



---

Corte I  
A-3677/2016

## **Sentenza del 6 agosto 2018**

---

Composizione

Giudici Salome Zimmermann (presidente del collegio),  
Michael Beusch, Marianne Ryter,  
cancelliera Sara Pifferi.

---

Parti

**A.** \_\_\_\_\_,  
rappresentata da (...),  
ricorrente,

contro

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

---

Oggetto

IVA (1.1.2009 - 31.12.2009, prestazioni di chiropratica,  
autorizzazione).

**Fatti:****A.**

La società anonima A. \_\_\_\_\_, con sede a Collina d'Oro (di seguito: società contribuente), ha quale scopo sociale (...) (cfr. relativo estratto del Registro di commercio [di seguito: RC]). Dal 15 novembre 2005 la società contribuente è iscritta quale contribuente IVA presso l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC).

**B.**

Il 27/28 febbraio 2014, l'AFC ha eseguito un controllo fiscale presso la società contribuente, in occasione del quale ha riscontrato alcune irregolarità nella sua contabilità per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2009 (1° trimestre 2009 – 4° trimestre 2009), nella misura in cui quest'ultima in detti periodi fiscali avrebbe registrato a torto nei propri rendiconti trimestrali le prestazioni di chiropratica, da lei fornite senza essere in possesso della relativa autorizzazione cantonale per l'esercizio della professione, come prestazioni di servizi all'estero esenti dall'IVA.

Con avviso di tassazione n. (...) del 22 luglio 2014, considerando dette prestazioni come imponibili all'IVA, l'AFC ha dunque provveduto nei confronti della società contribuente ad una rettifica d'IVA di 78'862 franchi, oltre accessori.

**C.**

Con scritto 12 marzo 2015, la società contribuente – per il tramite della sua rappresentante – ha postulato dinanzi all'AFC l'annullamento del predetto avviso di tassazione, chiedendo in via principale che le prestazioni di chiropratica da lei fornite all'estero vengano considerate come escluse dall'assoggettamento all'IVA. In via subordinata, essa ha invocato la protezione della buona fede, nella misura in cui, con scritto 16 gennaio 2003, l'AFC le avrebbe garantito l'esclusione dall'assoggettamento all'IVA delle predette prestazioni di chiropratica.

**D.**

Con decisione 29 aprile 2016, l'AFC ha respinto la contestazione 12 marzo 2015 e confermato la ripresa d'IVA di 78'862 franchi, oltre accessori. In sunto, essa ha considerato che, nella misura in cui la società contribuente non è a beneficio di un'autorizzazione cantonale per esercitare la professione di chiropratico, essa non potrebbe beneficiare dell'esclusione dall'IVA di cui all'art. 18 n. 3 della legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (vLIVA, RU 2000 1300 con modifiche successive), in combinato disposto con l'art. 3 cpv. 1 dell'ordinanza del 29 marzo

2000 relativa alla legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (VOLIVA, RU 2000 1347 con modifiche successive). Essa non ha poi riconosciuto la protezione della buona fede, difettandone i relativi presupposti.

#### **E.**

Avverso detta decisione, la società contribuente – sempre per il tramite della sua rappresentante – (di seguito: società ricorrente o ricorrente) ha presentato reclamo 31 maggio 2016 dinanzi all'AFC postulando che lo stesso venga trasmesso al Tribunale amministrativo federale quale ricorso omissio medio ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 della legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20). Protestando tasse, spese e ripetibili, essa ha in sostanza postulato l'annullamento della decisione impugnata. Oltre a sollevare gli stessi motivi adottati in precedenza, essa ritiene altresì che poiché le prestazioni di chiropratica sarebbero state erogate da uno stabilimento d'impresa autonomo ubicato in Italia, le stesse sfuggirebbero in ogni caso all'IVA svizzera.

#### **F.**

Con scritto 9 giugno 2016, l'AFC (di seguito: autorità inferiore) ha dunque trasmesso il ricorso omissio medio del 31 maggio 2016 al Tribunale amministrativo federale per competenza.

#### **G.**

Con risposta 28 luglio 2016, l'autorità inferiore ha poi postulato il rigetto integrale del predetto ricorso omissio medio, riconfermandosi nella propria decisione e prendendo puntualmente posizione sulle censure sollevate dalla ricorrente nel proprio gravame.

#### **H.**

Ulteriori fatti e argomentazioni verranno ripresi, per quanto necessario, 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 IVA possono essere contestate dinanzi al Tribunale amministrativo federale conformemente all'art. 33 lett. d LTAF. La procedura dinanzi al Tribunale è retta dalla PA, in quanto la

LTAF non disponga altrimenti (art. 37 LTAF). Lo scrivente Tribunale è dunque materialmente competente per giudicare la presente vertenza.

**1.2** In concreto, la società ricorrente ha postulato che il suo reclamo 31 maggio 2016 da lei presentato avverso la decisione 29 aprile 2016 dell'autorità inferiore venga direttamente esaminato dallo scrivente Tribunale quale ricorso omissio medio ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA. In tali circostanze, occorre dunque verificare se vi sono i presupposti per ritenere il Tribunale come funzionalmente competente al riguardo.

**1.2.1** 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 il periodo fiscale dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2009 (dal 1° trimestre 2009 al 4° trimestre 2009), alla stessa risulta dunque applicabile materialmente l'allora vigente vLIVA, entrata in vigore il 1° gennaio 2001 (cfr. art. 91 cpv. 1 vLIVA; decreto del Consiglio federale [DCF] del 29 marzo 2000, RU 2000 1344).

Riguardo invece alla procedura, fatto salvo l'art. 91 LIVA, il nuovo diritto procedurale – tra cui rientrano segnatamente gli artt. 82 e 83 LIVA – è applicabile a tutti i procedimenti pendenti al momento dell'entrata in vigore della LIVA (cfr. art. 113 cpv. 3 LIVA; circa l'interpretazione restrittiva di detta disposizione, cfr. sentenze del TAF A-6986/2008 del 3 giugno 2010 consid. 1.2; A-1113/2009 del 24 febbraio 2010 consid. 1.3). In merito all'apprezzamento delle prove, l'art. 81 cpv. 3 LIVA non entra in considerazione qualora il diritto materiale anteriore rimanga applicabile (cfr. 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).

**1.2.2** Le decisioni dell'AFC devono indicare i rimedi giuridici e contenere una motivazione adeguata (cfr. art. 82 cpv. 2 LIVA). Giusta l'art. 83 cpv. 1 LIVA, 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-8155/2015 del 22 febbraio 2017 consid. 1.3.1; A-1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 1.2.1 con rinvii). Secondo l'art. 83 cpv. 4 LIVA, se il reclamo è presentato contro una decisione già esaustivamente motivata dell'AFC, quest'ultima, su richiesta o con il consenso del reclamante, lo

trasmette come ricorso al Tribunale amministrativo federale (il cosiddetto ricorso omissio medio, ricorso diretto o « Sprungbeschwerde »). Giusta l'art. 4 PA, le regole sul ricorso omissio medio ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA prevalgono quale *lex specialis* su quelle di cui all'art. 47 cpv. 2 PA (cfr. sentenze del TAF A-362/2017 del 3 maggio 2017 consid. 2.2 con rinvii; A-2650/2012 del 10 agosto 2012 consid. 1.2.2). Il ricorso omissio medio è ammesso in maniera restrittiva, unicamente nella misura in cui le due seguenti condizioni cumulative risultano adempiute: (i) il reclamo è presentato contro una decisione dell'AFC e (ii) detta decisione è già esaustivamente motivata (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-362/2017 del 3 maggio 2017 consid. 2.2 con rinvii; A-5429/2016 del 14 febbraio 2017 consid. 2.2; A-2650/2012 del 10 agosto 2012 consid. 2.1).

**1.2.3** Nella presente vertenza, l'autorità inferiore ha notificato alla società ricorrente l'avviso di tassazione n. (...) del 22 luglio 2014 (cfr. allegato di cui all'atto n. 2 prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. AFC]). A seguito della contestazione dettagliata del 12 marzo 2015 del predetto avviso di tassazione da parte della ricorrente (cfr. atto n. 5 dell'inc. AFC), l'autorità inferiore ha poi emanato una prima decisione 29 aprile 2016 ai sensi dell'art. 82 cpv. 1 lett. c LIVA. Detta decisione è successivamente stata impugnata dalla ricorrente con reclamo 31 maggio 2016 dinanzi all'autorità inferiore, con richiesta di deferire la causa allo scrivente Tribunale quale ricorso omissio medio ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA. Con scritto 9 giugno 2016, l'autorità inferiore ha dunque trasmesso per competenza la causa allo scrivente Tribunale, in applicazione dell'art. 8 cpv. 1 PA.

Ciò indicato, nella misura in cui la decisione 29 aprile 2016 dell'autorità inferiore fondata sull'art. 82 cpv. 1 lett. c LIVA costituisce indubbiamente una decisione ai sensi dell'art. 5 PA e risulta esaustivamente e adeguatamente motivata – la società ricorrente avendo sollevato in maniera dettagliata le proprie censure circa la ripresa fiscale in oggetto e l'autorità inferiore avendo preso posizione in dettaglio su dette censure nell'ambito della predetta decisione di merito, tale da permettere allo scrivente Tribunale di statuire con piena latitudine di giudizio (cfr. per i dettagli, [tra le tante] sentenze del TAF A-362/2017 del 3 maggio 2017 consid. 23 con rinvii; A-2650/2012 del 10 agosto 2012 consid. 2.1.2) – in concreto, sussistono chiaramente i presupposti per un ricorso omissio medio, sicché lo scrivente Tribunale risulta funzionalmente competente per statuire nel merito della presente vertenza ai sensi dell'art. 83 cpv. 4 LIVA.

**1.3** Pacifica è poi la legittimazione a ricorrere della società ricorrente, essendo la stessa destinataria della decisione qui impugnata (art. 48 PA).

Il ricorso omissivo medio è inoltre stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (art. 52 PA).

## **2.**

**2.1** Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (cfr. art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (cfr. art. 49 lett. b PA) nonché l'inadeguatezza (cfr. art. 49 lett. c PA; cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>a</sup> 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, 3<sup>a</sup> ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). In virtù dei principi della massima inquisitoria (cfr. art. 12 PA) – secondo cui il Tribunale accerta d'ufficio la fattispecie determinante – e dell'applicazione d'ufficio del diritto (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), il Tribunale può infatti accogliere il ricorso anche per motivi diversi da quelli invocati dal ricorrente, rispettivamente respingerlo e confermare la decisione impugnata con una motivazione diversa da quella adottata dall'autorità inferiore (cosiddetta « sostituzione di motivi »; cfr. DTAF 2007/41 consid. 2 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-703/2017 del 15 maggio 2018 consid. 1.2; A-83/2016 del 23 gennaio 2017 consid. 1.2.2 con rinvii).

Detti due principi 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 segg.).

### 3.

In concreto, oggetto del litigio è la ripresa fiscale di 78'862.55 franchi, oltre accessori, operata dall'autorità inferiore ritenendo come non dati i presupposti per un'esclusione dall'IVA ex art. 18 n. 3 vLIVA per le cifre d'affari conseguite e contabilizzate dalla società ricorrente nei propri rendiconti quali prestazioni di servizi da lei fornite all'estero ed escluse dall'IVA, in quanto « prestazioni di chiropratica » erogate esclusivamente sul suolo italiano durante i periodi fiscali dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2009 (1° trimestre 2009 – 4° trimestre 2009), per il tramite dei suoi dipendenti chiropratici presso la clinica italiana denominata B.\_\_\_\_\_ (di seguito: clinica italiana).

Da quanto precede emerge che nel caso in disamina si è in presenza di più parti – ovvero: (1) la società ricorrente, (2) i suoi dipendenti chiropratici, (3) la clinica italiana e (4) i pazienti – e conseguentemente di vari potenziali scambi di prestazioni. In tale contesto, per poter stabilire se le cifre d'affari in questione siano effettivamente imponibili all'IVA svizzera, occorre innanzitutto esaminare i rapporti in essere tra le parti e stabilire se nel caso della società ricorrente si può ritenere o meno la sussistenza di una o più operazioni IVA soggette all'esclusione dall'IVA ex art. 18 n. 3 vLIVA oppure di altra natura ed imponibili all'IVA (cfr. consid. 4 del presente giudizio). In tale ottica, qui di seguito verranno dapprima richiamati i principi applicabili (cfr. consid. 3.1 – 3.5 del presente giudizio).

**3.1** Giusta l'art. 5 vLIVA soggiacciono all'IVA le operazioni eseguite da contribuenti, purché non siano espressamente escluse dall'IVA ai sensi dell'art. 18 vLIVA (recte esentate in senso improprio), quali le forniture di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso sul territorio svizzero, il consumo proprio e l'ottenimento di prestazioni di servizi da imprese con sede all'estero (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 5.1; A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.1).

**3.2** Eccetto per quel che concerne il consumo proprio, un'operazione è imponibile sul territorio svizzero unicamente se è effettuata a titolo oneroso. Il carattere oneroso di un'operazione ha dunque un'importanza primordiale. Per costante giurisprudenza un'operazione ha carattere oneroso, (1) qualora i partecipanti all'operazione siano in un rapporto di fornitore (o prestatore) e d'acquirente (o destinatario), (2) la prestazione è fornita in

cambio di una controprestazione e (3) sussiste un legame economico diretto tra la prestazione e la controprestazione (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 5.1; A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.2 con rinvii; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, pag. 214 n. 165).

**3.2.1** In primo luogo, 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; [tra le tante] sentenze del TAF A-1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 5.2; A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.2.1 con rinvii). In effetti, solo le operazioni oggetto di uno scambio di prestazioni tra due o più soggetti fiscali distinti generanti cifre d'affari esterne (« Aussenumsätze ») sono soggette all'IVA. Le operazioni puramente interne alla sfera di uno stesso soggetto fiscale (« Innenumsätze ») non sono pertanto soggette all'IVA (cfr. DTF 142 II 113 consid. 7; 139 II 460 consid. 2.4 seg.; sentenza del TF 2C\_93/2015 del 31 maggio 2016 del consid. 6 con rinvii; CLAUDIO FISCHER, in: *Martin Zweifel et al. [ed.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, 2015, n. 119 ad art. 10 LIVA).

Nella determinazione del fornitore di una prestazione, il criterio dell'attribuzione è decisivo. 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. [tra le tante] sentenze del TAF A-1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 5.2.1; A-412/2013 del 4 settembre 2014 consid. 2.2.3 con rinvii). Nella determinazione invece del destinatario materiale di una prestazione, va considerata la situazione 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; [tra le tante] sentenze del TAF A-1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 5.2.2 con rinvii; A-412/2013 del 4 settembre 2014 consid. 2.2.5).

**3.2.2** In secondo luogo, 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. Solo lo scambio di prestazioni permette di concludere all'esistenza di un'operazione imponibile (cfr. DTF 132 II 532 consid. 4.3 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-5578/2017 del 3 maggio 2018 consid. 2.3.2; A-1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 5.3.1 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; [tra le tante] sentenza del TAF A-1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 5.3.2 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; [tra le tante] sentenza del TAF A-1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 5.3.2 con rinvii; 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; [tra le tante] sentenza del TAF A-1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 5.3.2 con rinvii).

**3.2.3** In terzo luogo, 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-1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 5.3.2 con rinvii; A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.2.3 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. 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. [tra le tante] sentenze del TAF A-1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 5.3.2 con rinvii; A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.2.3 con rinvii)

**3.2.4** 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. [tra le tante] sentenze del TAF A-1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 5.4; A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.5 con rinvii, confermata dal TF con sentenza 2C\_896/2013 del 17 marzo 2014). Di fatto, 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. citata sentenza del TF 2C\_896/2013 consid. 5.3.3).

**3.3** Benché rispondano alle condizioni dell'art. 5 vLIVA, le operazioni di cui all'art. 18 vLIVA sono escluse dall'IVA (ovvero, esentate in senso improprio) – salvo nel caso in cui il contribuente abbia optato per la loro imposizione volontaria ai sensi dell'art. 26 vLIVA – e non danno diritto alla deduzione dell'imposta preventiva (cfr. art. 17 vLIVA). L'esclusione dall'IVA ex art. 18 vLIVA costituisce un'eccezione al principio della generalità dell'imposta, sicché la sua lista non può che essere esaustiva (cfr. DTF 140 I 153 consid. 2.5.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-7514/2014 del 4 febbraio 2016 consid. 2.3 con rinvii). Per costante giurisprudenza, in applicazione della cosiddetta « teoria delle operazioni preliminari » (« Vorumsatztheorie »), ai sensi dell'art. 18 vLIVA solo le prestazioni fornite direttamente al consumatore finale sono escluse dall'IVA (esentate in senso improprio). Sono per contro imponibili le cifre d'affari derivanti da forniture di beni o prestazioni di servizi effettuate prima di tale stadio (cfr. DTF 124 II 193 consid. 5e; sentenze del TF 2A.69/2006 del 31 agosto 2006 consid. 4.1 seg.; 2A.273/2004 del 1° settembre 2005 consid. 4.1; DTAF 2016/23 consid. 2.3.3).

Tra le operazioni escluse dall'IVA, all'art. 18 n. 3 vLIVA figurano le cure mediche nell'ambito della medicina umana prestate da medici, dentisti, psicoterapeuti, chiropratici, fisioterapisti, naturopati, levatrici, infermieri o da persone che esercitano professioni analoghe, purché chi presta i servizi disponga della relativa autorizzazione. Per cure mediche nell'ambito della medicina umana vanno intesi la diagnosi e il trattamento di malattie, di lesioni o di altri disturbi della salute, così come l'esercizio di attività utili alla prevenzione di malattia. In tale contesto, solo i trattamenti e le cure dispensate direttamente al paziente, che in questo campo è il consumatore finale, sono escluse dall'IVA (cfr. DTF 124 II 193 consid. 5e; sentenza del TF 2A.69/2006 del 31 agosto 2006 consid. 4.1 e 4.2; DTAF 2016/23 consid. 2.3.3).

**3.4** Contrariamente alle cure mediche escluse dall'IVA ex art. 18 n. 3 vLIVA, il prestito di personale – anche di personale medico – è di principio considerato quale prestazione di servizi imponibile (cfr. sentenze del TF 2C\_612/2007 del 7 aprile 2008 consid. 7.4; 2A.502/2004 del 28 aprile 2005 consid. 5.1; sentenza del TAF A-358/2017 del 31 agosto 2017 consid. 2.4 con rinvii; Istruzioni 2008 sull'IVA dell'AFC, valevoli dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2009, n. 128 e 607).

**3.4.1** Sussiste un prestito di personale, allorquando il datore di lavoro (« il prestatore ») mette a disposizione di un terzo (« l'impresa acquisitrice ») la manodopera a titolo oneroso, indipendentemente dall'attività svolta dalla stessa (cfr. Istruzioni 2008 sull'IVA dell'AFC, op. cit., n. 607). I tratti che caratterizzano un prestito di personale (e lo differenziano dunque dal mandato) sono definiti in particolare dall'art. 26 dell'ordinanza del 16 gennaio 1991 sul collocamento e il personale a prestito (OC, RS 823.111). Giusta l'art. 26 cpv. 1 OC, è considerato prestatore chiunque ceda i servizi di un lavoratore a un'impresa acquisitrice, accordandole per l'essenziale il potere di impartire istruzioni al lavoratore. L'art. 26 cpv. 2 OC, precisa che è inoltre possibile concludere che vi è un'attività di fornitura di personale a prestito segnatamente se (lett. a) il lavoratore è coinvolto nell'organizzazione del lavoro dell'impresa acquisitrice a livello personale, organizzativo, materiale e temporale, (lett. b) il lavoratore svolge i lavori con attrezzature, materiale o apparecchi dell'impresa acquisitrice, (lett. c) l'impresa acquisitrice assume il rischio della cattiva esecuzione del contratto (cfr. sentenza del TAF A-358/2017 del 31 agosto 2017 consid. 3.3).

**3.4.2** Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la delimitazione tra il prestito di personale e il semplice mandato va effettuata caso per caso (cfr. sentenze del TF 2C\_543/2014 del 26 novembre 2014 consid. 2.4;

2C\_356/2012 dell'11 febbraio 2013 consid. 4.2.2; sentenza del TAF A-358/2017 del 31 agosto 2017 consid. 3.3 con rinvii). Il criterio determinante è il diritto di impartire istruzioni (« Weisungsrecht »; cfr. [tra le tante] sentenza del TF 2C\_356/2012 dell'11 febbraio 2013 consid. 4.2.2; sentenza del TAF A-358/2017 del 31 agosto 2017 consid. 3.3; MICHAEL KULL/EVA-MARIA SOMMER-BÄNI, Personalverleih oder einfacher Auftrag?, AJP 2016, pag. 779; ROLAND BACHMANN, Verdeckter Personalverleih: Aspekte zur rechtlichen Ausgestaltung, zur Bewilligungspflicht, zum Konzernverleih und zum Verleih mit Auslandsberührung, Mitteilungen des Instituts für Schweizerisches Arbeitsrecht [ArbR] 2010 pag. 59; CHRISTIAN DRECHSLER, Personalverleih: unscharfe Grenzen, AJP 2010, pag. 315) . In effetti, il prestito di personale presuppone che il prestatore, in qualità di datore di lavoro, rinunci a favore dell'impresa acquisitrice al diritto di impartire istruzioni ai suoi lavoratori. Di fatto, il trasferimento effettivo del potere d'impartire istruzioni richiede che i lavoratori vengano impiegati ed integrati all'organizzazione dell'impresa acquisitrice, che agisce allora nei loro confronti come se fosse il loro datore di lavoro. In tale contesto, i lavoratori rimangono tuttavia formalmente legati al prestatore, dal momento che il contratto di lavoro in essere tra di loro continua a sussistere (cfr. sentenza del TAF A-358/2017 del 31 agosto 2017 consid. 3.3).

Indizi a favore dell'incorporazione del lavoratore nell'organizzazione dell'azienda acquisitrice, sono segnatamente i seguenti (cfr. sentenza del TAF A-358/2017 del 31 agosto 2017 consid. 3.3; BACHMANN, op. cit., pag. 60 seg.):

- il lavoratore utilizza le attrezzature, il materiale e gli apparecchi di lavoro messi a sua disposizione dall'impresa acquisitrice;
- nell'impresa acquisitrice il lavoratore ha un superiore al quale deve rendere conto oppure occupa lui stesso detta funzione, sicché sono le persone impiegate in detta impresa a dovergli rendere conto;
- l'impresa acquisitrice impartisce delle istruzioni circa il comportamento del lavoratore al suo interno nonché riguardo al dovere di mantenere i segreti di fabbricazione e di affari;
- il prestatore non può influire in alcun modo sull'esecuzione del lavoro;
- il controllo e le istruzioni relative alla corretta esecuzione del lavoro spettano all'impresa acquisitrice e non al prestatore.

**3.4.3** Decisivo nella delimitazione tra prestito di personale e semplice mandato è altresì la questione a sapere se il fornitore e il destinatario della

prestazione di servizi abbiano convenuto l'erogazione di una determinata prestazione di lavoro (« Arbeitsleistung ») oppure la semplice messa a disposizione di manodopera (« Zurverfügungstellung einer Fachkraft ») per determinati lavori, nel contesto del quale il trasferimento del potere di impartire istruzioni costituisce la conseguenza logica e imperativa della seconda ipotesi (cfr. CHRISTOPH SENTI, Auftrag oder Personalverleih?, Rechtliche Gratwanderung mit drastischen Folgen, AJP 2013, pag. 360). Qualora l'esecuzione di un determinato mandato sia concretamente un punto essenziale del contratto, il fornitore – di principio – non deve preoccuparsi di chi eseguirà la prestazione di servizi in questione. In tale contesto, se e quale esperienza e/o qualificazioni un lavoratore possiede è ininfluente. Per il fornitore il punto cruciale del contratto è l'esecuzione corretta del mandato. Qualora il mandato non venga eseguito correttamente, il fornitore risponde infatti della mancata esecuzione, rispettivamente dell'esecuzione viziata, del mandato nei confronti del destinatario che solleva il difetto. Nel caso invece di un prestito di personale, l'accento è posto sul personale stesso: l'impresa che fornisce il personale non deve garantire alcuna prestazione di lavoro, il suo dovere contrattuale consistendo nella mera messa a disposizione di manodopera qualificata. La responsabilità del prestatore è dunque circoscritta alla scelta corretta del personale a prestito, mentre l'istruzione e l'esecuzione del lavoro da parte del lavoratore competono all'impresa acquisitrice (cfr. sentenza del TAF A-358/2017 del 31 agosto 2017 consid. 3.3; SENTI, op. cit., pag. 360).

**3.5** Un'operazione IVA nella forma di una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 5 vLIVA è imponibile all'IVA svizzera, unicamente se può essere localizzata in Svizzera sulla base dell'art. 14 vLIVA. Più nel dettaglio, giusta l'art. 14 cpv. 1 vLIVA, fatti salvi i cpv. 2 e 3, si considera luogo della prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha la sede della sua attività economica o uno stabilimento d'impresa a partire dai quali la prestazione di servizi viene effettuata, oppure, in assenza di simili sede o stabilimento, il suo domicilio o il luogo dal quale svolge la sua attività (cfr. DTF 133 II 153 consid. 5.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-1335/2014 del 14 dicembre 2012 consid. 5.5.3.1 con rinvii). 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; [tra le tante] sentenza del TAF A-1335/2014 del 14 dicembre 2012 consid. 5.5.3.2 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

immateriale 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 (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 5.5.3.2 con rinvii).

#### **4.**

**4.1** Stabiliti i principi qui applicabili, lo scrivente Tribunale deve dapprima esaminare se nel caso della società ricorrente, per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2009, può essere ritenuta la sussistenza di operazioni IVA soggette all'esclusione dall'IVA ex art. 18 n. 3 vLIVA, così come dato per acquisito sia dall'autorità inferiore, che dalla stessa ricorrente. Più precisamente, si tratta innanzitutto di stabilire se durante i periodi fiscali in oggetto la ricorrente ha prestato o meno delle cure mediche direttamente a dei pazienti, presupposto fondamentale alla base dell'esclusione dall'IVA (cfr. consid. 3.3 del presente giudizio).

**4.1.1** Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore è partita dal presupposto che durante i periodi fiscali dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2009 la società ricorrente ha erogato delle cure mediche nella forma di prestazioni di chiropratica ai sensi dell'art. 18 n. 3 vLIVA tramite il suo personale – i suoi dipendenti chiropratici – esclusivamente in territorio italiano, ovvero presso la struttura della clinica italiana (cfr. decisione impugnata, consid. 2.3). Tale è peraltro la posizione sostenuta dalla stessa ricorrente (cfr. ricorso 31 maggio 2016, pag. 6 seg.). Con detta premessa, essa ha dunque ritenuto che fosse la ricorrente a potersi potenzialmente avvalere dell'esclusione dall'IVA ex art. 18 n. 3 vLIVA. Ritenendo come non dato il presupposto dell'autorizzazione, essa ha tuttavia poi negato l'esenzione dall'IVA svizzera (cfr. decisione impugnata, consid. 2.3).

**4.1.2** In proposito, lo scrivente Tribunale rileva quanto segue. Per quanto concerne i rapporti in essere tra la società ricorrente, i suoi chiropratici, la clinica italiana e i pazienti, agli atti sono presenti unicamente due docu-

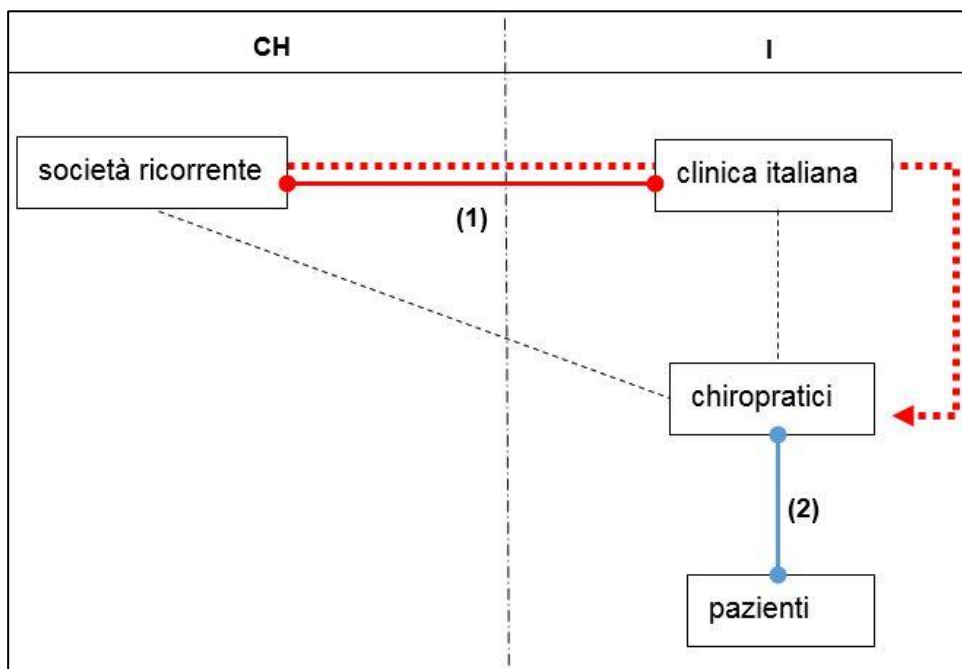
menti pertinenti: la scrittura privata del 5 gennaio 2010 concernente l'accordo in essere tra la ricorrente e la clinica italiana (cfr. citato allegato di cui all'atto n. 2 dell'inc. AFC) e la dichiarazione 6 novembre 2014 del Dr. C.\_\_\_\_\_, direttore sanitario della clinica italiana (cfr. atto n. 11 prodotto dalla ricorrente). Se da un esame minuzioso degli atti dell'incanto, in particolar modo dei due predetti documenti, per i periodi fiscali in oggetto, si può effettivamente ritenere la sussistenza di cure mediche nella forma di prestazioni di chiropratica, tuttavia le stesse non risultano come dispensate dalla società ricorrente direttamente a dei pazienti sul territorio italiano. Tale sarebbero però la condizione affinché l'esenzione fiscale dell'art. 18 n. 3 vLIVA trovi qui applicazione (cfr. consid. 3.3 del presente giudizio).

**4.1.3** Più nel dettaglio, dalla scrittura privata del 5 gennaio 2010 (cfr. citato allegato di cui all'atto n. 2 dell'inc. AFC) risulta che invero la prestazione primaria della società ricorrente consiste unicamente nel fornire alla clinica italiana a titolo oneroso « [...] *l'assistenza e la consulenza fornita dai propri collaboratori internazionali in fase di trattamenti, consulti e visite mediche chiropratiche* » (cfr. punto n. 1). Detta prestazione non costituisce chiaramente una cura medica, dal momento che la ricorrente mette solo a disposizione della clinica italiana l'assistenza e la consulenza dei propri chiropratici. Di fatto sono poi i suoi chiropratici a dispensare le cure mediche direttamente ai pazienti presso la clinica italiana.

Tale evenienza è stata peraltro confermata dalla stessa ricorrente nel proprio gravame, ove essa ha indicato a più riprese che l'erogazione delle prestazioni di chiropratica durante i periodi fiscali dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2012 presso la clinica italiana è avvenuta per il tramite del suo personale, e meglio di cinque dottori in chiropratica (cfr. ricorso 31 maggio 2016, pag. 6, nonché pagg. 13 e 19). Con chiaro riferimento alla dichiarazione 6 novembre 2014 del direttore sanitario della clinica italiana (cfr. atto n. 11 prodotto dalla ricorrente), la ricorrente ha altresì precisato che è il suo personale ad avere erogato dette prestazioni: « [...] *I suddetti dottori hanno erogato le proprie prestazioni chiropratiche presso la B.\_\_\_\_\_ su prescrizione e supervisione di un medico chirurgo italiano [...]* » (cfr. ricorso 31 maggio 2016, pag. 7).

**4.1.4** In assenza di ulteriori elementi agli atti – e meglio, dei documenti relativi alla relazione in essere tra i chiropratici e la ricorrente nonché tra i chiropratici e la clinica italiana (ovvero, dei contratti di lavoro), come pure dei giustificativi contabili e/o fatture relative alle prestazioni di chiropratica fatturate dai chiropratici ai pazienti in territorio italiano, ecc. – si deve dunque ritenere la presenza di due scambi di prestazioni ben distinti: il primo

(1) tra la società ricorrente e la clinica italiana riguardante la messa a disposizione dell'assistenza e la consulenza dei chiropratici, il secondo (2) tra i chiropratici e i loro pazienti concernente le prestazioni di chiropratica.



In tali circostanze, a prescindere dalla reale natura delle prestazioni fornite dalla società ricorrente – punto su cui lo scrivente Tribunale si soffermerà qui di seguito (cfr. consid. 4.2 del presente giudizio) – si deve dunque ritenere che la stessa durante i periodi fiscali dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2009 non ha dispensato alcuna cura medica direttamente ai pazienti ubicati in Italia. In tale contesto, le prestazioni ch'essa ha fornito alla clinica italiana, trattandosi di prestazioni effettuate prima dell'erogazione da parte dei suoi chiropratici delle cure mediche ai pazienti in territorio italiano (« Vorumsatztheorie »), risultano di principio imponibili all'IVA (cfr. consid. 3.3 del presente giudizio). Un'esenzione dall'IVA ex art. 18 vLIVA essendo già per questo qui esclusa, la questione a sapere se la ricorrente disponga o meno della relativa autorizzazione ex art. 18 n. 3 vLIVA – questione primaria su cui l'autorità inferiore e la ricorrente si sono soffermate nei propri allegati – può pertanto qui rimanere aperta.

**4.2** Ciò constatato, il Tribunale deve ora esaminare lo scambio di prestazioni in essere tra la società ricorrente e la clinica italiana, al fine di stabilire se si sia o meno in presenza di operazioni IVA di altra natura. Più concretamente, si tratta di verificare se per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2009 nel caso della ricorrente possa essere ritenuta la sussistenza di un prestito di personale medico, rispettivamente di un mandato,



nella misura in cui essa ha messo a disposizione della clinica italiana la consulenza e l'assistenza dei propri chiropratici. In tale contesto, il criterio determinante è quello a sapere se durante i periodi fiscali in oggetto la clinica italiana era autorizzata o meno ad impartire istruzioni ai dipendenti chiropratici della ricorrente (cfr. consid. 3.4.2 del presente giudizio).

**4.2.1** Come visto, agli atti sono presenti unicamente due documenti riguardanti i rapporti in essere tra la ricorrente, i suoi chiropratici e la clinica italiana: la scrittura privata del 5 gennaio 2010 (cfr. citato allegato di cui all'atto n. 2 dell'inc. AFC) e la dichiarazione 6 novembre 2014 del direttore sanitario della clinica italiana (cfr. atto n. 11 prodotto dalla ricorrente).

Da un esame dettagliato della scrittura privata del 5 gennaio 2010, risulta che la ricorrente fornisce alla clinica italiana « [...] *l'assistenza e la consulenza fornita da propri collaboratori internazionali in fase di trattamenti, consulti e visite mediche chiropratiche* [...] » (cfr. punto n. 1). Secondo detto accordo, i chiropratici della ricorrente possono operare all'interno della clinica italiana con una certa autonomia: essi hanno « [...] *la facoltà di organizzare il loro tempo e le modalità della loro prestazione senza vincolo gerarchico alcuno, né obbligo di orario e con autonomia nell'organizzazione specifica e nel modo di attuazione dell'incarico* [...] », ma comunque sulla base di programmi concordati con la direzione sanitaria (cfr. punto n. 2). A sua volta, la clinica italiana si impegna a fornire alla ricorrente il supporto medico, i locali, le attrezzature, ecc. necessari all'erogazione delle prestazioni di chiropratica (cfr. punto n. 3) e nel contempo a remunerare la società ricorrente per le prestazioni fornite dai chiropratici, con compensi variabili di 100, 150 o 250 euro (cfr. punto n. 4). Dalla sua parte, la ricorrente si è altresì impegnata a sottoscrivere un'assicurazione per i rischi derivanti dall'attività dei propri chiropratici (cfr. punto n. 5).

Dalla dichiarazione 6 novembre 2014 del direttore sanitario della clinica italiana, risulta poi che detti chiropratici erogano prestazioni chiropratiche su prescrizione e supervisione di un medico chirurgo italiano.

**4.2.2** Da quanto precede emerge che, se vi sono alcuni elementi che potrebbero fare pensare ad un prestito di personale, quali il mantenimento del contratto di lavoro in essere tra la società ricorrente e i chiropratici, la messa a disposizione da parte della clinica italiana della struttura ospedaliera e dei materiali, tuttavia manca un elemento essenziale: il trasferimento alla clinica italiana del potere di impartire istruzioni ai chiropratici (cfr. consid. 3.4.2 del presente giudizio). In effetti, benché i chiropratici debbano rispettare i programmi concordati con la clinica italiana e dispensare le loro

prestazioni sotto la prescrizione e la supervisione di un medico chirurgo italiano, gli stessi agiscono autonomamente e non sottostanno ad alcun superiore della clinica italiana, un vincolo gerarchico con quest'ultima essendo stato espressamente escluso dalle parti. Nella misura in cui i chiropratici operano in una struttura medica, il fatto che gli stessi debbano agire nel rispetto della sua organizzazione non è per nulla sorprendente e, a lui solo, non permette in ogni caso di ritenere che gli stessi sottostanno alle istruzioni della clinica italiana. Di fatto, la ricorrente si è impegnata a fornire alla clinica italiana una determinata prestazione, ovvero l'assistenza e la consulenza dei propri chiropratici. Nella scrittura privata 5 gennaio 2010, detto incarico è stato definito dalle parti contrattuali come di « [...] *natura esclusivamente imprenditoriale e quindi regolato dagli art. 2247 e seguenti del Codice Civile* [...] » (cfr. punto n. 2), ovvero con un rinvio del tutto generico al diritto societario italiano. Sennonché tale rinvio, proprio perché generico, lascia solo intendere che si tratti di un accordo commerciale tra la ricorrente e la clinica italiana. In assenza di ulteriori elementi, quanto emerge dagli atti dell'incarto non risulta sufficiente per ritenere la sussistenza di un prestito di personale. In tale contesto, si deve pertanto ritenere che durante i periodi fiscali dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2009 la società ricorrente ha fornito alla clinica italiana l'assistenza e la consulenza dei chiropratici alla clinica sulla base di un mandato (cfr. consid. 3.4.2 e 3.4.3 del presente giudizio).

**4.3** In presenza di un mandato, secondo l'art. 14 cpv. 1 vLIVA le prestazioni fornite dalla società ricorrente alla clinica italiana durante i periodi fiscali dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2009 vanno localizzate al luogo del prestatore, ovvero in Svizzera (cfr. consid. 3.5 del presente giudizio). In quanto tali, dette operazioni risultano pertanto imponibili all'IVA svizzera.

A tale conclusione nulla muta la censura sollevata dalla società ricorrente nel proprio gravame in rapporto alle prestazioni chiropratiche, secondo cui le stesse andrebbero localizzate in Italia in virtù dell'art. 14 cpv. 1 vLIVA, in quanto sarebbero state erogate sul territorio italiano dalla clinica italiana, suo stabilimento d'impresa autonomo (cfr. ricorso 31 maggio 2016, pag. 17 segg.). Detta censura, esaminata in rapporto alle prestazioni fornite essere tra la ricorrente e la clinica italiana (la consulenza e l'assistenza dei suoi chiropratici), non ha infatti qui alcuna influenza. Che il destinatario delle prestazioni della ricorrente sia o meno un suo stabilimento d'impresa autonomo, rispettivamente una semplice società ubicata all'estero, non cambia nulla al fatto che nelle relazioni transfrontaliere si è comunque in presenza di uno scambio di prestazioni (cfr. al riguardo DTF 142 II 113 consid. 7.1 seg.; sentenza del TF 2C\_93/2015 del 31 maggio 2016 del

consid. 6.1 con rinvii; DTAF 2008/39 consid. 4.1.1 seg. con rinvii; sentenza del TAF A-3574/2013 del 18 novembre 2014 consid. 5.4). In tale contesto, la questione a sapere se la clinica italiana costituisca uno stabilimento d'impresa autonomo della ricorrente può pertanto qui rimanere aperta.

**4.4** In conclusione, visto tutto quanto suesposto e tenuto conto di tutti gli elementi a sua disposizione (cfr. consid. 3.2.4 del presente giudizio), il Tribunale giunge alla conclusione che nel caso della ricorrente si può ritenere che la stessa, durante i periodi fiscali dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2009 abbia erogato alla clinica italiana delle prestazioni di servizi soggette all'IVA svizzera, ovvero la consulenza e l'assistenza dei propri chiropratici sulla base di un contratto di mandato. Di conseguenza, le cifre d'affari dichiarate dalla società ricorrente nei suoi rendiconti trimestrali quali ricavi derivanti dalla fornitura di prestazioni di servizi alla clinica italiana – e meglio nella scheda contabile n. 30000 con la dicitura « Ricavi da div. Chiropratica » – esenti dall'IVA (cfr. avviso di tassazione n. (...) del 22 luglio 2014 dell'AFC di cui all'atto n. 2 dell'inc. AFC), avrebbero invero dovute essere dichiarate come imponibili all'IVA svizzera.

In tale contesto, la ripresa fiscale operata dall'autorità inferiore deve essere confermata dal Tribunale, con la precisazione che nel caso della società ricorrente non si è in presenza di prestazioni di chiropratica ai sensi dell'art. 18 n. 3 vLIVA, bensì di prestazioni di servizi (assistenza e consulenza dei chiropratici) erogate alla clinica italiana sulla base di un contratto di mandato (cfr. consid. 2.2 del presente giudizio). Benché con un'altra motivazione, su questo punto il ricorso omissio medio va pertanto respinto.

## **5.**

Ciò sancito, a prescindere da quanto constatato dal Tribunale, occorre ancora esaminare se la società ricorrente può beneficiare o meno della protezione della buona fede in rapporto al parere formulato dall'autorità inferiore con scritto 16 gennaio 2003 (cfr. consid. 5.2 seg. del presente giudizio), previo breve richiamo dei principi applicabili nel contesto del diritto fiscale (cfr. consid. 5.1 del presente giudizio).

**5.1** Il principio della buona fede, ancorato all'art. 2 CC nonché all'art. 9 Cost. e valido per l'insieme dell'attività dello Stato, conferisce all'amministrato, a certe condizioni, il diritto di esigere dalle autorità che si conformino alle promesse o alle assicurazioni fattegli e che non tradiscano la fiducia posta in esse (cfr. DTF 141 V 530 consid. 6.2; 131 II 627 consid. 6.1; 130 I 26 consid. 8.1; [tra le tante] sentenze TAF A-4158/2017 del 4 aprile 2017 consid. 4.1.1; A-2878/2013 del 21 novembre 2013 consid. 5.3 con rinvii).

Esso contraddistingue pure i rapporti tra le autorità fiscali e il contribuente; il diritto fiscale è tuttavia dominato dal principio della legalità, di modo che il principio della buona fede risulta avere in questo ambito un'influenza più limitata, soprattutto nei casi in cui vi entri in collisione (cfr. art. 5 Cost.; DTF 142 II 182 consid. 2.2.1; 139 II 460 consid. 2.1; 131 II 627 consid. 6.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-4158/2017 del 4 aprile 2017 consid. 4.1.3 con rinvii; A-7148/2010 del 19 dicembre 2012 consid. 7.1).

Tale principio si suddivide in tre corollari: il divieto di comportamento contraddittorio, il divieto dell'abuso di diritto e la protezione della fiducia (cfr. sentenza del TAF A-5453/2009 del 6 aprile 2010 consid. 7.1). Secondo la giurisprudenza, un'indicazione o una decisione dell'amministrazione possono obbligare quest'ultima ad acconsentire ad un amministrato di appellarsi, quand'anche esse risultassero errate, a condizione che (a) l'autorità sia intervenuta in una situazione concreta nei confronti di una persona determinata, (b) che abbia agito nei limiti delle sue competenze o presunte tali, (c) che l'amministrato non abbia potuto rendersi conto immediatamente dell'erroneità dell'indicazione ricevuta, (d) che in base a tale indicazione quest'ultimo abbia preso disposizioni concrete alle quali egli non potrebbe rinunciare senza subire un pregiudizio, infine (e) che la regolamentazione in materia non sia cambiata posteriormente al momento in cui l'autorità ha formulato il suo avviso (cfr. DTF 141 V 530 consid. 6.2; 137 I 69 consid. 2.5.1; 131 II 627 consid. 6.1 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-4158/2017 del 4 aprile 2017 consid. 4.1.1 con rinvii; A-2878/2013 del 21 novembre 2013 consid. 5.3 con rinvii).

**5.2** In concreto, la società ricorrente invoca la protezione della buona fede in rapporto al parere formulato dall'autorità inferiore con scritto 16 gennaio 2003 in risposta allo scritto 23 ottobre 2002 trasmesso dall'allora D.\_\_\_\_\_, attuale E.\_\_\_\_\_, ovvero il management company del gruppo societario di cui essa farebbe parte. In sostanza, essa ritiene che in detto parere l'autorità inferiore – con riferimento alla sua situazione concreta, viste le domande precise formulate con scritto 16 gennaio 2003 – avrebbe sancito il mantenimento dello statuto di non contribuente IVA della società in rapporto alle prestazioni di servizio nel campo dei trattamenti chiropratici da lei erogate esclusivamente all'estero con il proprio personale dipendente. Detto parere l'avrebbe dunque spinto a desistere dal registrarsi all'IVA, rispettivamente ad assoggettare all'IVA la cifra d'affari conseguita nel contesto delle prestazioni chiropratiche da lei erogate all'estero (cfr. ricorso 31 maggio 2016, pagg. 19 – 22).

**5.3** Al riguardo, lo scrivente Tribunale rileva quanto segue. Dall'analisi dello scritto 23 ottobre 2002 risulta che lo stesso è stato trasmesso all'autorità inferiore dal signor F.\_\_\_\_\_, esperto contabile dell'allora società D.\_\_\_\_\_ (cfr. atto n. 12 prodotto dalla ricorrente). Benché concisa, la domanda circa l'assoggettamento volontario all'IVA è stata tuttavia formulata dal signor F.\_\_\_\_\_ in maniera generica, senza alcun riferimento alla società ricorrente:

*« [...] le scrivo in merito all'assoggettamento volontario all'imposta di una società svizzera che svolge le proprie prestazioni di servizio nel campo dei trattamenti chiropratici, esclusivamente all'estero con il proprio personale dipendente. Non si avvale di consulenti esteri. In questo caso la società è tenuta o meno ad annunciarsi? [...] ».*

Il fatto che l'allora società D.\_\_\_\_\_ (attuale E.\_\_\_\_\_) e la società ricorrente fossero o meno società sorelle facenti parte dello stesso gruppo societario è qui ininfluenza. Dalla lettura meticolosa dello scritto 23 ottobre 2002 non traspare infatti alcun indizio lasciante ipotizzare un qualsiasi legame con la ricorrente.

A tale richiesta d'informazioni generica, nel proprio parere 16 gennaio 2003, l'autorità inferiore ha poi testualmente risposto anch'essa in maniera piuttosto generica (cfr. atto n. 13 prodotto dalla ricorrente):

*« [...] 1. L'opzione per l'imposizione di operazioni escluse dall'imposta enumerate nell'articolo 18 numeri 2-6, 20 e 21 LIVA può essere autorizzata dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), purché sia comprovato che sono fornite a contribuenti svizzeri. In materia d'IVA, l'AFC considera prestatori di cure mediche i chiropratici che possiedono l'autorizzazione cantonale all'esercizio indipendente della professione.*

*2. Poiché la Sua cliente non ottiene dall'estero prestazioni di servizi imponibili nel significato inteso dall'articolo 24 in relazione all'articolo 10 LIVA, essa mantiene il suo statuto di non contribuente IVA.*

*3. Mentre, se la Sua cliente svolgesse l'attività imponibile di prestito di personale La invitiamo a rimettersi in comunicazione con l'AFC [...] ».*

Da quanto precede risulta che se da un lato l'autorità inferiore ha indicato che in via di principio una società nella situazione descritta con scritto 23 ottobre 2002 mantiene il suo statuto di non contribuente IVA (cfr. punto n. 2), d'altro canto essa ha altresì precisato che i chiropratici vengono considerati prestatori di cure mediche solo se in possesso di un'autorizzazione cantonale (cfr. punto n. 1). Ora, trattandosi di una risposta ad una richiesta di informazioni generica, formulata da una società attiva nell'ambito della consulenza e la rappresentanza fiscale (cfr. estratto RC dell'allora società D.\_\_\_\_\_), ovvero da un professionista attiva nel ramo fiscale,

non si può rimproverare all'autorità inferiore di essere rimasta vaga nella sua risposta. Di fatto, l'allora società D. \_\_\_\_\_ poteva peraltro facilmente rendersi conto, procedendo ad un esame delle norme applicabili espressamente citate dall'autorità inferiore nel proprio parere, che i chiropratici devono possedere un'autorizzazione cantonale ad esercitare la professione affinché la cifra d'affari conseguita venga esclusa dall'IVA svizzera. In tale contesto, l'ignoranza della legge – onde sfuggire alle sue conseguenze – non è scusabile ed è in ogni caso inidonea a ritenere un caso di protezione della buona fede.

In conclusione, difettando i presupposti per ritenere la sussistenza di un caso di protezione della buona fede (cfr. consid. 5.1 del presente giudizio), il ricorso omissio medio va respinto anche su questo punto.

#### **6.**

In definitiva, visto tutto quanto suesposto, il ricorso omissio medio della ricorrente va qui integralmente respinto, con conseguente conferma della ripresa fiscale operata dall'autorità inferiore ai sensi del consid. 4.4 del presente giudizio.

#### **7.**

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della società ricorrente qui parte integralmente soccombente (cfr. art. 1 segg. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in 5'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 5'000 franchi da lei versato a suo tempo. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione alla ricorrente di indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

### **Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:**

#### **1.**

Il ricorso omissio medio è integralmente respinto.

#### **2.**

Le spese processuali pari a 5'000 franchi sono poste a carico della ricorrente. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, tale importo verrà

interamente dedotto dall'anticipo spese di 5'000 franchi da lei versato a suo tempo.

**3.**

Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

**4.**

Comunicazione a:

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

I rimedi giuridici sono indicati alla pagina seguente.

La presidente del collegio:

La cancelliera:

Salome Zimmermann

Sara Pifferi

**Rimedi giuridici:**

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, 1000 Losanna 14, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione (art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 LTF). 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: