

BVGer A-5842/2020 vom 31. März 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-03-31, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5842_2020

FR: TAF A-5842/2020 du 31 mars 2021

IT: TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021

Regeste

Imposta sul valore aggiunto

Erwägungen

E. 1.1

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

E. 1.2

Il presente ricorso è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (art. 52 PA). L'atto impugnato è una decisione dell'AFC fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che impone la società ricorrente al pagamento dell'IVA. Poiché la decisione impugnata comporta un onere pecuniario per la ricorrente quest'ultima risulta legittimata a ricorrere ai sensi dell'art. 48 cpv. 1 PA. Il ricorso è pertanto ricevibile in ordine e deve essere esaminato nel merito.

E. 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*, 2a ed. 2013, n. 2.149). In particolare, giusta l'art. 49 lett. b PA, l'accertamento dei fatti è incompleto allorquando tutte le circostanze di fatto e i mezzi di prova determinanti per la decisione non sono stati presi in considerazione dall'autorità inferiore. L'accertamento è invece inesatto allorquando l'autorità ha omesso d'amministrare la prova di un fatto rilevante, ha apprezzato in maniera erronea il risultato dell'amministrazione di un mezzo di prova, o ha fondato la propria decisione su dei fatti erronei, in contraddizione con gli atti dell'incarto, ecc. (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-671/2015 del 3 agosto 2020 consid. 2.1; A-6035/2018 del 26 febbraio 2020 consid. 2.1.2; A-5367/2018 del 20 agosto 2019 consid. 2.1 con rinvii).

E. 2.2

Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5; 141 V 234 consid. 1; DTAF 2007/41 consid. 2; Moor/Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 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 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; Moor/Poltier, op. cit., no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

E. 2.3

Allorquando l'autorità reputa come chiare le circostanze di fatto e che le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione, essa emana la propria decisione. In tale ipotesi, se procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove proposte, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione, essa può porre un termine all'istruzione (cfr. DTF 133 II 384 consid. 4.2.3 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-2888/2016 del 16 giugno 2017 consid. 3.2 con rinvii; A-5070/2013 del 9 dicembre 2014 consid. 2.3.1 con rinvii; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. 3.144). Tale modo di procedere non è contrario al diritto di essere sentito garantito dall'art. 29 cpv. 2 Cost. (cfr. DTF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; sentenza del TAF A-2176/2020 del 20 gennaio 2021 consid. 2.3 con rinvii). Se al contrario, l'autorità di ricorso rimane nell'incertezza dopo aver provveduto alle investigazioni richieste dalle circostanze, essa applicherà le regole sulla ripartizione dell'onere probatorio. In tale contesto, e a difetto di disposizioni speciali in materia, il giudice s'ispirerà all'art. 8 CC, in virtù del quale chi vuol dedurre il suo diritto da una circostanza di fatto da lui asserita, deve fornirne la prova. Detto in altre parole, incombe all'amministrato il compito di stabilire i fatti che sono di natura a procurargli un vantaggio e all'amministrazione di dimostrare l'esistenza di quelli che assoggettano ad un obbligo in suo favore. L'assenza di prove va a scapito della parte che intendeva trarre un diritto da una circostanza di fatto non provata. Inoltre la sola allegazione non basta (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 2.3.2 con rinvii). Il principio inquisitorio non ha alcuna influenza sulla ripartizione dell'onere probatorio, poiché interviene ad un stadio anteriore (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-2888/2016 del 16 giugno 2017 consid. 3.2 con rinvii; A-5070/2013 del 9 dicembre 2014 consid. 2.3.2 con rinvii). Applicate al diritto fiscale, tali regole presuppongono che l'amministrazione fiscale sopporti l'onere della prova delle circostanze di fatto che determinano l'imposizione o

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

E. 2.4.1

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 i periodi fiscali dal 1° luglio 2010 al 31 dicembre 2015, alla stessa risultano dunque applicabili la LIVA e l'ordinanza del 27 novembre 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA, RS 641.201). Più precisamente, per quanto concerne il diritto materiale risulta applicabile la LIVA nella sua versione in vigore durante i periodi fiscali qui in esame.

E. 3

Nel caso in disamina, prima di entrare nel merito del ricorso, lo scrivente Tribunale deve preliminarmente esaminare se i crediti fiscali in oggetto sono prescritti o meno.

E. 3.1.1

Di fatto, la prescrizione - se constatata - comporta la perenzione della pretesa dell'autorità inferiore. La prescrizione è una questione di diritto che va esaminata d'ufficio dall'autorità e non necessita d'essere sollevata dall'assoggettato (cfr. DTF 142 II 182 consid. 3.2.1; 138 II 169 consid. 3.2; sentenza del TF 2C_243/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 5 con rinvio; [tra le tante] sentenze del TAF A-6511/2019 del 29 luglio 2020 consid. 2.3.3; A-3678/2016 del 6 agosto 2018 consid. 3 con rinvii; Michael Beusch, *Der Untergang der Steuerforderung*, 2012, pag. 278; Marlise Rügsegger, in: Martin Zweifel et al., *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, 2015 [di seguito: *MWSTG-Kommentar*], n. 7 ad art. 42 LIVA con rinvii).

E. 3.1.2

La prescrizione, nella misura in cui concerne l'esistenza del credito fiscale, è di diritto materiale (cfr. sentenze del TF 2C_243/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 5 con rinvio; 2C_551/2009 del 13 aprile 2010 consid. 2.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-3678/2016 del 6 agosto 2018 consid. 3.1 con rinvii; Beusch, op. cit., pag. 282 seg.; Rügsegger, *MWSTG-Kommentar*, n. 5 ad art. 42 LIVA). Per questo motivo, alla stessa risulta applicabile il diritto vigente al momento in cui le circostanze di fatto alla base del gravame hanno avuto luogo. Nella fattispecie, la prescrizione dei crediti fiscali in materia IVA è retta dall'art. 42 LIVA. Giusta l'art. 42 cpv. 1 LIVA, il diritto di tassazione si prescrive in cinque

anni dalla fine del periodo fiscale in cui è sorto il credito fiscale (« termine di prescrizione relativa »). La prescrizione è interrotta mediante una dichiarazione scritta ricettizia volta a determinare o correggere il credito fiscale, mediante una decisione, una decisione su reclamo o una sentenza. L'annuncio di un controllo secondo l'art. 78 cpv. 3 LIVA o l'inizio di un controllo non annunciato comporta una corrispondente interruzione della prescrizione (cfr. art. 42 cpv. 2 LIVA). Se la prescrizione è interrotta dall'AFC o da un'autorità di ricorso, il termine di prescrizione decorre nuovamente. Il nuovo termine di prescrizione è di due anni (cfr. art. 42 cpv. 3 LIVA; sentenza del TAF A-3678/2016 del 6 agosto 2018 consid. 3.1). Il termine di prescrizione relativa di cui all'art. 42 cpv. 2 LIVA può essere interrotta fino al momento del termine di prescrizione assoluta di cui all'art. 42 cpv. 6 LIVA (cfr. sentenza del TAF A-6511/2019 del 29 luglio 2020 consid. 2.3.1). In virtù dell'art. 42 cpv. 6 LIVA, il diritto di tassazione si prescrive in ogni caso in dieci anni dalla fine del periodo fiscale in cui è sorto il credito fiscale (« termine di prescrizione assoluta »; sentenze del TAF A-6511/2019 del 29 luglio 2020 consid. 2.3.1 e 2.3.2; A-3678/2016 del 6 agosto 2018 consid. 3.1; A-6544/2012 del 12 settembre 2013 consid. 2.7 con rinvii; Rügsegger, MWSTG-Kommentar, n. 6 segg. ad art. 42 LIVA).

E. 3.2

In concreto, la ripresa fiscale operata nei confronti della società ricorrente concerne l'IVA relativa ai periodi fiscali 2010-2015 (dal 1° luglio 2010 al 31 dicembre 2015).

E. 3.2.1

Per quanto concerne il periodo fiscale 2010 (dal 1° luglio 2010 al 31 dicembre 2010), il Tribunale constata d'ufficio l'intervenuta prescrizione assoluta del diritto di tassazione ex art. 42 cpv. 6 LIVA (cfr. consid. 3.1.2 del presente giudizio) per un importo di 22'322 franchi, così come altresì segnalatoli dall'autorità inferiore con risposta del 7 gennaio 2021. In tali circostanze, il ricorso della società ricorrente va pertanto parzialmente accolto su questo punto, con conseguente annullamento della ripresa fiscale di 22'322 franchi per il periodo fiscale 2010.

E. 3.2.2

Per quanto concerne invece i successivi periodi fiscali 2011-2015 (dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2015), nella misura in cui non è ancora intervenuta la prescrizione assoluta ex art. 42 cpv. 6 LIVA del diritto di tassazione, il Tribunale osserva invece quanto segue. Poiché l'art. 42 cpv. 1 LIVA sancisce testualmente in maniera inequivocabile che il diritto di tassare si prescrive in cinque anni « dalla fine del periodo fiscale in cui è sorto il credito fiscale », la decorrenza del termine di prescrizione relativo va calcolato a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo al periodo fiscale interessato (cfr. sentenza del TAF A-6511/2019 del 29 luglio 2020 consid. 3.2.1.1). Nel caso concreto, il termine di prescrizione di cinque anni ha dunque iniziato a decorrere in data 1° gennaio 2012 per il periodo fiscale 2011, in data 1° gennaio 2013 per il periodo fiscale 2012, in data 1° gennaio 2014 per il periodo fiscale 2013, in data 1° gennaio 2015 per il periodo fiscale 2014 e in data 1° gennaio 2016 per il periodo fiscale 2015. Detto termine - in assenza di un atto d'interruzione - sarebbe dunque giunto scadenza rispettivamente, il 1° gennaio 2017, il 1° gennaio 2018, il 1° gennaio 2019, il 1° gennaio 2020 e il 1° gennaio 2021 (cfr. sentenza del TF 2C_217/2019 del 27 aprile 2020 consid. 4.5.2). Ciò premesso, da un esame degli atti dell'incarto, risulta tuttavia che detto termine di prescrizione è stato interrotto dall'autorità inferiore a più riprese, con conseguente decorrenza di un nuovo termine di 2 anni ai sensi

dell'art. 42 cpv. 3 LIVA (cfr. consid. 3.1.2 del presente giudizio). In linea generale, si deve ammettere che l'incarto dell'autorità inferiore che dovrebbe essere completo (cfr. al riguardo, sentenza del TF 2C_79/2020 del 3 aprile 2020 consid. 3.2.4), non contiene alcun atto interruttivo della prescrizione in senso stretto prima dei due AT n. 244'547 e n. 244'548 del 14 novembre 2017 (cfr. atto n. 3 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. AFC]). Tenuto conto di questi due AT, detto fatto non avrebbe impedito, qualora si fosse trattato della prima interruzione, la prescrizione del periodo fiscale 2011. Sennonché dal rapporto di revisione del 4 novembre 2017 dell'autorità inferiore (cfr. atto n. 2 dell'inc. AFC) risulta tuttavia che il controllo è iniziato il 19 maggio 2016, così come indicato alla cifra n. 1.15 : « Durata del controllo 19.05.16/ 20.05.16/ 17.08.16/ 17.07.17/ 18.07.17/ 19.07.17 ». Ora, la ricorrente non contesta questo aspetto della procedura. Sebbene la prescrizione vada esaminata d'ufficio dal Tribunale (cfr. già citata sentenza del TF 2C_79/2020 del 3 aprile 2020 consid. 3.1), spettava alla società ricorrente contestare - qualora essa avesse ritenuto tale elemento di fatto come erroneo - che il controllo sia effettivamente iniziato nel maggio 2016 e che, di conseguenza, l'autorità inferiore abbia in tal modo validamente interrotto la prescrizione con degli atti d'inchiesta. Si deve quindi ammettere che la prescrizione è stata validamente interrotta per la prima volta il 19 maggio 2016 con l'inizio del controllo fiscale esperito dall'autorità inferiore presso la ricorrente. In breve, tenuto conto di quanto precede, la prescrizione è stata interrotta la prima volta al più tardi con l'inizio del controllo fiscale dell'autorità inferiore nel maggio 2016, la seconda volta con i due AT n. 244'547 e n. 244'548 del 14 novembre 2017 (cfr. atto n. 3 dell'inc. AFC), la terza volta con decisione 12 settembre 2019 (cfr. atto n. 7 dell'inc. AFC) e da ultimo con decisione su reclamo del 22 ottobre 2020 (cfr. atto n. 9 dell'inc. AFC). Ne discende che - nella misura in cui non è ancora intervenuta né la prescrizione relativa né la prescrizione assoluta - i crediti fiscali di 717'949 franchi relativi ai periodi fiscali 2011-2015 (dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2015), qui litigiosi così come indicato dall'autorità inferiore nella sua risposta 7 gennaio 2021, non risultano ancora prescritti.

E. 4

Ciò sancito, oggetto del litigio è l'attribuzione alla società ricorrente delle cifre d'affari realizzate in correlazione con le prestazioni erotiche erogate dalle « professioniste » nei periodi fiscali 2011-2015 (dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2015) - il periodo fiscale 2010 essendo prescritto, come appena visto (cfr. consid. 3.2.1 del presente giudizio) - nonché la conseguente ripresa fiscale operata nei suoi confronti dall'autorità inferiore. La società ricorrente contesta infatti detta ripresa fiscale e l'attribuzione delle prestazioni erotiche in suo capo, sollevando nei confronti dell'autorità inferiore un accertamento inesatto e incompleto della fattispecie e sostenendo che invero tali prestazioni andrebbero attribuite alle professioniste. Litigiosa è altresì la conseguente revoca dell'autorizzazione ad applicare il metodo delle aliquote saldo. In tale contesto, per il Tribunale si tratta principalmente di determinare sotto il profilo dell'IVA, se è a giusto titolo che l'autorità inferiore ha attribuito alla società ricorrente le prestazioni erotiche erogate dalle professioniste durante i periodi fiscali 2011-2015 (cfr. consid. 6 del presente giudizio), nonché revocato l'autorizzazione ad applicare il metodo delle aliquote saldo (cfr. consid. 8 del presente giudizio). A tal fine, di seguito verranno dapprima richiamati i principi qui applicabili (cfr. consid. 5 del presente giudizio).

E. 5.1

Giusta l'art. 1 cpv. 2 LIVA, la Confederazione riscuote a titolo d'IVA un'imposta sulle prestazioni che i contribuenti effettuano a titolo oneroso sul territorio svizzero (imposta sulle prestazioni eseguito sul territorio svizzero), un'imposta sull'acquisto di prestazioni di imprese con sede all'estero da parte di destinatari che si trovano sul territorio svizzero (imposta sull'acquisto) e un'imposta sull'importazione di beni (imposta sull'importazione). Una prestazione è imponibile sul territorio svizzero unicamente se è effettuata da un contribuente dietro controprestazione (cfr. art. 18 cpv. 1 LIVA), ciò che presuppone la sussistenza di uno scambio di prestazioni - ovvero, una prestazione e una controprestazione aventi un legame economico diretto - tra un fornitore (o prestatore) e un acquirente (o destinatario; cfr. DTF 138 II 239 consid. 3.2; DTAF 2019 III/1 consid. 3.1 con rinvii). In tale contesto, sono segnatamente imponibili all'IVA le prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 3 lett. e LIVA.

E. 5.2

È assoggettato all'imposta chiunque, a prescindere dalla forma giuridica, scopo e fine di lucro, esercita un'impresa e non è esentato dall'assoggettamenti in virtù dell'art. 10 cpv. 2 LIVA. Esercita un'impresa chiunque svolte un'attività indipendente, professionale o commerciale, diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità e agisce in nome proprio nei confronti di terzi (cfr. art. 10 cpv. 1 LIVA, nella sua versione in vigore fino al 31 dicembre 2017 [RU 2009 7129; RU 2017 3575]). È esentato dall'assoggettamento di cui all'art. 10 cpv. 1 LIVA, segnatamente chi realizza sul territorio svizzero una cifra d'affari inferiore a 100'000 franchi annui, sempre che non rinunci all'esenzione dall'assoggettamento; la cifra d'affari è calcolata secondo le controprestazioni convenute, esclusa l'imposta (cfr. art. 10 cpv. 2 lett. a LIVA, nella sua versione in vigore fino al 31 dicembre 2017 [RU 2009 7129; RU 2017 3575]).

E. 5.3.1

Secondo la giurisprudenza, dal punto di vista dell'IVA un'attività viene qualificata come dipendente o indipendente sulla base di una valutazione globale di tutti i fattori rilevanti. In tale contesto, la valutazione dell'attività deve fondarsi principalmente su criteri economici e fattuali (cosiddetto « approccio economico »). Il punto di vista del diritto civile e contrattuale non è decisivo, ma serve solo quale indizio (cfr. DTF 146 V 139 consid. 3.1; 144 V 111 consid. 4.2; 138 II 251 consid. 2.4.2; sentenza del TF 2C_927/2019 del 10 febbraio 2020 consid. 2.2.2; sentenza del TAF A-5345/2018 del 3 ottobre 2019 consid. 2.2.1 con rinvii). Tenuto conto della natura dell'IVA, l'apprezzamento va fatto principalmente dal punto di vista del destinatario. Non si tratta tuttavia di conoscere l'opinione soggettiva del destinatario, bensì di sapere come l'insieme delle prestazioni viene percepito da una determinata categoria di destinatari (cfr. sentenze del TAF A-3050/2015 del 6 ottobre 2015 consid. 3.1.1 e 3.1.2; A-589/2014 del 27 agosto 2014 consid. 3.1.1 e 3.1.2; A-777/2013 del 30 luglio 2014 consid. 2.1.2 con rinvii).

E. 5.3.2

La nozione di « attività indipendente » in materia IVA è una nozione giuridica indeterminata. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, importanti indizi che parlano a favore del carattere indipendente di un'attività sono in particolare l'apparire e l'agire in proprio nome nei confronti di terzi, l'assunzione del rischio imprenditoriale (utili e perdite), la libertà di scegliere se accettare o meno un compito e la libertà di poterlo organizzare in modo indipendente. Possono giocare altresì un ruolo determinante in tal

senso l'impiego di personale, l'esecuzione di ingenti investimenti, il fatto di disporre di locali (commerciali) propri, l'esistenza di diversi mandati e l'avvicendamento degli stessi, nonché l'indipendenza in termini di gestione aziendale e di organizzazione del lavoro (cfr. DTF 138 II 251 consid. 2.4.2; sentenze del TF 2C_406/2020 del 10 febbraio 2021 consid. 5.3 [imposte dirette]; 2C_387/2020 del 23 novembre 2020 consid. 5.3; 2C_927/2019 del 10 febbraio 2020 consid. 2.2.2; 2C_1001/2015 del 5 luglio 2016 consid. 3.4; sentenze del TAF A-5345/2018 del 3 ottobre 2019 consid. 2.2.2 con rinvii; A-3050/2015 del 6 ottobre 2015 consid. 2.2.1; A-777/2013 del 30 luglio 2014 consid. 2.2.1 con rinvii).

E. 5.3.3

Altri indizi - che però a loro soli non sono decisivi - possono risultare dal trattamento della situazione nell'ambito delle assicurazioni sociali e dalla qualifica dei fatti nell'ambito delle imposte dirette (cfr. DTF 138 II 251 consid. 4.3.2; sentenze del TF 2C_850/2014 e 2C_854/2014 del 10 giugno 2016 consid. 8.1.1; 2C_814/2013 del 3 marzo 2014 consid. 1.7.4; sentenza del TAF A-777/2013 del 30 luglio 2014 consid. 2.2.2 con i numerosi rinvii). Poiché tuttavia ogni ambito giuridico ha obiettivi specifici, possono sorgere delle differenze tra i giudizi emanati in ambito IVA e quelli emanati nell'ambito delle assicurazioni sociali o delle imposte dirette. È dunque possibile che una stessa persona sia considerata diversamente a seconda dell'ambito giuridico in questione (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-777/2013 del 30 luglio 2014 consid. 2.2.2; A-6180/2012 del 3 settembre 2013 consid. 2.2.2). Nell'esaminare l'esistenza di un'attività indipendente l'amministrazione fiscale non è vincolata alle conclusioni degli istituti di previdenza professionale, poiché quest'ultimi non sono dotati di alcun potere decisionale (cfr. sentenze del TF 2C_406/2020 del 10 febbraio 2021 consid. 5.3 [imposte dirette]; 2C_204/2016 del 9 dicembre 2016 consid. 3.3; 2C_248/2015 del 2 ottobre 2015 consid. 3.3; 2C_156/2010 del 7 giugno 2011 consid. 3.3).

E. 5.3.4

La questione a sapere se una persona agisce o meno in proprio nome non è decisiva unicamente per la determinazione di un eventuale assoggettamento soggettivo (cfr. art. 10 cpv. 1 lett. b LIVA). L'agire in proprio nome nelle relazioni esterne è altresì decisivo per l'attribuzione delle singole operazioni e per la determinazione del fornitore delle prestazioni soggette all'IVA (cfr. art. 20 cpv. 1 LIVA). In linea di principio, l'atto viene attribuito a colui che verso l'esterno e nei confronti di terzi agisce in proprio nome (cfr. DTF 142 II 488 consid. 2.3.1; [tra le tante] sentenze del TF 2C_927/2019 del 10 febbraio 2020 consid. 2.2.1; 2C_1001/2015 del 5 luglio 2016 consid. 3.2; DTAF 2016/23 consid. 2.2.2; sentenze del TAF A-5345/2018 del 3 ottobre 2019 consid. 2.2.3 con rinvii; A-3050/2015 del 6 ottobre 2015 consid. 2.2.2).

E. 5.3.5

In merito alle prestazioni erotiche, il Tribunale amministrativo federale e il Tribunale federale hanno ripetutamente sancito che il criterio decisivo per determinare se un'attività viene esercitata a titolo indipendente, rispettivamente per analizzare il modo di agire nei confronti di terzi (« Aussenauftritt »), è il modo in cui l'offerta al pubblico viene oggettivamente percepita da una persona terza neutrale (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-5345/2018 del 3 ottobre 2019 consid. 2.2.4; A-3050/2015 del 6 ottobre 2015 consid. 3.1.1; A-589/2014 del 27 agosto 2014 consid. 3.1.1; A-6198/2012 del 3 settembre 2013 consid. 3.1.1). In tale contesto, il punto di partenza per l'esame di questo aspetto oggettivo è

di norma il sito internet (cfr. sentenza del TF 2C_927/2019 del 10 febbraio 2020 consid. 2.2.3; sentenze del TAF A-5345/2018 del 3 ottobre 2019 consid. 2.2.4; A-3050/2015 del 6 ottobre 2015 consid. 3.1.2; A-589/2014 del 27 agosto 2014 consid. 3.1.2; A-6198/2012 del 3 settembre 2013 consid. 3.1.2).

E. 5.4

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, 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. 653; Rivier/Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, la taxe sur la valeur ajoutée, 2000, 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. sentenza del TAF A-3574/2013 del 18 novembre 2014 consid. 5.3; Jaeggi/Molino, op. cit., pag. 655 segg.; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, Traité TVA, 2009, pag. 431 n. 51 segg.)

E. 5.5

Il contribuente che realizza una cifra d'affari annua proveniente da prestazioni imponibili pari o inferiore a 5'020'000 franchi e che deve pagare nel medesimo periodo imposte pari o inferiori a 109'000 franchi, calcolate in base all'aliquota saldo determinante nei suoi confronti, può allestire il rendiconto secondo il metodo delle aliquote saldo (cfr. art. 37 cpv. 1 LIVA, nella sua versione in vigore fino al 31 dicembre 2017 [RU 2010 2055; RU 2017 6305]).

E. 6.1

In concreto, da un esame degli atti dell'incarto, risulta come incontestato che fino al 30 settembre 2012, la società ricorrente gestiva sia l'esercizio pubblico denominato « B. _____ » sia un club per incontri fra persone adulte denominato « C. _____ », entrambi ubicati a X. _____. Dal 1° ottobre 2012, alla stessa è stata revocata l'autorizzazione per la gerenza dell'esercizio pubblico, ragione per cui il locale è poi stato adibito unicamente a club per incontri fra persone adulte (« postribolo con spazio riservato per incontri fra persone adulte »; cfr. Rapporto di revisione dell'autorità inferiore del 4 novembre 2017, Modulo 11 - Complementi, pag. 1 [atto n. 2 dell'inc. AFC]; decisione 12 settembre 2019 dell'autorità inferiore, pagg. 1 seg. [atto n. 7 dell'inc. AFC]). È altresì accertato che durante i periodi fiscali dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2015 qui in esame - come visto (cfr. consid. 3.2.1 del presente giudizio), il periodo fiscale 2010 essendo prescritto - la società ricorrente era a beneficio di una Patente di esercizio pubblico che prevedeva 30 camere con 60 posti letto (cfr. rapporto di segnalazione del 18 maggio 2017 della Polizia cantonale ticinese [atto n. 2e dell'inc. AFC]). Le camere nel periodo dal 2010 al 2012 erano 30, per poi passare a partire dal 2013, a 32 (cfr. citato Modulo 11 - Complementi, pag. 1). Dalle informazioni agli atti risulta che in ogni camera ci sia un unico

letto doppio (cfr. fotografia di una stanza tipo [allegato n. 8 accluso all'atto n. 2 dell'inc. AFC]) e che dette stanze vengano utilizzate dalle « professioniste » esercitanti la prostituzione (cfr. citato rapporto di segnalazione). È inoltre incontestato, che durante detti periodi fiscali queste professioniste hanno erogato delle prestazioni erotiche. Come già rilevato dal Tribunale (cfr. consid. 5 del presente giudizio), qui litigiosa è l'attribuzione alla società ricorrente delle cifre d'affari relative alle prestazioni erotiche erogate dalle predette professioniste. In tale contesto, si pone innanzitutto la questione a sapere se, dal punto di vista dell'IVA, sono le professioniste che lavorano nel club o la stessa società ricorrente che lo gestisce a dover essere qualificato di fornitore delle prestazioni erotiche. Per rispondere a tale quesito occorre stabilire se le professioniste hanno svolto o meno le loro attività a titolo « indipendente », agendo verso l'esterno in proprio nome (cfr. consid. 5.2 e 5.3.4 del presente giudizio). Decisivo è come l'offerta delle prestazioni erotiche viene oggettivamente percepita dal pubblico, rispettivamente da una persona terza neutrale. Il punto di partenza per l'esame di questo aspetto oggettivo è di norma il sito internet (cfr. consid. 5.3.5 del presente giudizio).

E. 6.2

In tale frangente, il Tribunale deve dunque in primis esaminare quanto risultante dal sito internet della società ricorrente, alla luce delle constatazioni dell'autorità inferiore e degli altri elementi agli atti.

E. 6.2.1

Di fatto, con l'esame del contenuto del sito internet della società ricorrente (« [indirizzo sito internet] ») l'autorità inferiore ha constatato e ritenuto quanto segue (cfr. decisione impugnata, consid. 5.2.1; decisione del 12 settembre 2019, consid. 5.2.1-5.2.4): la pagina di accesso del sito internet della ricorrente si presenta con il logo dell'impresa, costituito dal nome « D. _____ », accanto al quale appaiono la raffigurazione di una donna e la scritta « almeno 18 anni » in diverse lingue. Una volta effettuato l'accesso, si apre la pagina principale, nella quale vengono mostrate le diverse rubriche e alcune foto delle ragazze. Su ogni pagina del sito viene indicato il numero di ragazze presenti nella casa (« 20 ragazze presenti in questo momento »). Nelle rubriche « Girls » e « servizi speciali », la ricorrente presenta dapprima le « sue ragazze », raffigurandole in bianco e nero e assegnando loro uno pseudonimo, e pubblicizza in seguito i servizi offerti dalle stesse: « C. _____ organizza per ogni occasione esclusive compagnie per il gentleman esigente. Siete alla ricerca di un'avventura erotica? Lasciatevi sedurre oppure date libero sfogo alle vostre fantasie, e dame di compagnia mozzafiato vi accompagneranno con piacere nei vostri viaggi di esplorazione ». In generale viene più volte accentuata l'appartenenza delle professioniste alla società ricorrente (« tête-à-tête con le nostre ragazze »; « momenti esclusivi con le nostre ragazze »), per cui da un punto di vista esterno apparirebbe evidente che essa era interessata a presentare, per mezzo del suo sito internet, le « sue ragazze », al fine di invogliare potenziali clienti ad entrare nel locale, e di conseguenza a generare un maggior profitto. Anche all'interno la ricorrente si proporrebbe tramite le sue ragazze. Dalla rubrica « Jobs, collabora con noi » si evincerebbe infatti che essa non si limiterebbe ad offrire alle ragazze i suoi locali per permettere loro di esercitare la propria attività (« sei libera di scegliere la tua clientela, nessun obbligo da parte nostra! »), bensì si impegnerebbe anche a promuovere la collaborazione con le professioniste, facilitando le stesse ad ottenere i permessi di lavoro (« ti otteniamo un regolare permesso di lavoro »). L'annuncio di lavoro non sarebbe quindi pensato per pubblicizzare la messa a disposizione delle camere, bensì

per reclutare le ragazze e quindi per promuovere le prestazioni erotiche offerte nei locali della ricorrente. L'attività della ricorrente sarebbe dunque strettamente legata a quella delle ragazze, in quanto facilitando loro l'accesso all'esercizio delle prestazioni erotiche, essa potrebbe approfittare di un maggior numero di clienti. In nessuna parte del sito si trovano i dati di contatto delle professioniste, per cui i clienti ignorano le loro coordinate. Per una riservazione vengono mostrati unicamente l'indirizzo elettronico (« [indirizzo elettronico 1] ») e il numero di telefono della ricorrente. Questi dati si trovano in tutte le pagine del sito, nella finestra sotto la quale vengono indicati gli orari di apertura e il numero di ragazze presenti nella casa. Da un punto di vista esterno apparirebbe quindi evidente che questo indirizzo elettronico è stato creato unicamente per poter fissare un incontro erotico tra il cliente e le professioniste. Per altre richieste o informazioni ci si può infatti rivolgere all'altro indirizzo elettronico (« [indirizzo elettronico 2] »). In base alle informazioni contenute nel sito internet occorrerebbe quindi concludere che almeno per un primo appuntamento con le ragazze serve l'intermediazione della ricorrente, tramite mail o mediante presa di contatto diretta entrando nel locale. Gli spazi commerciali affittati dalla ricorrente alle professioniste verrebbero usati dalle ore 13h00 alle ore 01h00 per svolgere la propria attività, ciò che corrisponderebbe agli orari di apertura e di chiusura degli edifici della ricorrente. In una certa misura le ragazze sarebbero quindi dipendenti dalle istruzioni e dall'organizzazione messa in atto dalla ricorrente. Nel sito internet della ricorrente verrebbero pubblicizzate le prestazioni erotiche delle professioniste (« Siete alla ricerca di un'avventura erotica? Lasciatevi sedurre oppure date libero sfogo alle vostre fantasie, e dame di compagnia mozzafiato vi accompagneranno con piacere nei vostri viaggi di esplorazione », « le dame di compagnia di C._____ sono attraenti, istruite, aperte al mondo e si sentono assolutamente a proprio agio in ogni circostanza grazie ad un ambiente accogliente, discreto e soprattutto all'unica licenza ufficiale della regione quale casa a luci rosse »), mentre le stesse non apparirebbero in nessun modo verso l'esterno. Sulla base di tali elementi, l'autorità inferiore ha ritenuto che la presentazione del sito internet come parlante a sfavore di un'indipendenza delle professioniste ai sensi della LIVA, lasciando apparire verso l'esterno l'offerta di prestazioni erotiche come proveniente dalla stessa società ricorrente (cfr. decisione impugnata, consid. 5.2.2-5.2.5 e 5.3).

E. 6.2.2

A tal proposito, il Tribunale non può fare a meno di rilevare in primis come le constatazioni dell'autorità inferiore risultino qui oggettivamente corrette e in linea con la giurisprudenza in materia di prestazioni erotiche, in presenza di un sito internet (cfr. consid. 5.3.5 del presente giudizio con riferimenti giurisprudenziali ivi citati). Le indicazioni fornite dall'autorità inferiore trovano infatti riscontro negli atti dell'incarto, in particolar modo negli atti n. 2a-2b dell'inc. AFC riportanti il contenuto della pagina internet della società ricorrente (« [indirizzo sito internet] ») in data 13 dicembre 2012 - ovvero antecedentemente al controllo fiscale esperito dall'autorità inferiore nei mesi di maggio e agosto 2016, luglio 2017 - e in data 14 giugno 2016 (sito internet che attualmente non risulta più reperibile). La pubblicizzazione e la presentazione delle professioniste quali ragazze della « C._____ » (« dame di compagnia di C._____ », rispettivamente quali ragazze della società ricorrente (« nostre ragazze »; « Girls »), lascia infatti intendere che le stesse - perlomeno in apparenza - siano parte integrante del postribolo e dunque dell'organizzazione della ricorrente. A ciò si aggiunge il fatto che nel sito internet non si trova alcun dato di contatto delle singole professioniste, bensì unicamente della ricorrente. Su tutte le pagine del sito internet vengono infatti indicati un numero di telefono e due

indirizzi di posta elettronica di contatto per la riservazione di un incontro/un evento (« [indirizzo elettronico 1] ») e/o per la richiesta di informazioni (« [indirizzo elettronico 2] ») della stessa società ricorrente. Detto sito internet non fornisce poi alcuna informazione specifica in merito alle singole professioniste (nominativi, età, prestazioni erotiche, prezzi, ecc.), bensì unicamente una loro descrizione standard. Di fatto, il sito internet invita esplicitamente gli avventori a contattare il club via e-mail o per telefono per informazioni e/o riservazioni (« [...] contattaci via mail o tel [...] »), ciò che lascia presupporre verso l'esterno che è la stessa ricorrente - in qualità di gestore del postribolo - a rispondere e fornire informazioni specifiche sulle professioniste (nominativi, età, ecc.) e sulle prestazioni erotiche da esse offerte (tipo di prestazione, prezzo, durata, ecc.), perlomeno in un primo momento. Detto sito internet lascia peraltro intendere che è la stessa ricorrente ad organizzare gli eventi speciali e/o gli incontri (« [...] I NOSTRI SERVIZI, C. _____, organizza per ogni occasione esclusive compagnie per il gentlemen esigente [...] »). Sulla base delle informazioni contenute nel sito internet, verso l'esterno la società ricorrente risulta dunque apparire come l'intermediaria tra le professioniste e i clienti in cerca di prestazioni erotiche. Ulteriore elemento che lascia propendere verso tale conclusione è senz'altro l'indicazione degli orari di apertura del club (« Aperto tutti i giorni dalle 13:00 alla 01:00. Venerdì e Sabato fino alle 02:00 »), che lascia intendere agli avventori del sito internet che le professioniste esercitano la loro attività durante la fascia oraria di apertura del postribolo, dipendendo quindi in un certo modo dall'organizzazione messa in atto dalla società ricorrente. In tali circostanze, il Tribunale è di avviso che l'immagine d'insieme che scaturisce oggettivamente dal sito internet della società ricorrente verso l'esterno è che nei suoi locali vengano offerte delle prestazioni erotiche, rispettivamente che l'offerta di prestazioni erotiche sia riconducibile alla sua attività imprenditoriale. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il fatto che per ovvie ragioni, le prestazioni erotiche non vengano (non possano essere) erogate fisicamente dalla società ricorrente quale persona giuridica, bensì esclusivamente dalle professioniste, non è qui influente. In effetti, a lui solo tale elemento non permette in alcun modo di ritenere che dal punto di vista dell'IVA le professioniste agiscano verso l'esterno quali indipendenti ai sensi dell'art. 10 cpv. 1 lett. b LIVA e dell'art. 20 cpv. 1 LIVA (cfr. sentenza del TF 2C_1001/2015 del 5 luglio 2016 consid. 4.2). Determinante ai fini dell'IVA è infatti come l'offerta di prestazioni erotiche viene oggettivamente percepita da una persona terza neutrale e non tanto le modalità di lavoro delle professioniste (cfr. consid. 5.3.5 del presente giudizio). Ora, la libertà e l'autonomia delle professioniste nell'esercizio della prostituzione è poi piuttosto legata a delle esigenze legali e di protezione delle stesse ragazze. In effetti, dal punto di vista legale - come giustamente rilevato dall'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, consid. 5.2.2) - le professioniste devono essere libere di decidere se esercitare la prostituzione, se accettare un incarico e a quali condizioni/prezzi. In caso contrario, la ricorrente arrischierebbe di rendersi infatti colpevole di incoraggiamento alla prostituzione. Ciò però non è verosimilmente qui il caso, tant'è che né l'autorità inferiore, né lo scrivente Tribunale mette in dubbio l'operato della società ricorrente in conformità della legge.

E. 6.2.3

Ciò sancito, il Tribunale rileva poi che quanto risultante dal sito internet - ovvero, la volontà della società ricorrente di esercitare un'attività imprenditoriale connessa all'attività delle professioniste - si evince altresì da altri elementi agli atti, così giustamente indicato dall'autorità inferiore nella sua risposta del 7 gennaio 2021. Da un esame del doc. N prodotto dalla stessa ricorrente risulta infatti chiaramente ch'essa negli anni 2010-2016 ha

sempre richiesto ed ottenuto l'apposita autorizzazione a gestire il postribolo denominata « [...] Accordo convenzione d'autorizzazione all'esercizio di un postribolo [...] », indicando nelle relative richieste un numero di trenta ragazze. Da ciò si evince che fin dall'inizio della sua attività imprenditoriale, lo scopo della società ricorrente non era quello di gestire un semplice locale d'incontri con messa a disposizione delle camere alle professioniste, bensì di creare un'impresa nella quale viene svolta l'attività di prostituzione. Ora è qui palese che senza l'ausilio delle professioniste un postribolo non ha alcuna ragione di esistere, lo stesso per l'appunto essendo un luogo di incontri tra adulti in cerca di prestazioni erotiche. Come indicato dall'autorità inferiore, la società ricorrente ha altresì assunto importanti oneri di carattere amministrativo e pecuniario, poiché funge da rappresentante fiscale delle persone che esercitano l'attività di prostituzione nella sua struttura, incassando un dovuto mensile a titolo di acconto per le imposte e tasse dovute dalle stesse (cfr. formulari annuncio postribolo anni 2010-2011 di cui al doc. N prodotto dalla ricorrente). Si può dunque ritenere che, in qualità di garante dell'imposta, essa ha una certa visione generale sull'incasso delle professioniste, ciò che costituisce un ulteriore indizio a favore dell'unità d'impresa. A ciò si aggiunge poi l'aspetto esterno ed interno del postribolo, così come risultante dalle fotografie agli atti e accluse quali allegati 2-8 al rapporto di revisione del 4 novembre 2017 dell'autorità inferiore (cfr. citate fotografie di cui all'atto n. 2 dell'inc. AFC), che lascia intendere al pubblico che le professioniste siano le « ragazze della C. _____ ». Anche tale elemento costituisce un ulteriore indizio a favore della tesi secondo cui le professioniste, perlomeno verso l'esterno, fanno parte integrante dell'organizzazione della società ricorrente.

E. 6.2.4

Gli elementi che precedono lasciano ritenere che verso l'esterno è la società ricorrente ad offrire le prestazioni erotiche e dunque ad apparire come la fornitrice di tali prestazioni (cfr. consid. 5.3.5 del presente giudizio). Verso l'esterno, le professioniste risultano poi essere parte integrante della sua organizzazione, formando con essa un'unità d'impresa (cfr. consid. 5.4 del presente giudizio). Dal punto di vista dell'IVA, tali elementi conducono infatti a ritenere che la società ricorrente è la sola ad esercitare un'attività indipendente.

E. 6.3

Ciò rilevato, il Tribunale deve ora esaminare le censure e i mezzi di prova prodotti dalla società ricorrente, che contesta recisamente le conclusioni alle quali è giunta l'autorità inferiore.

E. 6.3.1.1

Nel suo gravame, la ricorrente censura in sostanza che l'autorità inferiore - fondandosi unicamente sul contenuto del sito internet e su alcune fotografie, senza verificare le effettive modalità di lavoro delle professioniste - avrebbe accertato la fattispecie in maniera inesatta e incompleta. Essa sostiene infatti che dal punto di vista dell'IVA le professioniste eserciterebbero un'attività indipendente, sicché le cifre d'affari da esse conseguite con le prestazioni erotiche andrebbe attribuite a quest'ultime (cfr. ricorso 20 novembre 2020, pagg. 3 segg.).

E. 6.3.1.2

Più nel dettaglio, per quanto concerne il sito internet, la società ricorrente ne contesta la presa in conto da parte dell'autorità inferiore, sostenendo che lo stesso sarebbe stato creato per pubblicizzare il locale d'incontri « C. _____ », ma che di fatto - come confermato

dalla ditta che ha realizzato il sito internet (cfr. doc. O) - costituirebbe una mera « bozza iniziale », mai aggiornata e successivamente disattivata, che oggi non esiste più. Il sito internet non sarebbe dunque strumentale rispetto alla promozione pubblicitaria delle prestazioni delle professioniste, che di fatto decidevano liberamente se e come farsi pubblicità. Peraltro, la ricorrente asserisce che detto sito internet non fornirebbe alcuna informazione sulle singole professioniste (nessuna foto pubblicata delle ragazze e numero di ragazze presenti mai aggiornato), le prestazioni concrete da loro offerte e il loro prezzo. La ricorrente indica poi che quand'anche un cliente fosse inizialmente stato tratto in errore dalla dicitura « le nostre ragazze » o le « nostre dame di compagnia » presente a suo tempo sul sito internet, sin dal primo contatto con le professioniste lo stesso avrebbe dovuto necessariamente capire la situazione reale: la società ricorrente si limitava a gestire il locale d'incontri e quindi a mettere a disposizione un'infrastruttura, mentre le uniche erogatrici e responsabili delle prestazioni erotiche erano le professioniste (cfr. ricorso 20 novembre 2020, pagg. 7 seg.).

E. 6.3.1.3

A sostegno del carattere indipendente dell'attività delle professioniste, la società ricorrente sottolinea ch'esse pubblicizzavano liberamente le proprie prestazioni, disponevano di una propria clientela ed entravano in contatto con dei clienti anche al di fuori della « C. _____ » e dei suoi orari di apertura. Esse si facevano carico del rischio aziendale. Infatti, le ragazze che frequentavano la struttura (camere e eventualmente « C. _____ ») erano, in qualità di libere professioniste, libere di decidere se, quando e dove lavorare, che prezzi applicare in completa autonomia, se frequentare o meno « C. _____ », assumendosi da sole il rischio economico e aziendale derivante dalla strategia scelta. Esse si limitavano ad affittare le camere con regolare contratto di locazione. Esse erano altresì libere di decidere se accettare o meno un incarico, nonché di organizzare in modo autonomo lo svolgimento del loro lavoro. Non ricevevano dalla ricorrente alcuna direttiva e/o istruzione. Peraltro, la ricorrente non avrebbe mai partecipato in nessun modo agli utili realizzati dalle professioniste. A comprova dell'indipendenza delle professioniste essa ha prodotto le dichiarazioni rilasciate da nove professioniste (cfr. doc. G) che sarebbero state attive presso di lei anche negli anni oggetto del controllo IVA e le dichiarazioni giurate di due ragazze (cfr. doc. L) rilasciate a comprova della loro veridicità dinanzi ad un pubblico notaio, nonché alcuni campioni di pubblicità su siti erotici (cfr. doc. M; cfr. ricorso 20 novembre 2020, pag. 6 seg.). Ad ulteriore comprova della loro indipendenza, la ricorrente sottolinea infine che le stesse erano identificate ai fini dell'AVS come lavoratrici indipendenti ed erano assoggettate alle imposte dirette in qualità di lavoratrici indipendenti, così come si evincerebbe dagli esempi di decisione di fissazione dei contributi AVS/AI/IPG per indipendenti (cfr. doc. H) e di decisione di tassazione (cfr. doc. I) riguardanti due professioniste, da lei prodotte (cfr. ricorso 20 novembre 2020, pagg. 6 seg.).

E. 6.3.2

Sennonché tali argomentazioni non possono essere qui seguite dallo scrivente Tribunale per i motivi seguenti.

E. 6.3.2.1

Più concretamente, per quanto attiene alla dichiarazione del 19 novembre 2020 della società E. _____ di cui al doc. O, ovvero l'azienda che - secondo quanto indicato dalla ricorrente - si sarebbe occupata dell'allestimento del sito internet, il Tribunale deve constatare che si

tratta di un atto allestito posteriormente al controllo fiscale esperito dall'autorità inferiore nel 2016, sicché la sua forza probante è ridotta, motivo per cui non vi è luogo di tenerne conto (cfr. [per analogia] sentenza del TAF 2934/2011 del 28 novembre 2012 consid. 2.4.2 [ambito doganale]). Peraltro, ciò che la ricorrente voleva al momento della creazione del suo sito internet è meno decisivo, per la questione qui litigiosa, che il risultato ch'essa ha creato in termini di « Aussenaufritt ». Ad ogni modo, che detto sito internet rappresenti o meno una « mera bozza iniziale » come asserito dalla società ricorrente, nulla cambia al fatto che - così come risultante dagli estratti delle pagine internet di cui ai docc. 2a e 2b dell'inc. AFC (cfr. consid. 6.2.1 e 6.2.2 del presente giudizio) - lo stesso era attivo ed accessibile al pubblico almeno fino al controllo fiscale esperito nel maggio e agosto 2016, luglio 2017 dall'autorità inferiore. Ciò significa che in tale periodo un terzo neutrale interessato al postribolo poteva avere accesso alle informazioni ivi contenute e oggettivamente presupporre che era il gestore del postribolo - e dunque la società ricorrente - ad offrire le prestazioni erotiche delle « sue » ragazze, vista la pubblicizzazione che ne veniva fatta.

E. 6.3.2.2

Che tale sito internet non indichi in dettaglio e in maniera esplicita le prestazioni erotiche erogate dalle professioniste, il loro prezzo e i nominativi delle professioniste che le offrono, non è qui influente. Come visto (cfr. consid. 6.2.1 e 6.2.2 del presente giudizio), il sito internet pubblicizza infatti in maniera generica le professioniste, invitando esplicitamente gli avventori a contattare il club via e-mail o per telefono per informazioni e/o riservezioni (« [...] contattaci via mail o tel [...] »), indicando due indirizzi di posta elettronica e un unico numero di telefono riconducibili al club stesso e non alle singole professioniste, ciò che lascia presupporre che sarà la società ricorrente a rispondere e non una professionista in particolare, perlomeno in un primo momento. Detto sito internet lascia altresì intendere che è il club stesso ad organizzare eventi speciali e/o gli incontri (« [...] I NOSTRI SERVIZI, C._____, organizza per ogni occasione esclusive compagnie per il gentlemen esigente [...] »). Dagli altri elementi presenti sul sito internet, risulta dunque oggettivamente che sia la ricorrente a promuovere le professioniste verso l'esterno. Nulla cambia al riguardo quanto risultante dagli estratti pubblicitari di cui al doc. M prodotto dalla ricorrente. In effetti, detti esempi di pubblicità su siti erotici - a prescindere dalla questione a sapere se si riferiscano a delle professioniste che hanno effettivamente locato una stanza alla ricorrente - dimostrano unicamente che alcune professioniste hanno pubblicizzato le loro prestazioni anche in maniera autonoma. Ciò non esclude tuttavia che detta pubblicizzazione sia avvenuta anche tramite il sito internet della società ricorrente. A tal proposito, si può ricordare nuovamente che lo status di persona indipendente delle professioniste dal punto di vista dell'AVS e delle imposte dirette non è di ostacolo a che dal punto di vista dell'IVA le prestazioni erogate da dette persone siano imputabili alla società che - come la ricorrente - appare verso l'esterno come il fornitore di tali prestazioni (cfr. consid. 5.3.3 del presente giudizio).

E. 6.3.2.3

Per quanto attiene poi alle nove dichiarazioni di cui al doc. G rilasciate tra il 27 settembre 2019 e il 6 ottobre 2019 dalle professioniste - peraltro di medesimo contenuto standardizzato verosimilmente preparato dalla stessa ricorrente, sul quale le professioniste hanno selezionato le frasi corrispondenti al loro caso - e alle due dichiarazioni giurate di cui al doc. L rilasciate il 19 novembre 2020 da due professioniste - di contenuto identico - il Tribunale deve constatare che anche in questo caso si tratta di dichiarazioni posteriori al

controllo fiscale esperito dall'autorità inferiore nei mesi di maggio e agosto 2016, luglio 2017, il cui valore probatorio è ridotto. Che si tratti di dichiarazioni di ragazze che hanno lavorato durante i periodi fiscali oggetto delle riprese fiscali o di dichiarazioni rilasciate dinanzi ad un notaio, rimane il fatto che le stesse sono state rilasciate dopo l'avvio della procedura dell'autorità inferiore. Ad ogni modo, ch'esse abbiano lavorato autonomamente e liberamente, organizzando in maniera autonoma il loro lavoro, decidendo se accettare o meno un incarico, fissando loro stesse il prezzo delle prestazioni erotiche da essere offerte, assumendone il rischio aziendale, ecc. non costituisce qui un elemento decisivo. Come già rilevato (cfr. consid. 6.2.2 del presente giudizio), la libertà nell'esercizio della loro attività è soprattutto legata a delle esigenze legali e di protezione delle stesse professioniste, in quanto l'incoraggiamento della prostituzione costituisce un reato penale. Che le professioniste siano dunque libere di esercitare autonomamente la prostituzione, non ha dunque nulla di sorprendente. Ch'esse abbiano erogato prestazioni erotiche anche all'esterno del postribolo, è poi qui ininfluenza. Rimane il fatto che tali prestazioni venivano altresì da loro erogate all'interno del postribolo. Analogo discorso vale altresì circa l'argomento che la società ricorrente non avrebbe partecipato in alcun modo al conseguimento del reddito delle professioniste.

E. 6.3.2.4

In merito invece agli esempi di decisione di fissazione dei contributi AVS/AI/IPG per indipendenti (anni 2013/2014/2015) di cui al doc. H e dagli esempi di decisione di tassazione (anni 2013/2014/2015) di cui al doc. I riguardanti due professioniste, il Tribunale rileva che anche questo elemento non gli è di alcun soccorso. Quand'anche dal punto di vista delle assicurazioni sociali e delle imposte dirette, le professioniste risultino esercitare un'attività indipendente, ciò non significa automaticamente che le stesse vadano considerate come indipendenti anche dal punto di vista dell'IVA (cfr. consid. 5.3.3 del presente giudizio). In materia IVA è infatti decisivo il modo in cui l'offerta al pubblico viene oggettivamente percepita da una persona terza neutrale e non tanto chi fornisce concretamente la prestazione (cfr. consid. 5.3.5 del presente giudizio). Ora, come visto (cfr. consid. 6.2.1-6.2.3 del presente giudizio), l'immagine complessiva della società ricorrente scaturita dal sito internet e dagli altri elementi dell'incarto lascia pensare che le professioniste abbiano erogato le prestazioni erotiche come dipendenti del postribolo.

E. 6.3.2.5

Riguardo in particolare all'argomentazione della ricorrente circa la fascia oraria di apertura della « C. _____ » e la libertà delle professioniste di incontrare clienti anche al di fuori di tale fascia oraria, il Tribunale rileva quanto segue. Nel suo gravame, la ricorrente sottolinea che la fascia oraria di apertura del postribolo non sarebbe stata da lei stabilita, bensì dal Comune mediante il documento « Accordo convenzione d'autorizzazione all'esercizio di un postribolo » (cfr. doc. N). Detto accordo non concernerebbe le camere, locate a parte e indipendentemente dalla frequentazione della « C. _____ », all'interno delle quali le professioniste sarebbero state libere di esercitare durante tutta la fascia oraria consentita dalla legge (10h00 - 03h00). Essa sottolinea che le ragazze potevano incontrare clienti anche al di fuori dei locali da lei gestiti e accompagnarli in automobile e/o in luoghi di loro scelta, così come risultante dalle loro dichiarazioni (cfr. docc. G e L; cfr. ricorso 20 novembre 2020, pagg. 6 seg.). A tal proposito, come già sancito (cfr. consid. 6.3.2.2 del presente giudizio), il Tribunale ribadisce innanzitutto come le dichiarazioni delle professioniste non siano qui influenti, le stesse essendo state allestite successivamente al

controllo fiscale esperito dall'autorità inferiore nel maggio e agosto 2016, luglio 2017. Ciò premesso, alla stregua dell'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, consid. 5.2.4), il Tribunale rileva come la limitazione organizzativa delle professioniste non sia tanto legata alla fascia oraria imposta dalla legge, quanto alla disponibilità degli spazi liberi all'interno dei suoi locali. Come indicato dall'autorità inferiore e risultante dal rapporto di segnalazione dell'8 maggio 2017 della Polizia cantonale ticinese agli atti (cfr. atto n. 2e dell'inc. AFC), la struttura è infatti composta da trenta camere con un unico letto per un totale di sessanta posti letto, le quali vengono utilizzate dalle professioniste per erogare le prestazioni erotiche e per dormire. Nel periodo 2010-2015, in undici occasioni, all'interno della struttura la stessa avrebbe censito un minimo di undici e un massimo di trentacinque professioniste. In tale contesto, non si può negare che, mediante la stipulazione di contratti di locazione, la presenza delle professioniste viene organizzata dalla società ricorrente in modo tale da soddisfare al meglio le esigenze dei clienti e da ottenere la massima occupazione possibile delle camere. Ne consegue che le professioniste devono inevitabilmente sottostare - in una maniera o l'altra - al regolamento interno della società ricorrente, ciò per quanto attiene alla disponibilità delle stanze e agli orari di apertura (cfr. in tale senso, sentenza del TF 2C_1001/2015 del 5 luglio 2016 consid. 4.3.1). Ch'essa abbiano o meno poi fornito prestazioni erotiche anche al di fuori del club e delle camere da essere locate, nulla cambia al riguardo. Rimane il fatto che all'interno del postribolo l'erogazione delle prestazioni erotiche dipende anche dalla capacità e la struttura del locale. Non gli è neppure di soccorso la prassi dell'AFC di cui alla cifra n. 1.1 dell'Info IVA 02 Assoggettamento, nella sua versione in vigore dal 1° gennaio 2010 al 26 novembre 2012, da lei richiamata e sulla base della quale le professioniste andrebbero considerate come indipendenti (cfr. ricorso 20 novembre 2020, pag. 4). Questa prassi generale è infatti stata oggetto di numerose precisazioni giurisprudenziali nell'ambito specifico delle prestazioni erotiche (cfr. consid. 5.3.5 del presente giudizio). Detto in altri termini, nella valutazione del carattere indipendente in correlazione con una prestazione erotica occorre riferirsi ai principi giurisprudenziali sviluppati in tale ambito specifico. In definitiva, alla luce di quanto suesposto, il Tribunale giunge alla conclusione che in concreto non è ravvisabile alcun accertamento inesatto e incompleto della fattispecie da parte dell'autorità inferiore.

E. 6.4

Tutti gli elementi necessari e decisivi sono menzionati e presi in considerazione in modo corretto (cfr. consid. 2.1 del presente giudizio). Nella decisione impugnata, per ogni elemento analizzato dall'autorità inferiore, la stessa ha infatti indicato il motivo per cui ne ha o meno tenuto conto (cfr. decisione impugnata, consid. 5.2.2-5.2.5 e 5.3). Peraltro, nel reputare come sufficienti gli elementi dell'incarto a sua disposizione - in particolare quanto risultante dal sito internet della società ricorrente - per statuire nel merito della vertenza, senza assumere ulteriori prove come invece auspicato dalla ricorrente, l'autorità inferiore non ha fatto che esercitare il suo potere di apprezzamento anticipato delle prove (cfr. consid. 2.3 del presente giudizio). Come detto più volte (cfr. consid. 5.3.5 e 6.2.2 del presente giudizio), dal profilo dell'IVA determinante è come l'offerta viene oggettivamente percepita da una persona terza neutra, motivo per cui l'autorità inferiore non era tenuta ad indagare oltre sulle modalità effettive di lavoro delle professioniste. Del resto, come visto (cfr. consid. 6.3 del presente giudizio), gli elementi probatori prodotti dalla ricorrente non sono tali da inficiare le conclusioni dell'autorità inferiore effettuate sulla base dell'esame del suo sito internet e degli altri elementi figuranti nell'incarto cfr. consid. 6.2.1 del presente giudizio). Ne discende che è a giusta ragione che l'autorità inferiore non ha riconosciuto il

carattere indipendente delle professioniste ai sensi dell'IVA, considerandole come parte integrante della struttura messa in atto dalla società ricorrente (unità d'impresa), di cui quest'ultima appare quale fornitrice delle prestazioni erotiche verso l'esterno ai sensi della giurisprudenza in materia di prestazioni erotiche (cfr. consid. 5.3.5 del presente giudizio). In tale frangente, è altresì corretto che le cifre d'affari realizzate dalle professioniste mediante l'erogazione di prestazioni erotiche sono state conseguentemente attribuite alla ricorrente. Su questo punto, il ricorso va pertanto respinto.

E. 7

Ciò sancito, il Tribunale rileva che le cifre d'affari realizzate dalle professioniste durante i periodi fiscali 2011-2015 - come visto (cfr. consid. 3.2.1 del presente giudizio), l'anno 2010 essendo qui prescritto - così come attribuite alla società ricorrente, sono state ricostruite dall'autorità inferiore ricorrendo ad una stima, e meglio ad una tassazione d'ufficio ai sensi dell'art. 79 cpv. 1 LIVA (cfr. decisione impugnata, consid. 6; decisione del 12 settembre 2019, consid. 6 segg.). Nella misura in cui l'autorità inferiore ha reso verosimile la sussistenza dei presupposti per procedere ad una tassazione d'ufficio (primo stadio), come pure la correttezza della conseguente stima (secondo stadio), spettava alla ricorrente dimostrare con dei documenti giustificativi che le valutazioni svolte dall'autorità inferiore non sono corrette rispettivamente portano a risultati manifestamente errati (terzo stadio; cfr. per i dettagli in merito alla tassazione d'ufficio e all'onere probatorio; sentenza del TF 2C_1077/2012 del 24 maggio 2014 consid. 2.5; [tra le tante] sentenza del TAF A-5551/2019 del 14 gennaio 2021 consid. 2.5.2-2.5.3 e 2.5.6). Sennonché nel suo ricorso la ricorrente non contesta né l'adempimento dei presupposti per una tassazione d'ufficio, né la stima delle cifre d'affari realizzate con le prestazioni erotiche erogate dalle professioniste. In tale frangente, vista altresì l'assenza di errori manifesti, il Tribunale non intravede alcun motivo per attardarsi ulteriormente al riguardo. Ne consegue, che la decisione impugnata va dunque confermata anche su questo punto.

E. 8

Nella misura in cui la cifra d'affari derivante dalle prestazioni erotiche è da imputarsi alla società ricorrente, confermando in tal modo la decisione impugnata, risulta poi che quest'ultima non adempie i presupposti per l'applicazione del metodo delle aliquote saldo (cfr. consid. 5.5 del presente giudizio). L'art. 37 LIVA riserva in effetti (cfr. consid. 5.4 del presente giudizio) questo metodo al contribuente il cui debito d'imposta - calcolato in base all'aliquota saldo determinante nei suoi confronti - non eccede i 109'000 franchi. Ora, la società ricorrente non sostiene che ciò sarebbe qui il caso, se le prestazioni delle professioniste sono ad essa attribuibili (ciò che è qui il caso) e il Tribunale non vede nemmeno (il periodo fiscale 2010 essendo in ogni caso prescritto) che questa disposizione è stata mal applicata dall'autorità inferiore. Ne consegue che la richiesta di annullamento della revoca dell'applicazione del metodo delle aliquote saldo avanzata dalla ricorrente (cfr. ricorso 20 novembre 2020, pag. 9) va qui respinta, con conferma della decisione impugnata pure su questo punto.

E. 9

In definitiva, il ricorso va accolto parzialmente ai sensi del consid. 3.2.1 del presente giudizio, in ragione dell'intervenuta prescrizione per il periodo fiscale 2010. Per il resto il ricorso va invece respinto. Di conseguenza, le spese processuali pari a 12'500 franchi vanno poste parzialmente a carico della ricorrente (cfr. art. 63 cpv. 1 PA; 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]) per un importo - tenuto conto dell'annullamento della ripresa fiscale di 22'322 franchi su un totale litigioso di 740'271 franchi, per una proporzione dunque pari al 3% - pari a 12'120 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF). Detto importo verrà detratto in proporzione dall'anticipo spese di 12'500 franchi versato a suo tempo dalla ricorrente. L'importo rimanente di 380 franchi verrà invece restituito alla ricorrente, ad avvenuta crescita in giudicato del presente giudizio. Nessuna spesa processuale è invece messa a carico dell'autorità inferiore (cfr. art. 63 cpv. 2 PA) Ciò indicato, visto il parziale accoglimento del ricorso, si giustifica altresì l'assegnazione alla ricorrente di un'indennità ridotta a titolo di spese ripetibili pari a 500 franchi, a carico dell'autorità inferiore (cfr. art. 64 cpv. 1 PA; art. 7 cpv. 2 TS-TAF). (Il dispositivo è indicato alla pagina seguente)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.