Tribunale osserva quanto segue.

6.6.1

6.6.1.1 Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore non è entrata nel merito delle censure sollevate avverso la comunicazione della Divisione Riscossione dell'AFC del 23 maggio 2011 negante alla ricorrente il diritto all'allestimento dei rendiconti secondo il metodo effettivo con effetto retroattivo dal 1° gennaio 2011, in quanto non oggetto della decisione da lei esaminata su reclamo. Per quanto attiene alle regole per l'applicazione dell'aliquota saldo esposte in maniera esaustiva negli opuscoli informativi, essa ritiene che in virtù del principio dell'autotassazione le stesse devono essere note alla ricorrente. Essa ha pertanto considerata quest'ultima quale unica responsabile di ciò che definisce « una clamorosa svista » e che deve perciò sopportare le conseguenze derivanti da una situazione che lei stessa avrebbe creato postulando l'allestimento dei rendiconti secondo il metodo dell'aliquota saldo.

6.6.1.2 Dal canto suo, la ricorrente contesta nuovamente in sede ricorsuale l'applicazione del metodo dell'aliquota saldo, invocando di un errore

di valutazione in quanto inconsapevole che l'AFC potesse applicarle le regole della prassi « fifty-fifty » al suo caso particolare. La scelta di questo metodo si rivelerebbe come un errore di grande portata e una clamorosa svista con conseguenze sproporzionate. A suo avviso, partendo dal presupposto che il 70% attribuiti alla sede corrispondono a delle prestazioni ottenute dall'estero, allora ci si dovrebbe domandare se l'aliquota saldo a lei applicata è adeguata. Essa ritiene infatti che le verrebbe applicata l'aliquota massima che partirebbe dall'ipotesi di un plusvalore molto alto, allorquando essa raggiungerebbe costantemente un plusvalore molto più basso rispetto a quello di imprese di consulenza finanziaria esclusivamente indigene, circostanza di cui l'AFC non avrebbe tenuto conto. A suo avviso, visto che il plusvalore da lei raggiungibile ammonterebbe al 30% di quello ipotizzabile sulla base della cifra d'affari, l'aliquota dovrebbe essere così ridotta del 70% e ammontare all'1.8% (invece del 6%) rispettivamente al l'1.9% (invece del 6.4%). Per quanto attiene il calcolo effettivo del carico fiscale, la questione sarebbe da rimandare all'autorità inferiore per stabilire in dettaglio l'aliquota applicabile e definire l'imposta dovuta. In alternativa, essa postula che gli venga concesso di rinunciare con effetto retroattivo al 1° gennaio 2004 all'applicazione del metodo saldo.

6.6.2

6.6.2.1 In proposito, come giustamente sancito dall'autorità inferiore, lo scrivente Tribunale non può che rilevare come la decisione impugnata non porti sul rifiuto da parte dell'autorità competente del ritorno all'aliquota effettiva con effetto retroattivo – lui oggetto dello scritto 23 dicembre 2011 dell'AFC (cfr. doc. A allegato al doc. 4 dell'inc. AFC) – bensì unicamente sulla ripresa fiscale in rapporto alle prestazioni di servizi a società con sede all'estero. La richiesta di applicazione retroattiva del metodo dell'aliquota effettiva – peraltro non attuabile secondo la legislazione IVA (cfr. consid. 6.2.2 del presente giudizio) – è pertanto qui irricevibile. Analogo discorso vale per quanto attiene la contestazione dell'ammontare dell'aliquota saldo applicabile al suo caso, dal momento che la ricorrente solleva tale censura per la prima volta soltanto in sede ricorsuale.

6.6.2.2 Ad ogni modo, lo scrivente Tribunale non può fare a meno di rilevare come sia la succursale stessa ad aver accettato di essere imposta ad un'aliquota saldo pari al 6% nell'apposito formulario da lei sottoscritto il 15 marzo 2004 (cfr. doc. 2 dell'inc. AFC). Contestarne ora l'adeguatezza a motivo che avrebbe ignorato l'applicabilità della prassi « fifty-fifty » alla propria situazione e le relative conseguenze, allorquando nel proprio reclamo – come visto poc'anzi (cfr. consid. 6.5.2.6 del presente giudizio) – ha indicato l'esatto opposto, risulta piuttosto contraddittorio

e, partendo, poco credibile. Ad ogni modo, in virtù del principio di autotassazione, la stessa è sensata conoscere le istruzioni emanate dall'AFC e qui applicabili (cfr. consid. 6.4 del presente giudizio). Poiché lo scopo del metodo dell'aliquota saldo non è quello di alleggerire l'onere fiscale del contribuente, bensì unicamente di semplificare la gestione della contabilità (cfr. consid. 6.2.2 del presente giudizio), le considerazioni di ordine economico avanzate dalla ricorrente per potersi liberare dall'applicazione dell'aliquota saldo del 6% non entrano qui in linea di conto.

7.
Visto quanto precede, nella misura in cui è ricevibile (cfr. consid. 6.6.2 del presente giudizio), il ricorso è parzialmente accolto conformemente al consid. 6.5, ai sensi del quale la causa è rinviata all'autorità inferiore affinché emani una nuova decisione provvedendo ad un nuovo calcolo dell'IVA dovuta dalla ricorrente per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2006 al 31 dicembre 2008, nonché all'istruzione della causa e all'esame della sussistenza di uno scambio di prestazioni per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2009 (cfr. art. 61 cpv. 1 PA). Per il resto il ricorso deve invece essere respinto.

8.
8.1 Visto l'esito della lite che vede la ricorrente in parte soccombente, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura – ridotte di conseguenza – 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 4'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto dall'anticipo spese di 8'500 franchi versato dalla ricorrente l'8 luglio 2013. L'importo rimanente di 4'500 franchi le verrà restituito, ad avvenuta crescita in giudicato del presente giudizio, previa indicazione delle coordinate bancarie o postali ove effettuare il versamento.

8.2 L'autorità di ricorso, se ammette il ricorso in tutto o in parte, può d'ufficio o a domanda, assegnare al ricorrente una indennità per le spese indispensabili e relativamente elevate che ha sopportato (cfr. art. 64 cpv. 1 PA). Giusta l'art. 7 cpv. 2 TS-TAF, se la parte vince solo parzialmente, le spese ripetibili sono ridotte in proporzione. Ciò indicato, vista la complessità della causa e degli allegati di merito, si giustifica altresì l'assegnazione alla ricorrente di un importo pari 5'000 franchi a titolo di indennità di ripetibili, importo posto a carico dell'autorità inferiore.

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.
Nella misura in cui è ricevibile, il ricorso è parzialmente accolto conformemente al consid. 6.5, ai sensi del quale la causa è rinviata all'autorità inferiore affinché emani una nuova decisione provvedendo ad un nuovo calcolo dell'IVA dovuta dalla ricorrente per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2006 al 31 dicembre 2008 in applicazione della « prassi fifty-fifty », nonché all'istruzione della causa e all'esame della sussistenza di uno scambio di prestazioni per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2009. Per il resto il ricorso è respinto.

2.
Le spese processuali di 4'000 franchi sono poste a carico della ricorrente e detratte dall'anticipo spese di 8'500 franchi da lei versato a suo tempo. L'importo rimanente di 4'500 franchi le verrà restituito, alla crescita in giudicato del presente giudizio, previa indicazione delle coordinate bancarie o postali ove effettuare il versamento.

3.
L'autorità inferiore corrisponderà alla ricorrente l'importo di 5'000 franchi a titolo di indennità di ripetibili.

4.
Comunicazione a:

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

(i rimedi giuridici sono indicati alla pagina seguente)

Il presidente del collegio:	La cancelliera:
Michael Beusch	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 segg., 90 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: