

BVGer A-593/2024 vom 16. Juli 2025

Bundesverwaltungsgericht, 2025-07-16, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-593_2024

FR: TAF A-593/2024 du 16 juillet 2025

IT: TAF A-593/2024 del 16 luglio 2025

Regeste

Imposta sul valore aggiunto

Erwägungen

E. 1.1

Giusta l'art. 31 della legge sul Tribunale amministrativo federale (LTAF, RS 173.32) e su riserva delle eccezioni di cui all'art. 32 LTAF, qui non date,

A-593/2024 Pagina 5 il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 della legge federale sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021). 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 invocate 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'ineadeguatezza (cfr. art. 49 lett. c PA; cfr.

MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem

Bundesverwaltungsgericht, 3a ed. 2022, 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 ommesso 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'incanto, ecc. (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-620/2023 del 22 luglio 2024

A-593/2024 Pagina 6 consid. 2.2; A-671/2015 del 3 agosto 2020 consid. 2.1; 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; sentenza del TAF A-556/2024 del 26 novembre 2024 consid. 2.2; 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/KAYSER, 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 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 144 II 427 consid. 3.1.3; 133 II 384 consid. 4.2.3 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-556/2024 del 26 novembre 2024 consid. 2.3.1; A-620/2023 del 22 luglio 2024 consid. 5.8 con rinvii; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n. 3.144). Tale modo di procedere non è contrario al diritto di essere sentito garantito dall'art. 29 cpv. 2 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 ([Cost.; RS 101]; cfr. DTF 144 II 427

A-593/2024 Pagina 7 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 del Codice civile svizzero del 10 dicembre 1907 (CC, RS 210), 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] sentenze del TAF A-556/2024 del 26 novembre 2024 consid. 2.3.1; A-620/2023 del 22 luglio 2024 consid. 5.9 con rinvii; A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 2.3.2). Il principio inquisitorio non ha alcuna influenza sulla ripartizione dell'onere probatorio, poiché interviene ad uno stadio anteriore (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-556/2024 del 26 novembre 2024 consid. 2.3.1; A-620/2023 del 22 luglio 2024 consid. 5.9 con rinvii; A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 2.3). 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 146 II 6 consid. 4.2 con rinvii; 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-556/2024 del 26 novembre 2024 consid. 2.3.2; A-620/2023 del 22 luglio 2024 consid. 5.10 con rinvii). Se le prove raccolte dall'autorità forniscono sufficienti indizi dell'esistenza di elementi imponibili, spetta poi di nuovo al contribuente stabilire l'esattezza delle sue affermazioni e sostenere l'onere della prova del fatto che giustifica la sua esenzione (cfr. DTF 133 II 153 consid. 4.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-2888/2016 del 16 giugno 2017 consid. 3.2 con rinvii). Tuttavia, ciò si applica solo se risulta impossibile, nell'ambito della massima inquisitoria e in applicazione del principio del libero apprezzamento delle prove, stabilire i fatti corrispondenti con un grado di verosimiglianza sufficiente alla realtà (cfr. DTF 139 V 176 consid. 5.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-556/2024 del 26 novembre 2024 consid. 2.3.2; A-6526/2020 del 5 luglio 2022 consid. 2.3; A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 2.3 con rinvii).

A-593/2024 Pagina 8

E. 2.5

Ciò nonostante, il Tribunale non arriva, comunque, a comprendere i fondamenti della stima operata dall'autorità inferiore. In prima battuta va infatti rilevato che, la maniera in cui il prezzo medio delle stanze è stato definito, non è – a mente di questa autorità – comprensibile. L'AFC determina tale prezzo considerando un costo di franchi 30.- per la camera standard (stanza con letto e doccia), franchi 65.- per la Superior (stanza con sauna e doccia), franchi 85.- per la 14 (stanza BDSM) e franchi 120.- per la Suite (stanza con vasca idromassaggio e sauna). Ora, come emerge dagli estratti del sito internet dell'epoca (cfr. rapporto di revisione, atto n. 3b inc. AFC), la camera standard viene indicata come gratuita (ovvero, franchi 0.-). Sempre con riferimento alle stanze, questo Tribunale fatica poi a comprendere come le percentuali relative al loro utilizzo (i.e. 45% per la camera standard; 35% per la camera Superior; 10% per la camera 14; 10% per la Suite) sarebbero state determinate, anche se può supporre che, tali indicazioni, facciano parte alle informazioni fornite dalla società ricorrente. Continuando, anche il prezzo medio di una singola prestazione sessuale, ovvero franchi 100.- (prestazione di mezz'ora), sembrerebbe, a mente di

questo Tribunale, essere un prezzo minimo, o perlomeno di partenza, piuttosto che un « prezzo medio », questo viste le tipologie di servizi che venivano offerti nella struttura (i.e. camere con sauna, servizio in camera, camera equipaggiata per le BDSM): è infatti lecito dubitare del

A-593/2024 Pagina 38 fatto che, tali tipologie di servizi, comportassero unicamente una prestazione della durata di mezz'ora e del costo di franchi 100.-. Proseguendo nel ragionamento, l'AFC prende poi la percentuale della cifra d'affari che corrisponde al valore delle locazioni (ovvero, il 33%) e la divide per il costo medio di una camera (ovvero, franchi 57.-), ottenendo così il numero medio di quelli che definisce « pernottamenti » per ogni singolo anno in esame. Tale cifra, viene in seguito ancora divisa per il numero di giorni in cui la struttura era aperta, in moto da ottenere la media di « pernottamenti » per ogni singolo giorno. In tal modo, l'autorità inferiore arriva, quindi, al risultato di 15 pernottamenti giornalieri per ciascuno degli anni fiscali in esame (i.e. 2015/2016 e 2017), mentre, nel caso del dossier parallelo (A-593/2024), l'autorità inferiore arriva al risultato di 23 « pernottamenti » per il 2014, 16 per il 2015, 0 per il 2016 e 17 per il 2017. Dalle informazioni reperite dall'ispettore nel rapporto di revisione, emerge tuttavia che, la struttura, conta 16 stanze (ovvero: 9 standard, 5 Superior, la 14 e la Suite). In tal senso, nuovamente questo Tribunale fatica a comprendere ciò che la cifra media di « pernottamenti » significhi realmente, tenuto soprattutto conto del fatto che, la stessa, nel caso del dossier parallelo, è spesso superiore al numero di stanze di cui dispone la struttura. Nella sua risposta al ricorso, l'autorità inferiore spiega che il « numero medio di pernottamenti giornaliero [è] inteso come una messa à disposizione della stanza sull'arco di una giornata risp. come il numero di ragazze presenti nelle struttura » (cfr. risposta al ricorso del 12 marzo 2024, consid. 2.4). Sulla base del calcolo effettuato, il Tribunale nemmeno arriva a comprendere come, tali pernottamenti, così come calcolati, permetterebbero di definire il numero medio di professioniste presenti nel locale sull'arco di una singola giornata. In sintesi, per il Tribunale, il ragionamento alla base della stima operata dall'autorità inferiore non è dunque comprensibile e sembrerebbe, piuttosto, essere il risultato della combinazione di diverse cifre a disposizione dell'autorità inferiore al fine di raggiungere un risultato plausibile per quest'ultima. Per quanto concerne, poi, il calcolo alternativo proposto dalla ricorrente, lo stesso nemmeno convince lo scrivente Tribunale. Partire infatti dal numero medio di « pernottamenti » e considerare che si tratti del numero di locazioni giornaliere, per poi moltiplicarlo a una cifra minima, per prestazione sessuale, pari a franchi 100.- (secondo il principio : una locazione equivale a una prestazione sessuale) conduce a un risultato che, a mente di questa autorità, sembrerebbe essere nettamente inferiore rispetto a quanto dovrebbe essere nella realtà dei fatti e questo indipendentemente da quanto la società ricorrente intende dimostrare partendo da un ipotesi di 6/7

A-593/2024 Pagina 39 professioniste presenti nel locale per giorno (cfr. consid. 9.3.3 del presente giudizio): agli atti, niente permette di dimostrare che, la cifra di 6/7 professioniste, corrisponda effettivamente alla realtà. Come visto in precedenza, il numero di « pernottamenti », calcolato dall'AFC, non corrisponderebbe al numero di locazione per singolo giorno, ma dovrebbe servire, piuttosto, a dare un'indicazione sul numero di professioniste presenti nel locale, in media, durante l'esercizio. Tale cifra non può dunque essere utilizzata, come fatto dalla società ricorrente, per effettuare il calcolo da essa proposto. Da quanto sopra, nell'impossibilità di poter comprendere le basi di calcolo impiegate

dall'AFC, questo Tribunale non può confermare la stima effettuata dall'autorità inferiore. Il dossier deve dunque essere rinviato all'autorità inferiore affinché, quest'ultima, effettui un nuovo calcolo, comprensibile e che corrisponda il più possibile alla realtà fattuale, richiedendo, se necessario, la collaborazione della società ricorrente (art. 61 PA; sentenza del TAF A-2186/2018 del 25 febbraio 2019 consid. 2.3 con i rinvii). 9.3 Poiché la stima dell'autorità inferiore deve quindi essere rivista (cfr. consid. 9.3. del presente giudizio con i motivi ivi esposti), questo Tribunale considera non necessario esaminare nel dettaglio i numerosi errori di calcolo e le approssimazioni censurate dalla ricorrente, che rendono ulteriormente difficile la comprensione della stima operata dall'AFC (cfr. ricorso del 26 gennaio 2024, punti n. 4-6). A questo proposito, il Tribunale rileva che, quanto esposto dalla ricorrente in sede di ricorso, è fondamentalmente corretto. Effettuando infatti le operazioni matematiche esposte dall'autorità inferiore al punto 1 dell'allegato 1 all'AT (i.e. determinazione degli incassi inerenti le camere occupate dalle « professioniste ») gli importi che emergono dal calcolo ($i=g+h$) non sono corretti, questo per nessuno degli anni d'esercizio in esame. In merito a tale aspetto, l'autorità inferiore sostiene che le divergenze tra i risultati indicati dalla ricorrente e quelli esposti nell'allegato 1 sarebbe da ricondurre all'arrotondamento di alcune cifre impiegate come base di calcolo (cfr. risposta del AFC del 12 marzo 2024 consid. 2.2 e 2.3). Ora, ciò che appare tuttavia pacifico a questo Tribunale, è che l'AFC abbia utilizzato delle basi di calcolo differenti rispetto a quelle esposte nell'allegato 1 dell'AT: diversamente, le varie operazioni matematiche condurrebbero a dei risultati corretti (cfr. lett. b dell'allegato 1 dell'AT). Con riferimento a tale aspetto, va qui rilevato come, seppur l'arrotondamento delle cifre effettuato dall'autorità inferiore potrebbe, potenzialmente, come sostenuto dall'AFC, condurre a un risultato più preciso o favorevole alla ricorrente, tale modo di agire non può essere tutelato. Infatti, i dati, così come esposti nell'allegato 1 dell'AT, impediscono alla ricorrente, ma anche

A-593/2024 Pagina 40 a questo Tribunale, di verificare l'esattezza dei calcoli effettuati dall'autorità inferiore: vi è un chiaro manco di trasparenza che impedisce un esame accurato della stima effettuata dall'AFC. In tal modo, la ricorrente viene così anche privata della possibilità di potersi esprimere con piena cognizione di causa, non permettendole di contestare, in maniera precisa e concreta gli importi a ella imputati. Su questo punto, l'AFC ha mancato al proprio obbligo di motivazione e le spiegazioni fornite nella sua risposta non consentono di ovviare a tale carenza (sentenza del TAF A-5186/2019 del 28 agosto 2020 consid. 1.5-1.6; cfr. consid. 6 del presente giudizio). In occasione della nuova stima della cifra d'affari conseguita dalla ricorrente, incomberà all'autorità inferiore produrre un allegato corretto e completo, che esponga con precisione ed esaustività i calcoli che conducono alla somma oggetto del recupero d'imposta. 9.4 9.4.1 Infine, come ultima censura, la ricorrente (cfr. in particolare la replica del 29 aprile 2024, pag. 7), sostiene che l'atteggiamento dell'AFC non si baserebbe sulle notifiche di tassazione o sulla diffusione di circolari ai vari gestori dei locali erotici, le quali informerebbero i gerenti di essere garanti per la tenuta dell'IVA sulla cifra d'affari conseguita dalle professioniste. Tale aspetto sarebbe contrario al principio della buona fede, rispettivamente alla sicurezza del diritto, nella misura in cui si scosterebbe dalle notifiche di tassazione cresciute in giudicato. Tuttavia, la correzione d'IVA – come indicato sul rapporto di revisione – « si basa, sostanzialmente sul parere espresso dalla Divisione di diritto a tale riguardo. Quest'ultima in effetti è dell'avviso che, nella fattispecie, basandosi sulle informazioni in suo possesso, che vi sono gli elementi per ritenere che gli introiti conseguiti dalle ragazze presenti nella

struttura della società siano da ritenersi cifra d'affari della contribuente, mentre gli importi versati dalla ragazza alla contribuente per l'utilizzo delle camere siano da considerare introiti interni, non imponibili all'IVA ». Prima di tale controllo, non erano disponibili le informazioni in tal senso e la novità sarebbe solo scaturita unicamente dopo il 2019: per cui, per i periodi precedenti, il ricorso dovrebbe essere accolto, questo poiché l'atteggiamento dell'autorità inferiore sarebbe contrario alla buona fede e alla sicurezza del diritto. Per questo motivo, in caso di tassazione di ufficio – modo di procedere che la ricorrente contesta – prima di tale periodo andrebbero ritenute corrette le rimostranze della ricorrente, la quale avrebbe proposto pertinenti prove. 9.4.2 Secondo la giurisprudenza, il principio della buona fede tutela l'amministrato nella fiducia riposta in un'informazione ricevuta dall'autorità o in

A-593/2024 Pagina 41 un suo determinato comportamento suscettibile di destare un'aspettativa legittima, a condizione che (a) l'autorità sia intervenuta in una situazione concreta riguardo a determinate persone, (b) ch'essa fosse competente a rilasciare l'informazione o l'amministrato potesse ritenerla competente sulla base di fondati motivi, (c) che l'amministrato non potesse rendersi conto immediatamente dell'inesattezza dell'informazione ricevuta, (d) che l'amministrato, affidandosi all'esattezza dell'informazione o il comportamento di cui si prevale, abbia preso disposizioni non reversibili senza subire un pregiudizio, infine (e) che la normativa pertinente non sia mutata posteriormente al rilascio dell'informazione da parte dell'autorità (cfr. DTF 143 V 341 consid. 5.2.1; 141 V 530 consid. 6.2; 137 I 69 consid. 2.5.1; 131 II 627 consid. 6.1 con rinvii; sentenze del TF 9C_74/2023 del 16 maggio 2023 consid. 5.3.3.1; 2C_482/2020 del 28 settembre 2021 consid. 4.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-2871/2020 del 16 agosto 2022 consid. 4.6.1 con rinvii). In particolare, il principio dell'affidamento e il divieto di « venire contra factum proprium » emanano dal principio della buona fede sancito dagli art. 9 e 5 cpv. 3 Cost., che istituisce un diritto fondamentale del cittadino ad essere trattato secondo il principio della buona fede da parte degli organi dello Stato. Il divieto del comportamento contraddittorio vieta alle autorità di scostarsi senza motivi oggettivi da una posizione che hanno preso in una determinata fattispecie (cfr. sentenza 2C_706/2018 del 13 maggio 2019 consid. 3.1 e riferimento). In entrambi i casi, il principio della buona fede tutela l'amministrato nei confronti dell'autorità, quando, assolate determinate condizioni, il medesimo abbia agito conformemente alle istruzioni e alle dichiarazioni di quest'ultima. Ora, nel caso di specie, senza che sia necessario dilungarsi eccessivamente oltre, si rileva che l'autorità inferiore non ha mai preso, in alcun modo, posizione nei confronti della società ricorrente circa la fattispecie in esame. D'altro canto, questo Tribunale non vede il motivo per il quale avrebbe dovuto farlo: il motivo per cui la ricorrente è tenuta al pagamento dell'IVA sulla cifra d'affari generata dalle professioniste è da ricondurre unicamente a una corretta applicazione della legge (ovvero, la LIVA). Tale aspetto, non può certamente essere considerato contrario al principio della buona fede: nemmeno richiedeva intervento alcuno da parte dell'autorità inferiore. Incombeva infatti alla ricorrente, una volta avviata la propria attività, di informarsi in merito ai propri obblighi legali relativi alla dichiarazione dell'IVA. Va infatti ricordato alla ricorrente che, il sistema IVA è retto dal principio dell'autotassazione (cfr. DTF 143 II 268 consid. 2.4; 140 II 202 consid. 5.4; 137 II 136 consid. 6.2; cfr. sentenza del TAF A-5246/2023 del

A-593/2024 Pagina 42 14 marzo 2025 consid. 5.1.2). Ciò significa che la tassazione e il pagamento dell'imposta vengono effettuati di principio dal contribuente stesso (cfr.

sentenza del TF 2C_392/2022 del 15 novembre 2022 consid. 3.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-149/2023 del 16 ottobre 2024 consid. 5.5.1). Egli stabilisce l'importo del credito fiscale ed è quindi il solo responsabile del completo ed esatto assoggettamento delle sue operazioni imponibili e del calcolo corretto dell'imposta precedente. La tassazione è considerata conclusa, quando il contribuente consegna all'AFC il rendiconto IVA debitamente compilato (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5061/2014 del 26 ottobre 2015 consid. 5.2 con rinvii; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., pag. 167; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 650 n. 203). Alla luce di quanto finora detto, non si può quindi certamente rimproverare all'autorità inferiore di non avere informato la ricorrente, quando la situazione qui in esame non è altro che il risultato di una corretta imposizione della ricorrente, in piena conformità con la legislazione applicabile. La censura è dunque respinta. 10. In definitiva, il ricorso va parzialmente accolto ai sensi del presente considerando. Nel corso del presente giudizio, si è rilevato che, la stima in sé, effettuata dall'autorità inferiore, non sia comprensibile per questo Tribunale, non permettendo – la stessa – di verificare se la cifra d'affari stimata si basi su elementi adeguati. Su questo punto il ricorso deve quindi essere ammesso (trattato al consid. 9.3 del presente giudizio): incomberà all'autorità inferiore effettuare una nuova stima e produrre un allegato corretto e completo, che esponga con precisione ed esaustività i calcoli che conducono alla somma oggetto del recupero d'imposta (cfr. consid. 9.4 del presente giudizio). La causa è quindi rinviata all'autorità fiscale a tal fine. Per il resto il ricorso va invece respinto e la decisione impugnata confermata. 11. Di conseguenza, le spese processuali pari a franchi 6'000.- 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 del fatto che la ricorrente è da considerarsi vincente solamente in parte nella presente vertenza, questo alla luce del fatto che, la cifra d'affari, seppur calcolata in maniera erronea, dev'esserle comunque attribuita in ragione della sua posizione di

A-593/2024 Pagina 43 fornitrice di prestazioni – pari a 3'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF). Detto importo verrà detratto in proporzione dall'anticipo spese di franchi 6'000.- versato a suo tempo dalla ricorrente. L'importo rimanente di franchi 3'000.- 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 franchi 4'500.-, a carico dell'autorità inferiore (cfr. art. 64 cpv. 1 PA; art. 7 cpv. 2 TS-TAF).

(Il dispositivo è indicato alla pagina seguente)

A-593/2024 Pagina 44 Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:
1. Il ricorso è parzialmente accolto ai sensi dei consid. 10 del presente giudizio. Di conseguenza, la decisione su reclamo del 19 dicembre 2023 è parzialmente annullata e la causa è rinviata all'AFC affinché proceda con un nuovo calcolo ai sensi dei considerandi. Per il resto, il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali di franchi 6'000.- sono poste parzialmente a carico della ricorrente per un importo pari a franchi 3'000.-. Detto importo verrà detratto dall'anticipo spese di franchi 6'000.- da lei versato a suo tempo. L'importo rimanente di franchi 3'000.- verrà restituito alla ricorrente, alla crescita in giudicato del presente giudizio. 3. L'autorità inferiore corrisponderà alla ricorrente l'importo di franchi

4'500.- franchi a titolo di indennità per spese ripetibili, alla crescita in giudizio del presente giudizio. 4. Questa sentenza è comunicata alla ricorrente e all'autorità inferiore.

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

La presidente del collegio: Il cancelliere: Annie Rochat Pauchard Simone Aldi

A-593/2024 Pagina 45 Rimedi giuridici: Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerna, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione (art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 LTF). Il termine è reputato osservato se gli atti scritti sono consegnati al Tribunale federale oppure, all'indirizzo di questo, alla posta svizzera o a una rappresentanza diplomatica o consolare svizzera al più tardi l'ultimo giorno del termine (art. 48 cpv. 1 LTF). Gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF). Data di spedizione:

A-593/2024 Pagina 46 Comunicazione a: – ricorrente (atto giudiziario) – autorità inferiore (n. di rif. (...); atto giudiziario)

E. 3.1

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° gennaio 2015 al 31 dicembre 2018, 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. 3.2.1

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. 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-620/2023 del 22 luglio 2024 consid. 7.2; 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 RÜEGSEGGGER, in: Martin Zweifel et al., *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, 2a ed. 2025 [di seguito: MWSTG-Kommentar 2025], n. 7 ad art. 42 LIVA con rinvii).

E. 3.2.2

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] sentenze del TAF A-620/2023 del 22 luglio 2024 consid. 7.2; A-3678/2016 del 6 agosto 2018 consid. 3.1 con rinvii; BEUSCH, op. cit., pag. 282 seg.; RÜEGSEGGGER, MWSTG-Kommentar 2025, 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 »). Tale termine di prescrizione relativa può essere interrotto – alle condizioni di cui all'art. 42

A-593/2024 Pagina 9 cpv. 2 LTVA – fino al termine di prescrizione assoluta di 10 anni dell'art. 42 cpv. 6 LIVA (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 3.1.1 con rinvii).

E. 3.2.3

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-620/2023 del 22 luglio 2024 consid. 7.2; 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).

E. 3.2.4

In concreto, la ripresa fiscale operata nei confronti della società ricorrente concerne l'IVA relativa ai periodi fiscali 2015-2018 (1° dicembre 2015 al 31 dicembre 2018). Per quanto concerne tali periodi fiscali, il Tribunale constata d'ufficio, così come anche domandato dalla ricorrente, che né la prescrizione assoluta né quella relativa sono intervenute. In tal senso, il credito dell'AFC è dunque, a oggi, interamente esigibile.

E. 4

Ciò sancito, oggetto del litigio è in primo luogo l'attribuzione alla società ricorrente della cifra d'affari realizzata dalle professioniste nei periodi fiscali dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2018 nonché la conseguente ripresa fiscale operata nei suoi confronti. La società insorgente contesta, infatti, detta ripresa fiscale, così come contesta l'attribuzione delle prestazioni erottiche in suo capo, sollevando, nei confronti dell'autorità inferiore, un accertamento arbitrario della fattispecie, sostenendo che, tali prestazioni, andrebbero invero attribuite alle professioniste. Litigiosa è altresì la quantificazione dell'importo attribuito alla ricorrente in relazione all'attività dalle professioniste: l'autorità inferiore avrebbe, infatti, arbitrariamente quantificato la cifra d'affari soggetta a IVA. In tale contesto, per il Tribunale si tratta quindi di verificare se la cifra d'affari generata dalle professioniste debba, o meno, essere imputata alla ricorrente in quanto fornitrice della prestazione ai sensi della LIVA (cfr. consid. 8 del presente giudizio). Una volta appurato tale aspetto, il Tribunale dovrà, dapprima, esaminare se l'autorità inferiore, abbia a giusto titolo, o meno, proceduto con una tassazione d'ufficio nel caso di specie (cfr. consid. 9.1-9.2 del presente giudizio). Successivamente, una volta appurato tale aspetto e in caso affermativo, questa autorità dovrà esaminare se nel quantificare tale importo (i.e. ovvero la stima) l'autorità inferiore sia incorsa in un arbitrio (cfr. consid. 9.3-9.4 del presente giudizio). Infine, questo Tribunale esaminerà le restanti censure sollevate della ricorrente, in particolare il fatto di sapere se l'agire dell'autorità inferiore sia contrario al principio

A-593/2024 Pagina 10 della buona fede (cfr. consid. 9.5 del presente giudizio). A tal fine, qui di seguito verranno dapprima richiamati i principi applicabili alla presente fattispecie (cfr. consid. 5-7 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'assoggettamento 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 franchi 100'000.- 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 A-593/2024 Pagina 11 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; sentenze del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 5.3.1; 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-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 5.3.1; A-3050/2015 del 6 ottobre 2015 consid. 3.1.1 e 3.1.2).

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

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; sentenze del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 5.3.3; 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-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 5.3.3; A-777/2013 del 30 luglio 2014 consid. 2.2.2). Nell'esaminare l'esistenza di un'attività indipendente l'amministrazione fiscale non è

A-593/2024 Pagina 12 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; sentenza del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 5.3.3).

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-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 5.3.4; A-5345/2018 del 3 ottobre 2019 consid. 2.2.3 con rinvii).

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 (« Ausse-nauftritt »), 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-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 5.3.5; A-5345/2018 del 3 ottobre 2019 consid. 2.2.4). 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-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 5.3.5; A-5345/2018 del 3 ottobre

2019 consid. 2.2.4).

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

A-593/2024 Pagina 13 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-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 5.4; JAEGGI/MOLINO, op. cit., pag. 655 segg.; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, pag. 431 n. 51 segg.)

E. 5.5.1

Tra gli obblighi spettanti a ogni contribuente, vi è in particolare quello della tenuta della contabilità (cfr. sentenze del TAF A-4282/2021 del 24 agosto 2022 consid. 2.1.2; A-1336/2020 del 12 ottobre 2021 consid. 3.4.2; A-7088/2016 dell'11 dicembre 2017 consid. 2.3.2). Giusta l'art. 70 cpv. 1 LIVA, il contribuente deve infatti tenere i suoi libri contabili e i pertinenti documenti secondo i principi del diritto commerciale (art. 957 e segg. della legge federale di completamento del Codice civile svizzero, Libro quinto: Diritto delle obbligazioni del 30 marzo 1911 [CO; RS 220]). Il contribuente deve conservare debitamente i suoi libri contabili, i giustificativi, le carte d'affari e i documenti sino alla scadenza del termine assoluto di prescrizione del credito fiscale (art. 70 cpv. 2 LIVA). I fatti aziendali vanno registrati tempestivamente e in maniera cronologica e progressiva, ossia immediatamente dopo il loro realizzarsi e quindi in modo aggiornato. I requisiti dell'obbligo di registrazione sono determinati dal genere e dall'entità dell'attività lucrativa indipendente. Il contribuente deve effettuare le registrazioni delle entrate e uscite in modo completo e veritiero senza possibilità di modifica. Per tutte le entrate e le uscite, oltre alla data del fatto aziendale, in genere vanno indicati anche i nomi del fornitore della prestazione (i.e. prestatore) e del destinatario. Per le uscite va sempre indicato anche il motivo o lo scopo del pagamento (cfr. Info IVA 16 Contabilità e fatturazione [di seguito: Info IVA 16], cifra 1.3). La contabilità delle entrate e delle uscite deve peraltro essere allestita in maniera opportuna e adeguata all'importanza dell'impresa. La tracciabilità e la verificabilità, devono essere garantite in ogni momento. Per verificabilità si intende la possibilità di seguire le operazioni partendo dal singolo giustificativo, risalendo attraverso la contabilità delle entrate e delle uscite fino al rendiconto IVA e viceversa (cfr. Info IVA 16, cifra 4.2.1; cfr. DTF 140 114 consid. 3.4.4; sentenze del TAF A-4282/2021 del 24 agosto 2022 consid. 2.1.1;

A-593/2024 Pagina 14 A-6887/2023 del 21 ottobre 2024 consid. 2.7.4; A-6521/2019 del 29 luglio 2020 consid. 2.2.2 con rinvii).

E. 5.5.2

Giusta l'art. 79 cpv. 1 LIVA, se i documenti contabili non esistono o sono incompleti o se le indicazioni presentate dal contribuente non corrispondono manifestamente alla realtà, l'AFC esegue una tassazione d'ufficio nei limiti del suo potere d'apprezzamento. La determinazione del credito fiscale ha luogo mediante un avviso di tassazione (cfr. art. 79 cpv. 2 LIVA).

E. 5.5.3

Secondo la giurisprudenza, una tassazione d'ufficio si giustifica sostanzialmente in due tipologie di scenario: il primo, quando la tenuta dei libri contabili è insufficiente, ovvero quando sussiste una violazione delle regole formali relative alla tenuta della contabilità tale da rimettere in causa la veridicità materiale dei risultati contabili (cfr. sentenza del TF 2C_265/2018 del 19 agosto 2019 consid. 4.3; sentenze del TAF A-4282/2021 del 24 agosto 2022 consid. 2.2.1; A-6887/2023 del 21 ottobre 2024 consid. 2.7.4; A-2496/2020 del 18 novembre 2020 consid. 2.3.3 con rinvii) come p. es. quando in un'azienda con un'alta liquidità non viene tenuto (o non correttamente) un libro di cassa (i.e. cosiddetta: « prima costellazione »; cfr. sentenza del TAF A-4282/2021 del 24 agosto 2022 consid. 2.2.1). Nel secondo scenario invece, anche laddove vi è una contabilità formalmente corretta, può rivelarsi necessario procedere con una stima. Ciò avviene, in particolare, se le indicazioni presentate dal contribuente interessato non corrispondono manifestamente alla realtà, come p.es. quando i libri contabili non rispecchiano con esattezza la realtà economica dell'impresa o i risultati contenuti in detti libri differiscono sensibilmente dai dati che si basano sull'esperienza e questo senza che il contribuente sia in grado di rendere verosimili le circostanze all'origine di tali differenze (i.e. cosiddetta « seconda costellazione »; cfr. sentenze del TAF A-4282/2021 del 24 agosto 2022 consid. 2.2.1 con rinvii; A-7088/2016 dell'11 dicembre 2017 consid. 2.4.2 con rinvii).

E. 5.5.4

Se le condizioni per eseguire una tassazione d'ufficio sono riunite, l'AFC ha il dovere di far uso del potere d'apprezzamento che le è stato conferito. Le situazioni in cui, un contribuente, non adempie ai doveri che gli sono imposti dalla legge, rispettivamente non fornisce o fornisce delle indicazioni incomplete, insufficienti o errate in merito alla cifra d'affari da lui conseguita, non devono infatti avere come conseguenza una perdita d'imposta (cfr. sentenza del TF 2C_885/2019 del 5 marzo 2020 consid. 6.1; sentenze del TAF A-4282/2021 del 24 agosto 2022 consid. 2.2.2 con rinvii; A-2589/2020 del 3 maggio 2021 consid. 2.5.2 con rinvii).

A-593/2024 Pagina 15

E. 5.5.5

Quando esegue una tassazione d'ufficio, l'AFC sceglie il metodo di stima che le permette di tenere meglio in considerazione delle caratteristiche specifiche del contribuente in esame. Tra i vari metodi di stima, entrano in linea di conto quelli che tendono a completare o ricostruire una contabilità mancante, oppure quelli che si fondano sui dati basati sull'esperienza in rapporto ai risultati parziali e incontestati che derivano dalla contabilità. Le parti probanti della contabilità e i documenti esistenti devono essere presi in

considerazione, per quanto possibile, nella stima e possono altresì servire da base di calcolo (cfr. sentenze del TAF A-2315/2021 del 14 marzo 2023 consid. 2.4.2; A-1336/2020 del 12 ottobre 2021 consid. 3.5.3; A-7088/2016 dell'11 dicembre 2017 consid. 2.5.2 con rinvii; A-6390/2016 del 14 settembre 2017 consid. 2.5.2 con rinvii).

E. 5.5.6

Sulla base delle regole sulla ripartizione dell'onere probatorio (cfr. consid. 2.3 del presente giudizio), incombe all'AFC dimostrare che sono riunite le condizioni per eseguire una tassazione d'ufficio. L'onere della prova, in merito alla sussistenza dei presupposti (« primo stadio »), come pure riguardo alla correttezza della conseguente stima (« secondo stadio »), incombono infatti all'AFC. Qualora i presupposti per una tassazione d'ufficio siano dati, l'eventuale prova che le valutazioni operate dall'AFC non siano corrette, o che portino a risultati manifestamente errati, spetta invece al contribuente (« terzo stadio »): vi è, infatti, un'inversione dell'onere probatorio. Il contribuente che non è tuttavia in grado di dimostrare che il risultato della stima non corrisponde, manifestamente, alla realtà, ne sopporta le conseguenze, le quali non sono altro che il risultato di una situazione giuridica scorretta che egli stesso ha creato (cfr. sentenze del TAF A-4282/2021 del 24 agosto 2022 consid. 2.2.5; A-4963/2020 del

E. 6.1

Il diritto di essere sentito, sancito a livello costituzionale dall'art. 29 cpv. 2 Cost. e a livello procedurale dall'art. 29 PA, implica in particolare il dovere per l'autorità di motivare in maniera chiara la sua decisione, ovvero in modo che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo (cfr. DTF 142 II 49 consid. 9.2; 134 I 83 consid. 4.1; 133 III 439 consid. 3.3). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 143 III 65 consid. 5.2; 142 IV 249 consid. 1.3.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.1).

E. 6.2

Il diritto di far amministrare le prove costituisce anch'esso un aspetto del diritto di essere sentito. Esso presuppone che il fatto da provare sia rilevante, che il mezzo probatorio proposto sia necessario per constatarlo e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti. Conformemente all'art. 33 cpv. 1 PA, l'autorità ammette dunque i mezzi di prova offerti dalla parte se risultano idonei a chiarire i fatti. Questa garanzia costituzionale permette all'autorità di porre un termine all'istruzione, allorché le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione e che essa, 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. L'autorità può dunque rinunciare all'amministrazione di certe prove proposte senza violare il diritto di essere sentito delle parti (cfr. DTF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-2845/2020 del 19 luglio 2021 consid. 2.3 con rinvii; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.2; cfr. ugualmente il consid. 2.3 del presente giudizio).

E. 6.3

A titolo eccezionale, la violazione del diritto di essere sentito può essere sanata nella procedura di ricorso, se i motivi determinanti sono stati adottati in risposta dall'autorità, se il ricorrente ha potuto commentarli in un successivo memoriale e, soprattutto, se il potere d'esame della giurisdizione competente non è più ristretto di quello dell'istanza inferiore (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2). Tale riparazione deve tuttavia rimanere l'eccezione ed è ammissibile, di principio, solo nel caso di una violazione non particolarmente grave dei diritti procedurali della parte lesa. Ciò sancito, una tale riparazione può altresì giustificarsi, anche in presenza di una violazione grave, qualora l'annullamento della decisione impugnata e il rinvio della causa all'autorità inferiore costituiscano una mera formalità e conducano ad un inutile prolungamento della procedura incompatibile con l'interesse delle parti ad una risoluzione celere della vertenza (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 138 I 97 consid. 4.1.6.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.3).

E. 7

Secondo costante giurisprudenza, una decisione è arbitraria se contraddice in maniera palese la situazione di fatto, viola gravemente una norma o un principio giuridico chiaro e incontestato, non è sorretta da ragioni serie e obiettive, non ha né senso né scopo o contrasta in modo intollerabile il sentimento di giustizia e di equità. Non vi è arbitrio per il solo fatto che una soluzione diversa potrebbe essere immaginabile e sembrare addirittura migliore. Una decisione va annullata, in quanto arbitraria, se appare, non solo nella sua motivazione ma anche in relazione al suo esito, manifestamente insostenibile, in aperto contrasto con la situazione reale, gravemente lesiva di una norma o di un principio giuridico chiaro e indiscusso oppure in contraddizione urtante con il sentimento della giustizia e dell'equità (cfr. DTF 148 II 121 consid. 5.2; 142 V 513 consid. 4.2; 140 III 167 consid. 2.1; 138 I 305 consid. 4.3; 134 I 140 consid. 5.4; nonché le sentenze del TF 5A_290/2022 del 7 settembre 2022 consid. 1.3; 8C_727/2017 dell'11 gennaio 2018 consid. 2.2; 4P.212/2004 dell'11 gennaio 2005 consid. 4.1 con i riferimenti).

E. 8.1

In concreto, da un esame degli atti dell'incarto, risulta che la società ricorrente si è occupata della gestione di un postribolo ubicato a (...) denominato (...). Durante il periodo interessato dal controllo fiscale, il locale ha subito una serie di cambiamenti di attività, e meglio: fino a dicembre 2015 il postribolo è stato gestito dalla società (...), mentre, da dicembre 2015 sino a luglio 2017, il locale veniva gestito dalla ricorrente, per poi tornare, a partire da agosto 2017, nuovamente sotto la direzione della sopracitata società anonima (cfr. Rapporto di revisione dell'autorità inferiore e allegati, pag. 1 [cfr. atto. n. 3 inc. AFC]). Dal rapporto di revisione, emerge poi che, durante i periodi fiscali in esame (1° gennaio 2015 - 31 dicembre 2018), la società ricorrente aveva una serie di contratti di locazione (registrati a conto economico sotto la sezione dei costi, cfr. atto n. 3a dell'inc. AFC) per degli appartamenti - utilizzati dalle professioniste come abitazioni temporanee - e per l'intero sedime sito al mappale nr. (...) sul quale si trova il (...) e il (...). In merito alla conformazione di tale sedime, il rapporto di revisione indica che lo stesso è composto da un piano terreno con ricezione, bar, deposito, locale riscaldamento, sauna (non più in utilizzo), ufficio e servizi igienici; al primo e secondo piano, vi sono invece 16 camere, ovvero: 9 camere « standard », 5 camere « superior », una camera denominata « la 14 » e 1 camera « suite ». Dalle informazioni agli atti, risulta che, le camere, differiscono tra loro in funzione dell'allestimento, essendo, alcune di esse, dotate p. es. di sauna o di vasca idromassaggio.

Dagli atti, emerge altresì che dette stanze venivano prevalentemente utilizzate dalle professioniste al fine di esercitare l'attività di prostituzione. Dalla licenza edilizia, rilasciata in data (...), emerge poi come la società ricorrente abbia domandato, in data (...), un cambiamento di destinazione per la particella (...) da « bar + sauna » in « casa d'appuntamenti con bar annesso » (cfr. atto n. 14 dell'inc. AFC). È infine incontestato che, durante i periodi fiscali in esame, le professioniste abbiano erogato prestazioni di natura sessuale all'interno dei locali della ricorrente.

E. 8.2

Come già rilevato dal Tribunale in precedenza (cfr. consid. 4 del presente giudizio), qui litigiosa è innanzitutto la questione dell'attribuzione alla società ricorrente della cifra d'affari realizzata dalle professioniste in correlazione con le prestazioni di natura erotica. In tale contesto, si pone innanzitutto la questione di sapere se, dal punto di vista della LIVA, sono le professioniste a esercitare negli spazi della ricorrente in qualità di indipendenti, oppure se, sempre dal punto di vista della LIVA, è la società ricorrente a dover essere qualificata quale fornitrice di tali prestazioni. Per rispondere a tale quesito, occorre innanzitutto stabilire se le professioniste abbiano svolto o meno la loro attività a titolo « indipendente », agendo quindi verso l'esterno in proprio nome (cfr. consid. 5.3.2 e 5.3.4 del presente giudizio). Decisivo, è come l'offerta di tali prestazioni 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. 8.3

In tale contesto, il Tribunale deve dunque, in primis, esaminare il sito internet della società ricorrente, questo alla luce delle constatazioni dell'autorità inferiore e degli altri elementi agli atti. Di fatto, da un esame del contenuto del sito internet della società ricorrente ([...] così come pubblicato nei periodi fiscali in esame; cfr. gli « screenshot » riportati in allegato al rapporto di revisione, atto n. 3b inc. AFC), l'autorità inferiore ha constatato e ritenuto quanto segue (cfr. decisione su reclamo del 19 dicembre 2023, consid. 5.2.1-5.2.3; decisione del 3 gennaio 2022, consid. 21-23): « nel sito internet della reclamante viene più volte accentuata l'appartenenza delle professioniste al club (...) (il nostro personale professionale e cordiale è a vostra disposizione per richieste anche insolite >, < concedetevi la compagnia delle nostre eleganti e raffinate ragazze sexy che soddisferanno ogni vostro capriccio >, < entrerete in una lounge riservata unicamente a voi dove le nostre cortigiane si presenteranno >) e vengono pubblicizzate le prestazioni erotiche erogate nel club (< l'abbandono ai piaceri sessuali: il luogo ideale dove le tue fantasie erotiche diventano realtà >, < solo le migliori escort sono scelte con criteri rigorosi. Le escort che offrono i loro servizi al (...) sono belle, sensuali e molto curate. L'eccellenza dei loro servizi sarà la vera chiave del vostro piacere >). Pertanto risulta chiaro e lampante che nei suoi locali vengano effettuate prestazioni erotiche da parte di professioniste »; « nel sito internet non si trova alcun dato di contatto delle singole professioniste né vengono fornite informazioni specifiche in merito alle stesse, le quali vengono presentate in modo standardizzato. Gli orari di apertura e chiusura del club (< siamo aperti tutti i giorni dalle 14:00 alle 2:00 >) lasciano intendere che le professioniste esercitano la loro attività durante la fascia di apertura del club, ciò che comporta anche una certa dipendenza delle ragazze dalle istruzioni e dall'organizzazione messa in atto dalla reclamante ». A mente dell'autorità inferiore, l'immagine d'insieme che scaturisce dunque dalla pagina internet, è che sarebbe la

ricorrente ad agire quale intermediaria tra le professioniste e i clienti in cerca di prestazioni erotiche, apparendo dunque - verso l'esterno - quale fornitrice delle prestazioni. Il sito internet si limiterebbe a una descrizione standardizzata e anonima delle professioniste, avvalorando quindi la tesi dell'autorità inferiore. La pagina internet non sarebbe poi stata allestita con lo scopo di pubblicizzare la messa a disposizione di una struttura, bensì sarebbe incentrata a promuovere incontri tra le professioniste e i clienti con l'intento di ottenere delle prestazioni erotiche: pubblicizzando le prestazioni erotiche erogate nel suo locale, la ricorrente approfitterebbe di un maggior numero di clienti. L'affermazione della ricorrente, secondo la quale sarebbe determinante al fine di qualificare l'attività svolte dalle professioniste il momento del versamento della controprestazione da parte del cliente - e non il sito internet - non troverebbe poi riscontro nella presente fattispecie. Anche il fatto che, per forza di cose, le prestazioni stesse verrebbero erogate dalle professioniste, uniche responsabili per la pattuizione e la remunerazione del servizio, sarebbe un aspetto irrilevante ai fini della presente vertenza, questo poiché, il motivo di tale modo di procedere, risiederebbe nell'evitare il rischio per la ricorrente di rendersi colpevole di incoraggiamento alla prostituzione. Nemmeno sarebbe pertinente poi il fatto che, secondo il diritto delle imposte dirette e delle assicurazioni sociali, le professioniste eserciterebbero un'attività indipendente: in materia di IVA, per determinare se un'attività viene esercitata in maniera dipendente o indipendente, non sarebbe rilevante il modo in cui viene strutturato il rapporto contrattuale tra le parti, bensì la realtà economica dei fatti, in particolare come l'offerta viene percepita dal pubblico, ovvero da una persona terza e neutrale. Continuando, a dire dell'autorità inferiore, anche il fatto che le professioniste sarebbero libere di lasciare il numero di telefono ai clienti, nulla cambierebbe in merito all'immagine che scaturisce dall'insieme delle circostanze, questo poiché, almeno per una prima presa di contatto, occorrerebbe passare inevitabilmente dalla ricorrente, ciò che rappresenterebbe un'ulteriore conferma del rapporto di dipendenza delle professioniste. Infine, anche i restanti elementi, come p. es. il fatto che non vi sarebbe una cassa comune o che non vi sarebbe alcun rapporto di lavoro, non sarebbero di sostegno alla tesi della ricorrente, questo poiché, come già detto, ciò che è determinante sarebbe il modo in cui l'offerta viene percepita dal pubblico in generale o da un terzo neutrale. Sulla base di tali elementi, l'autorità inferiore ha quindi ritenuto la presentazione del sito internet come parlante a sfavore di un'indipendenza delle professioniste ai sensi della LIVA, lasciando lo stesso apparire, verso l'esterno, l'offerta di prestazioni erotiche come proveniente dalla società ricorrente stessa.

E. 8.4

Ora, con riferimento alla posizione dell'autorità inferiore, la società ricorrente afferma, sia in sede di reclamo che in sede di ricorso, che ella non agirebbe verso l'esterno in qualità di fornitrice delle prestazioni (cfr. ricorso del 26 gennaio 2024, punti n. 8-9; reclamo del 31 gennaio 2022, punti n. 2.1-3). Dal sito internet non si potrebbe infatti dedurre - contrariamente a quanto sostenuto dall'autorità inferiore - che le professioniste sarebbero delle sue subordinate. La pagina internet permetterebbe infatti di comprendere la tipologia di attività che viene svolta nel club, luogo in cui le coppie sono benvenute, dove si svolgono spettacoli di vario tipo, in cui si possono organizzare feste private, incontri occasionali e dove viene anche svolta l'attività di prostituzione. Il cliente che entra, non pagherebbe la prestazione della professionista direttamente alla cassa - così come avverrebbe in altri club - ma tale importo verrebbe, al contrario, direttamente pattuito e versato alla professionista. Tale aspetto emergerebbe anche dal sito internet, il quale indicherebbe sì un « prezzo consigliato », precisando tuttavia come il prezzo finale andrebbe concordato tra le parti

interessate. Secondo la ricorrente, contrariamente alla sentenza citata dall'autorità inferiore (cfr. sentenza del TAF A-5345/2018 del 3 ottobre 2019 consid. 2.2.2. con rinvii), nel caso in esame, sul sito internet, non sarebbero poi indicati i prezzi dei vari servizi offerti (da concordare direttamente con le professioniste): non esisterebbero né prezzi fissi, né prezzi base, né tantomeno offerte di lavoro. Nemmeno vi sarebbe una partecipazione alla cifra d'affari delle professioniste - diversamente a quanto sarebbe avvenuto nel caso oggetto della sentenza del TAF - le quali resterebbero libere di esercitare la loro professione, in completa libertà, entro gli orari di apertura del locale. Tale aspetto emergerebbe anche dal documento prodotto dalla ricorrente e stilato dalla Divisione delle contribuzioni (cfr. atto n. 14 dell'inc. AFC), il quale esigerebbe, che la persona che intende esercitare l'attività di prostituzione, debba qualificarsi - in Ticino - quale indipendente. Sarebbe quindi la professionista a dover essere tassata - qualora raggiunga il minimo contributivo - sull'IVA e non il postribolo, il quale non avrebbe nessun influsso sulla contrattazione del prezzo, posto come anche le professioniste dovrebbero versare l'importo relativo all'affitto della stanza/sauna qualora volessero usufruirne, in modo indipendente e a loro nome (cfr. replica del 29 aprile 2024, pag. 7). A dire della ricorrente, l'AFC pretenderebbe tuttavia che ella dovrebbe essere imposta sull'IVA per la tariffa che viene, di volta in volta, concordata tra il cliente e la professionista, per una prestazione che viene poi consumata negli spazi corrisposti, sempre di volta in volta, per un importo medio pari a franchi 57.-. Tale importo comprenderebbe l'uso dello spazio per la prestazione, il consumo di acqua e di elettricità, il cambio di lenzuola e suppellettili, il tutto per ogni singolo utilizzo: per entrare in ognuna delle stanze sarebbe, infatti, necessario appoggiare una tessera su un lettore di carte, il credito di franchi 57.- (versato prima alla cassa) verrebbe scalato e così sarebbe possibile accedere alla stanza. Senza credito, non sarebbe semplicemente possibile accedere alle stanze. La pagina internet servirebbe evidentemente ad attirare la clientela, tuttavia dal sito non si potrebbe dedurre nulla in merito alla natura del rapporto tra le professioniste e il gestore del sito internet. Nemmeno esisterebbe una cassa comune e la contribuente - eccezione fatta per il caso in cui il pagamento verrebbe effettuato con carta di credito - la quale non incasserebbe l'importo della prestazione. Con riferimento poi al fatto che il club sarebbe aperto solo in determinate fasce orarie, a dire della ricorrente non vi sarebbe, nemmeno per questo motivo, alcun rapporto di dipendenza: ciò avverrebbe p. es. anche in uno studio di avvocati, tra di loro indipendenti, dove però vi sarebbero degli orari di apertura. La ricorrente non si sarebbe mai occupata di fissare degli orari alle professioniste, le quali sarebbero sempre state libere di scegliere se venire, quando venire e quando andare. Dal sito internet non si potrebbe dedurre il contrario. Gli orari di apertura sarebbero oltretutto fissati dalla legislazione cantonale e non dalla ricorrente stessa. Il locale della ricorrente si distinguerebbe inoltre da quello oggetto nella sentenza del TAF (cfr. sentenza del TAF A-5345/2018 del 3 ottobre 2019) in quanto le professioniste non avrebbero l'obbligo di presenziare, non sarebbero sempre le stesse, eserciterebbero in diversi postriboli, le tariffe sarebbero pattuite direttamente tra il cliente e le professioniste e l'incasso avverrebbe al momento di ogni « salita ». Va poi aggiunto che, le professioniste, che operano nel club della ricorrente, nemmeno dovrebbero avere requisiti particolari per poter esercitare nel locale (i.e. età, particolari caratteristiche, etc.): capiterebbe infatti, non di rado, che i fruitori delle stanze messe a disposizione dalla ricorrente nemmeno sarebbero delle professioniste e che si presenterebbero anche delle coppie, per affittare una stanza. Continuando, il fatto poi che, sul sito internet, i nominativi delle professioniste sarebbero anonimizzati, non permetterebbe di trarre conclusione alcuna. Diverso sarebbe il caso in cui, il sito internet del

locale, descrivesse le professioniste che effettivamente operano nel club, con fotografie reali, con le relative tariffe, le prestazioni specifiche che ciascuna effettua, così come capita in altri centri. Tale sito internet non verrebbe aggiornato da anni, ciò che attesterebbe come non vi sarebbe nessuna relazione tra il gestore e le professioniste, nessuna forma di dipendenza. Le modelle raffigurate sul sito internet non sarebbero infatti delle persone realmente presenti nel club, ma sarebbero esposte sul sito unicamente a scopo illustrativo. Al contrario, le professioniste esterne al club (cfr. sezione del sito internet « Pornostar » atto n. 3b dell'Inc. AFC), ovvero quelle che si recherebbero nei locali della ricorrente per svolgere singoli spettacoli, verrebbero pubblicizzate con fotografie e nominativi reali. Tali professioniste giungerebbero in sede - sempre a dire della ricorrente - per il tramite di un'agenzia di oltre confine, attività che verrebbe notificata al Cantone tramite l'apposito formulario di artiste/ballerine. Tali professioniste si presenterebbero nel club, svolgerebbero lo spettacolo per cui sarebbero state ingaggiate e il gestore pagherebbe il compenso direttamente all'agenzia. Dette professioniste non fornirebbero tuttavia prestazioni di natura sessuale e una volta terminato lo spettacolo, anche il loro impiego terminerebbe. Il pagamento di queste professioniste, esterne al club, verrebbe immesso nella contabilità della ricorrente, poiché di sua spettanza in quanto fornitrice di prestazione. In merito poi alla questione del contatto con i clienti, a dire della ricorrente questo non verrebbe mai da ella creato: la professionista o conoscerebbe il cliente all'interno del locale (cosiddetto « primo contatto ») oppure già lo conoscerebbe da prima, questo poiché detta professionista avrebbe già esercitato in un altro postribolo e si sarebbe accordata con tale cliente per consumare negli spazi della ricorrente. L'interpretazione che viene fatta dall'autorità inferiore, in relazione al sito internet, sarebbe dunque arbitraria. Il cliente medio non potrebbe infatti dedurre dal tale sito che il fornitore delle prestazioni sarebbe la società ricorrente, che neppure apparirebbe sul sito stesso. Fornitrici delle prestazioni sarebbero unicamente le professioniste, singolarmente, che opererebbero quali indipendenti. Dai libri contabili emergerebbe infatti come sarebbe la ricorrente a incassare gli affitti delle camere, dagli spettacoli e dalla vendita del bar. I clienti pagherebbero l'entrata per conoscere le professioniste e seguire gli spettacoli delle professioniste esterne o/e spettacoli privati. Nelle uscite figurerebbero i pagamenti del personale della ricorrente, ossia delle donne delle pulizie, baristi, dei cassieri e del gerente. Il fatto che la ricorrente non fornirebbe poi il numero di telefono delle professioniste sarebbe legato a un motivo privacy: tuttavia le professioniste resterebbero libere di farlo. Inoltre, di principio, non giungerebbero chiamata alla ricezione del postribolo in quanto il cliente, di norma, riceverebbe il recapito telefonico personale direttamente dalla professionista e non vi sarebbero dunque ingerenze alcuna da parte del club. L'interesse della ricorrente sarebbe quello di affittare le stanze, incassare l'affitto, rispettivamente di incassare l'entrata dei clienti e delle professioniste. Per la ricorrente, sarebbe quindi clienti in ugual misura, sia la professionista che pagano le consumazioni, rispettivamente la stanza quando intendono utilizzarla per erogare la prestazione sessuale, sia il cliente che usufruirebbe di tale prestazione, che pagherebbe pure le consumazioni e verserebbe all'entrata la somma per ogni salita (o in alternativa direttamente alla professionista). Analogamente a quanto avverrebbe in un centro di tennis, il cliente arriverebbe nella struttura, conoscerebbe la professionista, la sceglierebbe e pagherebbe direttamente un prezzo sconosciuto al gestore. Se il primo incontro potrebbe essere fortuito - in funzione della professionista disponibile - successivamente, instaurato il contatto, la professionista fornirebbe il suo numero di telefono privato al cliente per definire i differenti appuntamenti, senza che vi sarebbe dunque l'intervento della ricorrente. Infine,

la ricorrente fa un paragone con quello che può essere il centro (...) e l'attività dei maestri di tennis. Per quanto concerne il centro commerciale, anche a una simile attività andrebbe applicata l'IVA e non soltanto sugli affitti incassati, bensì anche sulla cifra d'affari realizzati dai singoli commerci, qualora gli stessi dovessero raggiungere il minimo contributivo. Infatti, sempre a dire della ricorrente, sul sito internet del centro commerciale verrebbe indicato un singolo numero di telefono - ovvero quello del centro - e il centro si pubblicizzerebbe sui mass media come un'entità unica. Per quanto concerne invece la situazione dei maestri di tennis, notoriamente indipendenti, qualora non raggiungessero l'importo dell'IVA, anche la loro cifra d'affari andrebbe affibbiata alla struttura che affitta i campi da tennis. Se invece incassassero direttamente per conto della struttura, essi apparirebbero come dipendenti dalla stessa. Se una persona prende lezioni di tennis dovrebbe infatti pagare il campo, non anche il maestro. Il gestore della struttura pagherebbe l'IVA sulle bibite vendute, rispettivamente sui campi affittati. Per contro il maestro di tennis fatturerebbe la sua prestazione direttamente all'allievo. Tale attività sarebbe dunque strettamente correlata all'affitto del campo da tennis, per contro quella esercitata dalle ragazze non dipenderebbe dal club. Le professioniste sarebbero infatti libere di esercitare la loro professione anche al di fuori della struttura gestita dalla ricorrente, come p. es. al loro domicilio, a quello del cliente oppure in una camera d'hotel. La documentazione prodotta dalla ricorrente attesterebbe infatti come le professioniste avrebbero un proprio numero IDE-CHE e che la loro forma giuridica sarebbe quella di un'impresa individuale (cfr. atto n. 14 dell'inc. AFC). Se il maestro di tennis viene trattato come indipendente, anche se sul sito internet del centro viene promossa la sua attività come maestro - così come anche altri liberi professionisti, quali gli avvocati quando affittano sale di conferenze in un determinato centro a ore - lo stesso dovrebbe valere per le professioniste che esercitano l'attività della prostituzione quando affittano una camera. Se una professionista affitta una camera per effettuare una prestazione è quest'ultima che dovrebbe essere imposta e non chi mette a disposizione la camera.

E. 8.5.1

Con riferimento alla posizione delle parti, esposte in precedenza, questo Tribunale rileva quanto segue. Non si può innanzitutto fare a meno di constatare che, la posizione dell'autorità inferiore (cfr. consid. 8.3 del presente giudizio), risulta qui oggettivamente in linea con la giurisprudenza in materia di prestazioni erotiche in presenza di un sito internet (cfr. in particolare il consid. 5.3.5 del presente giudizio con riferimenti giurisprudenziali ivi citati). Le indicazioni fornite dall'autorità inferiore trovano infatti pieno riscontro negli atti dell'incanto, in particolar modo nell'atto n. 3b dell'inc. AFC, il quale riporta degli screenshot del contenuto della pagina internet della società ricorrente (...) così come pubblicato al momento dei periodi fiscali in esame. La pubblicizzazione e la presentazione delle professioniste quali « le escort al (...): per i nostri ospiti solo una raffinata selezione. Solo le migliori escort sono scelte con criteri rigorosi » e « le migliori cortigiane offrono i loro servizi in completa privacy e soddisfano anche le richieste più insolite », nonché il fatto di sottolineare come le ragazze appartengano al club della ricorrente (« concedetevi la compagnia delle nostre eleganti e raffinate ragazze (...) Il nostro personale professionale e cordiale è a vostra disposizione per richieste anche insolite »), lascia infatti intendere che le professioniste - perlomeno in apparenza, per una persona terza e neutrale - siano parte integrante della organizzazione della ricorrente. Va poi rilevato che, nel sito internet, non si trova alcun dato di contatto delle singole professioniste, così come constatato dall'autorità inferiore, bensì unicamente della ricorrente. Nella pagina dedicata ai « Contatti » vi è infatti

unicamente la possibilità di compilare un formulario e inviare un messaggio alla ricorrente, non alle professioniste, così come l'unico indirizzo e numero di telefono ad apparire è quello di quest'ultima. Di fatto, il sito internet, invita esplicitamente gli avventori a contattare il club via e-mail, per telefono o attraverso il formulario per ottenere informazioni o effettuare riserve, ciò che lascia presupporre, verso l'esterno, che è la ricorrente - in qualità di gestore del postribolo - a rispondere e fornire informazioni specifiche sulle professioniste (p. es. nominativi, età, ecc.), sulle prestazioni da esse offerte (i.e. tipologia di prestazione, prezzo, ecc.) e organizzare gli incontri, perlomeno in un primo momento. Detto sito internet non fornisce poi alcuna informazione specifica in merito alle singole professioniste (i.e. età, tipologia di servizio, prestazioni offerte, prezzi, ecc.), ma si limita a illustrare alcune immagini di persone di sesso femminile affiancate da una lunga serie di nominativi. Nella sezione specifica « Porno Stars », il sito internet pubblicizza poi una serie di eventi, con data, orario e costo d'ingresso, serate nelle quali degli ospiti esterni al club sarebbero giunti in sede, per esibirsi in uno spettacolo e apparentemente - perlomeno da ciò che emerge dal sito internet - offrire prestazioni di altro genere (cfr. atto n. 3b dell'inc. AFC, in particolare la frase « non solo spettacolo non solo spettacolo non solo spettacolo »). Nella sezione dei prezzi, la ricorrente espone poi il costo delle sue stanze, ma anche un « prezzo consigliato » per le prestazioni (servizio di mezz'ora), sottolineando come il pagamento può avvenire sia in contanti che con carta di credito « Accettiamo carte di credito & contanti ». In tal modo, la società ricorrente fa quindi intendere, alla persona terza e neutrale, che si occupa non solo di determinare il prezzo della prestazione - dando perlomeno un'indicazione di principio - ma anche di incassare tale importo, offrendo ai clienti la possibilità di pagare sia con carta che in contanti. Sempre da un'analisi del sito internet, emerge poi come la ricorrente organizzi anche eventi speciali e/o incontri « Organizziamo eventi settimanali ed occasioni in concomitanza con le festività » e « l'abbandono ai piaceri sessuali (...) il luogo ideale dove le tue fantasie erotiche diventano realtà ». Sulla base delle informazioni contenute nel sito internet, verso l'esterno la società ricorrente risulta dunque 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 14:00 alle 02:00 con parcheggio direttamente davanti al club »), che lascia intendere agli avventori del sito internet che le professioniste esercitano la loro attività durante la fascia oraria di apertura del postribolo e che la ricorrente abbia previsto dei posti auto per coloro che intendono usufruire dei servizi da ella offerti. In tal modo, la ricorrente fa quindi intendere che le professioniste dipendono in un certo modo dalla sua organizzazione. Ora, la libertà e l'autonomia delle professioniste nell'esercizio della prostituzione è poi piuttosto legata a delle esigenze legali, di protezione di tali persone. In effetti, dal punto di vista legale - come giustamente rilevato dall'autorità inferiore (cfr. decisione su reclamo del 19 dicembre 2023, consid. 5.2.2) - le professioniste devono essere libere di decidere se esercitare l'attività di prostituzione, se accettare o meno un incarico e a quali condizioni/prezzi. In caso contrario, la ricorrente arrischierebbe di rendersi infatti colpevole di incoraggiamento alla prostituzione (ciò che peraltro non è naturalmente qui il caso, tant'è che né l'autorità inferiore, né lo scrivente Tribunale, mettono in dubbio la liceità dell'operato della società ricorrente). In tal senso, questo Tribunale non ha dubbi in merito al fatto che le professioniste che operavano all'interno del locale della ricorrente durante il periodo in esame fossero libere di scegliere se recarsi o meno nei suoi locali: come sopra esposto, tale aspetto è piuttosto da ricondurre al fatto che imporre una fascia oraria di presenza potrebbe

entrare in contrasto con quello che è la legislazione a carattere penale. In tali circostanze, il Tribunale è quindi di avviso che l'immagine d'insieme che scaturisce, oggettivamente, dal sito internet della società ricorrente verso l'esterno è che nei suoi locali vengono 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 potendolo essere) erogate fisicamente dalla società ricorrente quale persona giuridica, bensì esclusivamente dalle professioniste, non è 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 (nella sua versione in vigore fino al 31 dicembre 2017 [RU 2009 7129; RU 2017 3575]) e dell'art. 20 cpv. 1 LIVA (cfr. sentenza del TF 2C_1001/2015 del 5 luglio 2016 consid. 4.2). Si ricorda infatti che, determinante ai fini dell'IVA, è come l'offerta di prestazioni erotiche viene oggettivamente percepita dal pubblico e da una persona terza e neutrale, non tanto le modalità concrete di lavoro delle professioniste (cfr. consid. 5.3.5 del presente giudizio).

E. 8.5.2

Ciò sancito, il Tribunale rileva che, quanto emerge 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, come giustamente indicato dall'autorità inferiore nella sua decisione su reclamo (cfr. decisione su reclamo del 19 dicembre 2023, consid. 5.2.3 - 5.4). Da un esame della licenza edilizia (cfr. atto n. 14 dell'inc. AFC), prodotta dalla ricorrente con lettera del 15 novembre 2023, risulta infatti chiaro che la ricorrente, in data (...), abbia inoltrato una domanda di costruzione per ottenere il cambiamento di destinazione della particella nr. (...) da bar e sauna in casa d'appuntamento con bar annesso « Cambiamento di destinazione da bar + sauna club in casa d'appuntamenti con bar annesso ». Da tale elemento, si evince che, già nel 2012, lo scopo della società ricorrente non era quello di gestire un semplice bar o locale d'incontri, bensì di creare un'impresa nella quale veniva svolta l'attività della prostituzione. Ora, è qui chiaro che, senza la presenza delle professioniste, un postribolo non avrebbe 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, parte degli introiti (ovvero, il 33%; cfr. contabilità della ricorrente, atto n. 3a dell'inc. AFC) registrati nella contabilità della ricorrente sotto la voce « Ricavi Bar e Sauna » derivano dalla locazione da parte della ricorrente delle stanze alle professioniste: gli incassi contabilizzati sotto tale voce rappresentano, per tutti gli anni in esame, quasi la totalità dei ricavi della ricorrente registrati a conto economico. In tal senso, tenuto conto di come ben un terzo di tali ricavi sia direttamente correlato all'attività delle professioniste, si può affermare, senza incorrere nell'arbitrio, che la ricorrente avesse una certa visione d'insieme generale sull'ammontare degli incassi delle professioniste, aspetto qui innegabile, perlomeno sul principio: è dopotutto la ricorrente stessa a indicare, sulla sua pagina internet, un prezzo consigliato. Tale aspetto costituisce un ulteriore indizio a favore dell'unità d'impresa. Va infine detto che, senza l'attività delle professioniste, anche quella della ricorrente non avrebbe modo di generare introiti: è infatti inopinabile che, anche la cifra d'affari restante, generata dalla ricorrente e registrata sotto la voce « Ricavi Bar e Sauna » (ovvero, il 77%), sia direttamente correlata con la presenza delle professioniste nel locale. Se le professioniste non fossero presenti nel locale, nemmeno i restanti ricavi, indicate sotto tale voce (p. es. consumazioni del bar, spettacoli, etc.) verrebbero generati. Gli elementi che precedono lasciano quindi

ritenere che verso l'esterno - ai sensi della LIVA - è la società ricorrente ad apparire quale fornitrice delle prestazioni erogate dalle professioniste (cfr. consid. 5.3.5 del presente giudizio). Verso l'esterno, le professioniste risultano essere parte integrante della sua organizzazione, formando con la ricorrente un'unità d'impresa (cfr. consid. 5.4 del presente giudizio). Dal punto di vista dell'IVA, tali elementi conducono a ritenere che la società ricorrente è la sola ad esercitare, nel caso in esame, un'attività indipendente.

E. 8.5.3

Ora ciò appurato, in merito alle argomentazioni specifiche della ricorrente, il Tribunale rileva che, sebbene la ricorrente sollevi una serie di censure pertinenti, come già esposto al consid. 5.3.5 del presente giudizio, in merito alla fornitura di prestazioni erotiche, questo Tribunale 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 (« Aussenaufritt »), è il modo in cui l'offerta viene oggettivamente percepita da una persona terza neutrale: in tale contesto, il punto di partenza per l'esame di questo aspetto oggettivo è di norma il sito internet. Ora, come ampiamente esposto nei considerandi che precedono, la ricorrente appare - verso l'esterno, per un terzo neutro - come la fornitrice di prestazioni. Sebbene vi siano una serie di elementi che testimoniano a favore di una certa indipendenza delle professioniste (i.e. assenza di orari, libertà nell'esercizio dell'attività, libertà se accettare o meno un cliente, libertà parziale nel fissare il prezzo della prestazione e la tipologia di prestazione, il fatto che anche le professioniste debbano pagare l'entrata al locale, il sistema per accedere alle camere, etc.), l'immagine che la ricorrente dà verso l'esterno - e quindi verso il terzo neutrale, il pubblico - è che vi sia tra essa e le professioniste una certa forma di unità d'impresa e che sia quest'ultima l'organizzatrice dell'attività e quindi la fornitrice di prestazioni. Pur essendo comprensibili le ragioni per le quali sul sito internet non vi siano immagini reali delle professioniste e che solo il numero di telefono della ricorrente venga indicato, ciò non toglie che l'immagine che quest'ultima dà verso l'esterno è che le professioniste a disposizione della clientela siano quelle mostrate sul sito internet - con i relativi nominativi - e che il primo punto di contatto con quest'ultime debba necessariamente avvenire nei locali della ricorrente o per il tramite del formulario disponibile sulla pagina internet. Che poi gli spazi vengano utilizzati anche da terzi, esterni, questo Tribunale non lo mette in dubbio: va tuttavia rilevato che, nel caso in esame, l'unica questione che si pone è quella di sapere a chi dev'essere attribuita la cifra d'affari generata dalle professioniste. L'immagine che il sito internet dà, verso l'esterno, è dunque chiara: il postribolo è gestito dalla ricorrente, è sì un luogo dove vengono erogate prestazioni e servizi di varia tipo, ma è altresì chiaro il fatto che la clientela giunga in sede prettamente - se non esclusivamente - in ragione della presenza delle professioniste. La ricorrente si pone poi come un'intermediaria verso l'esterno, mettendo a disposizione gli spazi, aperti solo in determinate fasce orarie, sottolineando come le professioniste appartengano all'impresa da ella esercitata. Infine, con riferimento specifico alle censure sollevate dalla ricorrente, relativa al centro commerciale, così come quella riferita ai maestri di tennis, questo Tribunale rileva come - effettivamente - vi siano alcune similitudini con il caso di specie, in particolare per quanto concerne l'analisi del criterio relativo al sito internet. Va tuttavia rilevato come, l'Alta Corte (cfr. consid. 5.3.5 del presente giudizio) abbia chiaramente stabilito l'importanza di detto criterio al fine di determinare la persona che agisce verso l'esterno in proprio nome e quindi il fornitore di prestazioni in ambito IVA, in particolare quando la cifra d'affari, in esame, è generata dall'attività della prostituzione. Il sito internet è

determinante al fine di identificare il fornitore di prestazioni in questo ramo di attività: nel caso di specie non vi sono dubbi, la ricorrente appare verso l'esterno quale fornitrice delle prestazioni. Le censure sono respinte.

E. 9.1

Ciò sancito, il Tribunale rileva che, la cifra d'affari realizzata dalle professioniste durante i periodi fiscali in esame 2015-2018 attribuita alla società ricorrente, è stata ricostruita dall'autorità inferiore ricorrendo a una stima, e meglio ad una tassazione d'ufficio ai sensi dell'art. 79 cpv. 1 LIVA (cfr. decisione impugnata, consid. 6 e segg.). In merito a tale stima, la società ricorrente innanzitutto contesta - perlomeno indirettamente - la sussistenza dei presupposti per procedere con una tassazione d'ufficio (cosiddetto « primo stadio »; cfr. consid. 5.5.6. del presente giudizio). Successivamente, la società insorgente contesta - direttamente - la correttezza della suddetta stima operata dall'autorità inferiore (cosiddetto « secondo stadio »; cfr. consid. 5.5.6. del presente giudizio). Per il Tribunale si tratta quindi, in prima battuta, di verificare se i presupposti per procedere con una tassazione di ufficio siano, nel caso di specie, adempiuti. Successivamente, una volta appurato tale aspetto, per questo Tribunale si tratterà quindi di verificare, eventualmente, se i calcoli effettuati dall'autorità inferiore, nel contesto di tale stima, siano corretti o meno.

E. 9.1.1

In merito alla sussistenza dei presupposti necessari per procedere con una tassazione d'ufficio, l'autorità inferiore sostiene (cfr. decisione su reclamo del 19 dicembre 2023, consid. 6.2) che la contabilità della ricorrente non sarebbe conforme alle esigenze legali, questo poiché la stessa non avrebbe mai dichiarato la cifra d'affari realizzata dalle professioniste (cosiddetta « prima costellazione »; cfr. consid. 5.5.3 del presente giudizio). Per questo motivo, si giustificerebbe dunque di procedere con una tassazione d'ufficio, ricostruendo, in via d'apprezzamento, gli importi imputati alla società ricorrente (cosiddetto « primo stadio »; cfr. consid. 5.5.6 del presente giudizio).

E. 9.1.2

Dal canto suo, la ricorrente afferma invece che la sua contabilità sarebbe ineccepibile, così come dichiarato dal revisore, il quale avrebbe affermato che tutti i ricavi sarebbero stati fatturati, imposti e contabilizzati correttamente (cfr. ricorso 26 gennaio 2024, in particolare il punto n. 10; replica del 29 aprile 2024, pagg. 2-3). La società ricorrente avrebbe infatti trasmesso tutta la documentazione necessaria, documentazione sulla quale si sarebbero basate anche le autorità cantonali, le quali non avrebbero apportato alcuna correzione alla cifra d'affari dichiarata. Gli accertamenti sarebbero tuttavia stati effettuati in modo « non contemporaneo ai fatti », ovvero nel 2019, tant'è che ci si sarebbe basati sul prezzo indicato al momento del controllo (cfr. rapporto di revisione, atto n. 3 pag 2. dell'inc. AFC), oltretutto in piena collaborazione dell'amministratore e della cassiera, i quali avrebbero raccontato, nel dettaglio, come si svolgeva l'attività e come avveniva il pagamento delle camere. Purtroppo, a oggi, non esisterebbe alcun verbale agli atti, verbale che sarebbe necessario per operare una corretta imposizione, così come un'ispezione, che avrebbe permesso di accertare i fatti non in maniera arbitraria, come invece sarebbe avvenuto. In tal senso, la ricorrente pretenderebbe dunque un accertamento corretto e non arbitrario dei fatti, « a maggior ragione se si considera che come risulta dal pto. 2.2 della revisione tutto è avvenuto nel 2019 su esercizi di 5 anni precedenti per indicazioni fornite dalla Divisione di diritto dell'IVA in quello stesso anno, e quindi non a conoscenza dell'amministrata

precedentemente, che non poteva neppure sognarsi lontanamente di eseguire una contabilità più precisa proprio perché, per colpa di AFC, i fatti non sono stati accertati in modo non contemporaneo ». La ricorrente chiederebbe dunque l'ispezione di tale documentazione.

E. 9.1.3

Ora, con riferimento a tale questione, si rileva che - come già esposto in particolare al consid. 8.5.3 del presente giudizio - questo Tribunale considera che la cifra d'affari realizzata alle professioniste durante il periodo di esercizio 2015-2017 sia da imputabile alla società ricorrente. Come rettamente rilevato dall'autorità inferiore, tali importi non sono mai stata dichiarata dalla ricorrente. Pur comprendendo le ragioni per le quali la ricorrente non abbia mai dichiarato tali somme, convinta di non doverlo fare, si rileva che, a prescindere da ciò, dal punto di vista giuridico, tali somme le devono essere attribuite e dovevano pertanto essere dichiarate (cfr. in particolare il consid. 8.5.3 del presente giudizio). Pertanto, senza che sia necessario approfondire ulteriormente tale censura, si rileva che, non avendo la ricorrente mai dichiarato tali importi, la sua contabilità, durante i periodi qui in esame, non può essere considerata né completa, né veritiera. In tal senso, il primo presupposto per procedere a una tassazione d'ufficio risulta dunque essere, in specie, adempiuto. Per quanto concerne la domanda di ispezione presentata della ricorrente, questo Tribunale considera che tale richiesta debba essere respinta. Va infatti rammentato alla ricorrente che, nel caso in esame, la tassazione d'ufficio si è rivelata essere necessaria in quanto ella non aveva dichiarato la cifra d'affari generata dall'attività delle professioniste: tale aspetto è pacifico e incontestato. In tal senso, mal si comprende per quale motivo la ricorrente domandi tale ispezione: è manifesto che tale cifra d'affari non risulti dalla sua contabilità, non essendo la stessa mai stata registrata. Anche volendo ispezionare tale documentazione, si arriverebbe sempre alla medesima conclusione: in assenza di una contabilità completa, è necessario procedere a una tassazione d'ufficio. Tale misura istruttoria non pertanto necessaria ai fini del presente procedimento: la richiesta è dunque respinta (cfr. consid. 2.3 del presente giudizio). Con riferimento specifico alla censura della ricorrente relativa al fatto che gli accertamenti non sarebbero stati operati in maniera contemporanea ai fatti, si rileva qui, per l'insieme della presente vertenza, come l'autorità inferiore sia legittimata a effettuare controlli presso la contribuente al fine di chiarire una fattispecie in esame, esaminando quindi tutti i periodi fiscali (non prescritti) al momento del controllo (cfr. art. 78 cpv. 1 LIVA). Tale modo di procedere è quindi in conformità con quanto previsto dalla legge, sicché la censura non è pertinente.

E. 9.2.1

Appurato come, l'autorità inferiore, abbia quindi proceduto a giusto titolo con una tassazione d'ufficio, rispettivamente abbia quindi ricostruito tramite una stima la cifra d'affari della ricorrente (mai dichiarata), qui di seguito questo Tribunale esaminerà nel dettaglio la correttezza di tale stima alla luce delle censure sollevate dalla ricorrente (« secondo stadio »). In merito alla ricostruzione della cifra d'affari eseguita dall'autorità inferiore, il Tribunale constata che, sia la società insorgente che l'AFC, sembrano concordare sul fatto che il costo medio di una stanza sarebbe pari a franchi 57.-, che il prezzo medio per ogni singola prestazione effettuata delle professioniste sarebbe di franchi 100.-, che il numero medio di clienti al giorno, per ogni singola professionista, sarebbe di 2.5, che nel locale vi sarebbero 16 camere e che la percentuale della messa a disposizione delle camere alle professioniste, rispetto alla totalità delle entrate della voce « Ricavi Bar e Sauna », corrisponderebbe al 33%. Quello che la ricorrente contesta, sarebbe il modo in cui

l'autorità inferiore avrebbe calcolato la cifra d'affari generata dall'attività delle professioniste, successivamente a lei imputata (cfr. consid. 8.5 del presente giudizio).

E. 9.2.2

In merito a tale aspetto, l'AFC afferma che (cfr. decisione su reclamo del 19 dicembre 2023, consid. 5.4-6.5), per quantificare il valore annuo delle prestazioni, essa sarebbe partita da un prezzo medio pari a franchi 57.-, stabilendo dapprima gli incassi relativi alle camere occupate sulla base dei conti economici per gli anni fiscali dal 1° dicembre 2015 - 31 luglio 2017. Successivamente, l'autorità inferiore avrebbe determinato il numero medio di pernottamenti giornalieri e quantificato infine il valore annuo delle prestazioni erogate dalle professioniste, il cui totale sarebbe stato ottenuto moltiplicando il numero medio di clienti giornaliero (2.5 per professionista), il numero medio di pernottamenti al giorno (15), il costo medio per prestazione (franchi 100.-), e il numero di giorni considerati (390 giorni per i periodi fiscali dal 1° dicembre 2015 al 31 dicembre 2016, rispettivamente 210 giorni per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2017 al 31 luglio 2017). Su tali cifre, sarebbe poi stata calcolata l'IVA dovuta. Inoltre, in virtù del principio dell'unità d'impresa, l'AFC avrebbe accreditato alla ricorrente l'IVA da essa calcolata e dichiarata sugli incassi concernenti la locazione delle camere alle professioniste, considerando tali introiti come non imponibili all'IVA. Tale valutazione, si baserebbe dunque su documenti e dati concreti, ovvero i conti economici presentati dalla ricorrente. Il calcolo eseguito dall'autorità inferiore sarebbe plausibile e rientrerebbe nei limiti del suo potere di apprezzamento. In sede di decisione su reclamo, l'autorità inferiore ha poi precisato che non sarebbe possibile prendere in considerazione i calcoli esposti dalla ricorrente, questo poiché si baserebbero erroneamente sui costi sostenuti dalle professioniste per l'utilizzo delle camere, disconoscendo tuttavia il fatto che l'autorità inferiore le avrebbe già accreditato l'imposta sugli importi corrisposti dalle professioniste per la locazione delle camere, considerandoli quali ricavi interni. Nella presente fattispecie, andrebbe quindi stabilita la cifra d'affari giornaliera generata dalle professioniste, la quale si otterrebbe moltiplicando il numero di clienti giornaliero per professionista (2.5 in media), per il prezzo medio della prestazione (franchi 100.-) e per il numero medio di pernottamenti al giorno (15).

E. 9.2.3

Con riferimento alla posizione dell'autorità inferiore, la ricorrente sostiene che, il numero medio di pernottamenti/accessi alle camere non andrebbe, contrariamente a quanto fatto dall'AFC, moltiplicato a 2.5 (ovvero il numero medio di prestazioni erogate ogni giorno dalle professioniste presenti nel locale). Non si tratterebbe infatti di pernottamenti, come più volte sostenuto - erroneamente - nella decisione querelata. Il postribolo chiuderebbe infatti alle ore 2:00 e le professioniste lascerebbero il locale per recarsi nei loro appartamenti (affittati da terzi, dove non verrebbero erogate prestazioni di natura sessuale). L'AFC avrebbe poi indicato, nella decisione 3 gennaio 2022 (cfr. decisione del 3 gennaio 2022, consid. 28), che avrebbe già considerato, nel suo calcolo, che l'affitto di una stanza corrisponde all'erogazione di una singola prestazione. In tal senso, se il numero di camere affittate nel corso del 2015/2016 (i.e. 390 giorni) corrisponde a 5'923, la cifra d'affari generata dalle professioniste si otterrebbe semplicemente moltiplicando tale numero (ovvero, il numero di stanze affittate durante il corso di un determinato anno) con il costo di una singola prestazione (ovvero, franchi 100.-) e non ancora a 2.5 (numero di prestazioni effettuate da una singola professionista in un giorno). Si tratterebbe di un « macroscopico errore » quello commesso dall'AFC, ciò che renderebbe la decisione arbitraria, non solo

nella motivazione, ma anche nel risultato. A sostegno della sua tesi, la ricorrente porta un esempio. Volendo partire dal numero di prestazioni erogate, considerato che nel 2015/2017 c'erano 6/7 professioniste in media presenti nel locale ogni giorno (cifra che la ricorrente comunque contesta) e ammesso che tali professioniste sarebbero riuscite a erogare 2.5 prestazioni al giorno nel postribolo, si otterrebbe: 17 prestazioni al giorno, moltiplicato a 390 giorni e franchi 100.- darebbe, come risultato, franchi 663'000.- (390 giorni x 17 x franchi 100.-), nemmeno la metà di quello che ha considerato l'AFC nel suo calcolo. Lo stesso si potrebbe dedurre anche da un ulteriore punto di vista. Ogni professionista dovrebbe - a dire della ricorrente - chiedere il permesso alla Sezione della popolazione per esercitare la sua attività lucrativa, riceverebbe quindi un numero da indipendente IDE/CHE (cfr. atto n. 14 dell'Inc. AFC) e sarebbe tenuta a pagare le tasse in Ticino come indipendente. Sempre secondo la Divisione delle contribuzioni, il guadagno annuo medio che una professionista consegue si aggirerebbe, su un periodo pari a 220 giorni di lavoro, attorno a franchi 50'000 - 70'000.- (cfr. atto n. 5 dell'Inc. AFC, allegato n. 2), ciò che corrisponderebbe a un guadagno medio, di franchi 264.- al giorno (calcolo eseguito con franchi 60'000.- di reddito medio annuo, superiore a quanto calcolato da AFC, ossia franchi 250 giornalieri per 220 giorni). In tale ragionamento, mancherebbero, chiaramente, i 170 giorni (per arrivare al periodo di computo dell'AFC pari a 390 giorni) dove dette professioniste non lavorano e sarebbero sostituite da altre persone: effettuando la proporzione si otterrebbe, dunque, una cifra annua di franchi 106'363.- (ovvero, franchi 60'000.- x 390 giorni / 220 giorni), donde una cifra d'affari annua, per 6/7 professioniste presenti nel locale nel periodo di computo, pari a complessivi franchi 691'363.-. Ciò, a fronte di una cifra d'affari di franchi 1'502'224.- ritenuta dall'AFC, ovvero più del doppio. Ciò sarebbe la riprova dell'arbitrarietà del calcolo proposto dall'autorità inferiore. Il rapporto di revisione (cfr. atto n. 3 dell'Inc. AFC) - il quale, a dire della ricorrente, non conterrebbe gli stessi dati di cui all'allegato 1 - varrebbe quale allegazione di parte, non essendo basato su verbali o audizioni, in caso, in chiara violazione alle disposizioni sull'assunzione delle prove della PA. Questo, sarebbe stato allestito sulla scorta delle informazioni fornite dall'amministratore della ricorrente e della cassiera durante gli esercizi contabili qui in esame. Ora, l'autorità inferiore avrebbe respinto l'audizione di tali testimoni, prove che sarebbero state apportate dalla ricorrente proprio per spiegare come avveniva il pagamento delle camere e che, ogni pagamento di franchi 57.-, corrispondeva a una prestazione. Se l'autorità inferiore dovesse concordare in merito al fatto che, così come indicato nella decisione impugnata, a ogni pagamento corrisponde una prestazione, l'assunzione di tali testi si avvererebbe inutile. In caso contrario, non ammettendo le prove proposte dalla ricorrente, si incorrerebbe in un arbitrio nell'accertamento dei fatti. L'AFC avrebbe infatti fallito nel suo onere probatorio, agli atti non vi sarebbe un singolo verbale sottoscritto, per cui le risultanze dell'AFC sarebbero da considerarsi « semplicemente inventate ». Gli accertamenti sarebbero stati effettuati nel 2019, quindi in modo non « contemporaneo ai fatti interessati », tant'è che ci si sarebbe basati sui prezzi indicati al momento del controllo (cfr. atto n. 3 dell'Inc. AFC, pag. 2). La ricorrente pretenderebbe dunque un accertamento corretto e non arbitrario dei fatti, a maggior ragione. L'insorgente ricorda infine, nel suo gravame, che l'onere della prova riguardo all'accuratezza della stima (cosiddetto: « secondo stadio ») incomberebbe all'AFC. L'AFC non avrebbe mai spiegato per quale motivo non verrebbe seguito il calcolo da ella proposto, falsando così la cifra d'affari conseguita dalla ricorrente di ben 2.5 volte: la moltiplicazione a 2.5 andrebbe effettuata sulla scorta delle professioniste presenti nel locale e non sulla scorta delle cifre

d'affari delle camere affittate, che corrisponderebbero alle prestazioni effettuate da tutte le professioniste in un anno, rispettivamente in un giorno.

E. 9.2.4

In sede di risposta (cfr. risposta al ricorso del 12 marzo 2024, consid. 2), l'autorità inferiore ha asserito che, nel contesto di ricostruire le cifre mancanti e non dichiarate dalla ricorrente, ella avrebbe dapprima estrapolato i ricavi derivanti dalla messa a disposizione delle camere (applicando la percentuale del 33.3% alla totalità degli incassi secondo il conto economico) e avrebbe poi diviso, in un secondo tempo, tale cifra per il prezzo medio della stanza nonché per il numero di giorni di apertura del locale. In tal modo, sarebbe stato ottenuto il numero medio di pernottamenti giornaliero, inteso come una messa a disposizione della stanza sull'arco di una giornata, rispettivamente come il numero di ragazze presenti nella struttura. Il numero medio di pernottamenti giornaliero sarebbe poi stato moltiplicato per il numero di clienti medio giornaliero per professionista, stimato in 2.5, e per il prezzo medio di una prestazione, valutato in franchi 100.-, nonché per i giorni di apertura del locale. In merito all'affermazione della ricorrente, secondo cui nel postribolo avrebbero alloggiato in media sei professioniste al giorno, l'autorità inferiore afferma che tale asserzione non sarebbe supportata da alcun giustificativo e non troverebbe riscontro nella fattispecie. Infatti, dal rapporto di revisione, emergerebbe come il locale disporrebbe di 16 camere e sarebbe stato aperto per un minimo di 12 ore al giorno: una presenza giornaliera così bassa non sarebbe semplicemente plausibile. A ciò si aggiungerebbe che, sul sito internet della ricorrente, figurerebbero almeno 18 nominativi di professioniste, i quali farebbero pensare a un numero ben più elevato di persone presenti in loco. Infine, il ragionamento della ricorrente, secondo il quale per svolgere 2.5 prestazioni al giorno le professioniste dovrebbero pagare 2.5 affitti di franchi 57.- ciascuno e franchi 25.- di entrata al locale e che l'attività risulterebbe dunque fallimentare per le stesse poiché vi sarebbe un guadagno netto di franchi 82.50.- (franchi 100.- x 2.5 prestazioni - franchi 57.- x 2.5 prestazioni + franchi 25.-), l'autorità inferiore farebbe notare come tale dato si scosterebbe dall'articolo presentato dalla ricorrente in sede di contestazione (cfr. atto n. 5 dell'Inc. AFC, allegato n. 2) in cui la Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino avrebbe dichiarato che le professioniste guadagnano in media un importo netto di franchi 60'000.- su un'attività lucrativa di 238 giorni, ciò che corrisponde a franchi 252.- al giorno. Pertanto un incasso netto di soli franchi 82.50.- al giorno, come sostenuto dalla ricorrente, non si giustificerebbe nemmeno dal profilo commerciale e le argomentazioni andrebbero respinte. Le affermazioni della ricorrente non sarebbero quindi state dimostrate, diversamente dalla stima dell'AFC effettuata in sede di controllo, che avrebbe preso in conto elementi concreti ed esistenti (i.e. contabilità relativa ai periodi fiscali controllati, autorizzazioni, sito internet, caratteristiche del locale, etc.).

E. 9.2.5

In sede di replica, la ricorrente ha infine preso posizione in merito a quanto sostenuto dall'autorità inferiore in sede di risposta (cfr. replica del 29 aprile 2024, pagg. 2-7). Con riferimento al calcolo, la ricorrente afferma come l'autorità inferiore si sarebbe accorta dell'errore commesso e tenterebbe ora, in sede di risposta, « di stravolgere il calcolo da lei stessa operato ». Il calcolo della decisione impugnata si baserebbe infatti sul numero di camere affittate e, ritenuto come l'autorità inferiore non contesterebbe che l'affitto di una singola stanza equivarrebbe all'erogazione di una prestazione, il ricorso dovrebbe essere ammesso. Tuttavia, l'AFC partirebbe, in sede di risposta, da altre basi, mai ritenute nel

calcolo iniziale e quindi nella decisione querelata. A dire della ricorrente, sarebbe infatti necessario o partire dal numero di camere affittate, come fatto dall'AFC, che corrispondono al numero di prestazioni effettuate e si moltiplicherebbe tale numero a franchi 100.- (costo di ogni singola prestazione) oppure bisognerebbe partire dal numero di professioniste presenti nel locale (cosa mai fatta nella decisione querelata) e si calcolerebbe una media di 2.5 prestazioni al giorno. L'AFC avrebbe sbagliato nel stabilire dapprima il numero delle camere affittate e poi moltiplicarlo per 2.5. Come già detto, nel caso di specie, la professionista non dispone della stanza per tutto il giorno - come può avvenire in altri postriboli - ma solo per effettuare una singola prestazione. La « prova del nove » che il calcolo effettuato da AFC sarebbe errato, emergerebbe anche da un ulteriore ragionamento. Se « AFC scala gli incassi interni e l'IVA di incassi interni. Per stare in piedi quanto affermato da AFC gli incassi interni relativi a camere, ad esempio per il 2015/2016 dovrebbero essere CHF 341'005.00 x 2.5, ciò che darebbe però CHF 852'512.50 a fronte di una cifra annua di spettacoli, bar, entrate pari CHF 1'502'224.00 (sic!). O, altrimenti, per stare in piedi con il "33%" la cifra d'affari dovrebbe sommare a CHF 2'583'371.20 per il 2015/2016! (...) Partiamo anche dal presupposto, errato e fantasioso di 19 prostitute presenti nel postribolo sull'arco di 1 anno e che fanno 2.5 prestazioni al giorno. L'incasso per le camere ammonterebbe a 19 x 2.5 x 390 x CHF 57.- donde in CH annui CHF 1'055'925.00, ciò che non sta in piedi neppure per il 2015/2016 e che, per gli anni successivi, supererebbe addirittura l'intera cifra d'affari conseguita! Quindi le incaute adduzioni di AFC di risposta, comprovano, qualora ce ne fosse bisogno, dati alla mano, l'arbitrarietà del conteggio » (cfr. replica del 29 aprile 2024, pag. 4 e segg.). A dire della società insorgente, o si partirebbe dal numero di camere e si moltiplicherebbe l'importo a franchi 100.-, oppure bisognerebbe tenere conto del numero di professioniste presenti nel locale - cosa mai fatta dall'AFC prima - e si moltiplicherebbe tale numero alle prestazioni erogate in media in una giornata, ovvero 2.5. L'errore dell'AFC sarebbe quello di aver stabilito il numero di camere affittate e averlo moltiplicato a 2.5.

E. 9.2.6

In merito alla posizione delle parti, in precedenza esposta, questo Tribunale rileva quanto segue. Come rilevato nel corso del presente giudizio (cfr. consid. 9.3.1 del presente giudizio), l'AFC e la società ricorrente sembrerebbero essersi messe d'accordo sul fatto di applicare la percentuale del 33% alla totalità delle entrate registrate sotto la voce « Ricavi Bar e Sauna » per definire la messa a disposizione delle camere alle professioniste, sul fatto che il costo medio di una stanza sarebbe pari a franchi 57.-, sul fatto che il prezzo medio per ogni singola prestazione effettuata delle professioniste sarebbe pari a franchi 100.- e sul fatto che il numero medio di clienti al giorno, per ogni singola professionista, sarebbe pari a 2.5. Ciò nonostante, il Tribunale non arriva, comunque, a comprendere i fondamenti della stima operata dall'autorità inferiore. In prima battuta va infatti rilevato che, la maniera in cui il prezzo medio delle stanze è stato definito, non è - a mente di questa autorità - comprensibile. L'AFC determina tale prezzo considerando un costo di franchi 30.- per la camera standard (stanza con letto e doccia), franchi 65.- per la Superior (stanza con sauna e doccia), franchi 85.- per la 14 (stanza BDSM) e franchi 120.- per la Suite (stanza con vasca idromassaggio e sauna). Ora, come emerge dagli estratti del sito internet dell'epoca (cfr. rapporto di revisione, atto n. 3b inc. AFC), la camera standard viene indicata come gratuita (ovvero, franchi 0.-). Sempre con riferimento alle stanze, questo Tribunale fatica poi a comprendere come le percentuali relative al loro utilizzo (i.e. 45% per la camera standard; 35% per la camera Superior; 10% per la camera 14; 10% per la Suite) sarebbero state

determinate, anche se può supporre che, tali indicazioni, facciano parte alle informazioni fornite dalla società ricorrente. Continuando, anche il prezzo medio di una singola prestazione sessuale, ovvero franchi 100.- (prestazione di mezz'ora), sembrerebbe, a mente di questo Tribunale, essere un prezzo minimo, o perlomeno di partenza, piuttosto che un « prezzo medio », questo viste le tipologie di servizi che venivano offerti nella struttura (i.e. camere con sauna, servizio in camera, camera equipaggiata per le BDSM): è infatti lecito dubitare del fatto che, tali tipologie di servizi, comportassero unicamente una prestazione della durata di mezz'ora e del costo di franchi 100.-. Proseguendo nel ragionamento, l'AFC prende poi la percentuale della cifra d'affari che corrisponde al valore delle locazioni (ovvero, il 33%) e la divide per il costo medio di una camera (ovvero, franchi 57.-), ottenendo così il numero medio di quelli che definisce « pernottamenti » per ogni singolo anno in esame. Tale cifra, viene in seguito ancora divisa per il numero di giorni in cui la struttura era aperta, in moto da ottenere la media di « pernottamenti » per ogni singolo giorno. In tal modo, l'autorità inferiore arriva, quindi, al risultato di 15 pernottamenti giornalieri per ciascuno degli anni fiscali in esame (i.e. 2015/2016 e 2017), mentre, nel caso del dossier parallelo (A-593/2024), l'autorità inferiore arriva al risultato di 23 « pernottamenti » per il 2014, 16 per il 2015, 0 per il 2016 e 17 per il 2017. Dalle informazioni reperite dall'ispettore nel rapporto di revisione, emerge tuttavia che, la struttura, conta 16 stanze (ovvero: 9 standard, 5 Superior, la 14 e la Suite). In tal senso, nuovamente questo Tribunale fatica a comprendere ciò che la cifra media di « pernottamenti » significhi realmente, tenuto soprattutto conto del fatto che, la stessa, nel caso del dossier parallelo, è spesso superiore al numero di stanze di cui dispone la struttura. Nella sua risposta al ricorso, l'autorità inferiore spiega che il « numero medio di pernottamenti giornaliero [è] inteso come una messa à disposizione della stanza sull'arco di una giornata risp. come il numero di ragazze presenti nelle struttura » (cfr. risposta al ricorso del 12 marzo 2024, consid. 2.4). Sulla base del calcolo effettuato, il Tribunale nemmeno arriva a comprendere come, tali pernottamenti, così come calcolati, permetterebbero di definire il numero medio di professioniste presenti nel locale sull'arco di una singola giornata. In sintesi, per il Tribunale, il ragionamento alla base della stima operata dall'autorità inferiore non è dunque comprensibile e sembrerebbe, piuttosto, essere il risultato della combinazione di diverse cifre a disposizione dell'autorità inferiore al fine di raggiungere un risultato plausibile per quest'ultima. Per quanto concerne, poi, il calcolo alternativo proposto dalla ricorrente, lo stesso nemmeno convince lo scrivente Tribunale. Partire infatti dal numero medio di « pernottamenti » e considerare che si tratti del numero di locazioni giornaliera, per poi moltiplicarlo a una cifra minima, per prestazione sessuale, pari a franchi 100.- (secondo il principio : una locazione equivale a una prestazione sessuale) conduce a un risultato che, a mente di questa autorità, sembrerebbe essere nettamente inferiore rispetto a quanto dovrebbe essere nella realtà dei fatti e questo indipendentemente da quanto la società ricorrente intende dimostrare partendo da un ipotesi di 6/7 professioniste presenti nel locale per giorno (cfr. consid. 9.3.3 del presente giudizio): agli atti, niente permette di dimostrare che, la cifra di 6/7 professioniste, corrisponda effettivamente alla realtà. Come visto in precedenza, il numero di « pernottamenti », calcolato dall'AFC, non corrisponderebbe al numero di locazione per singolo giorno, ma dovrebbe servire, piuttosto, a dare un'indicazione sul numero di professioniste presenti nel locale, in media, durante l'esercizio. Tale cifra non può dunque essere utilizzata, come fatto dalla società ricorrente, per effettuare il calcolo da essa proposto. Da quanto sopra, nell'impossibilità di poter comprendere le basi di calcolo impiegate dall'AFC, questo

Tribunale non può confermare la stima effettuata dall'autorità inferiore. Il dossier deve dunque essere rinviato all'autorità inferiore affinché, quest'ultima, effettui un nuovo calcolo, comprensibile e che corrisponda il più possibile alla realtà fattuale, richiedendo, se necessario, la collaborazione della società ricorrente (art. 61 PA; sentenza del TAF A-2186/2018 del 25 febbraio 2019 consid. 2.3 con i rinvii).

E. 9.3

Poiché la stima dell'autorità inferiore deve quindi essere rivista (cfr. consid. 9.3. del presente giudizio con i motivi ivi esposti), questo Tribunale considera non necessario esaminare nel dettaglio i numerosi errori di calcolo e le approssimazioni censurate dalla ricorrente, che rendono ulteriormente difficile la comprensione della stima operata dall'AFC (cfr. ricorso del 26 gennaio 2024, punti n. 4-6). A questo proposito, il Tribunale rileva che, quanto esposto dalla ricorrente in sede di ricorso, è fondamentalmente corretto. Effettuando infatti le operazioni matematiche esposte dall'autorità inferiore al punto 1 dell'allegato 1 all'AT (i.e. determinazione degli incassi inerenti le camere occupate dalle « professioniste ») gli importi che emergono dal calcolo ($i=g+h$) non sono corretti, questo per nessuno degli anni d'esercizio in esame. In merito a tale aspetto, l'autorità inferiore sostiene che le divergenze tra i risultati indicati dalla ricorrente e quelli esposti nell'allegato 1 sarebbe da ricondurre all'arrotondamento di alcune cifre impiegate come base di calcolo (cfr. risposta del AFC del 12 marzo 2024 consid. 2.2 e 2.3). Ora, ciò che appare tuttavia pacifico a questo Tribunale, è che l'AFC abbia utilizzato delle basi di calcolo differenti rispetto a quelle esposte nell'allegato 1 dell'AT: diversamente, le varie operazioni matematiche condurrebbero a dei risultati corretti (cfr. lett. b dell'allegato 1 dell'AT). Con riferimento a tale aspetto, va qui rilevato come, seppur l'arrotondamento delle cifre effettuato dall'autorità inferiore potrebbe, potenzialmente, come sostenuto dall'AFC, condurre a un risultato più preciso o favorevole alla ricorrente, tale modo di agire non può essere tutelato. Infatti, i dati, così come esposti nell'allegato 1 dell'AT, impediscono alla ricorrente, ma anche a questo Tribunale, di verificare l'esattezza dei calcoli effettuati dall'autorità inferiore: vi è un chiaro manco di trasparenza che impedisce un esame accurato della stima effettuata dall'AFC. In tal modo, la ricorrente viene così anche privata della possibilità di potersi esprimere con piena cognizione di causa, non permettendole di contestare, in maniera precisa e concreta gli importi a ella imputati. Su questo punto, l'AFC ha mancato al proprio obbligo di motivazione e le spiegazioni fornite nella sua risposta non consentono di ovviare a tale carenza (sentenza del TAF A-5186/2019 del 28 agosto 2020 consid. 1.5-1.6; cfr. consid. 6 del presente giudizio). In occasione della nuova stima della cifra d'affari conseguita dalla ricorrente, incomberà all'autorità inferiore produrre un allegato corretto e completo, che esponga con precisione ed esaustività i calcoli che conducono alla somma oggetto del recupero d'imposta.

E. 9.4.1

Infine, come ultima censura, la ricorrente (cfr. in particolare la replica del 29 aprile 2024, pag. 7), sostiene che l'atteggiamento dell'AFC non si baserebbe sulle notifiche di tassazione o sulla diffusione di circolari ai vari gestori dei locali erotici, le quali informerebbero i gerenti di essere garanti per la tenuta dell'IVA sulla cifra d'affari conseguita dalle professioniste. Tale aspetto sarebbe contrario al principio della buona fede, rispettivamente alla sicurezza del diritto, nella misura in cui si scosterebbe dalle notifiche di tassazione cresciute in giudicato. Tuttavia, la correzione d'IVA - come indicato sul rapporto di revisione - « si basa, sostanzialmente sul parere espresso dalla Divisione di diritto a tale

riguardo. Quest'ultima in effetti è dell'avviso che, nella fattispecie, basandosi sulle informazioni in suo possesso, che vi sono gli elementi per ritenere che gli introiti conseguiti dalle ragazze presenti nella struttura della società siano da ritenersi cifra d'affari della contribuente, mentre gli importi versati dalla ragazza alla contribuente per l'utilizzo delle camere siano da considerare introiti interni, non imponibili all'IVA ». Prima di tale controllo, non erano disponibili le informazioni in tal senso e la novità sarebbe solo scaturita unicamente dopo il 2019: per cui, per i periodi precedenti, il ricorso dovrebbe essere accolto, questo poiché l'atteggiamento dell'autorità inferiore sarebbe contrario alla buona fede e alla sicurezza del diritto. Per questo motivo, in caso di tassazione di ufficio - modo di procedere che la ricorrente contesta - prima di tale periodo andrebbero ritenute corrette le rimostranze della ricorrente, la quale avrebbe proposto pertinenti prove.

E. 9.4.2

Secondo la giurisprudenza, il principio della buona fede tutela l'amministrato nella fiducia riposta in un'informazione ricevuta dall'autorità o in un suo determinato comportamento suscettibile di destare un'aspettativa legittima, a condizione che (a) l'autorità sia intervenuta in una situazione concreta riguardo a determinate persone, (b) ch'essa fosse competente a rilasciare l'informazione o l'amministrato potesse ritenerla competente sulla base di fondati motivi, (c) che l'amministrato non potesse rendersi conto immediatamente dell'inesattezza dell'informazione ricevuta, (d) che l'amministrato, affidandosi all'esattezza dell'informazione o il comportamento di cui si prevale, abbia preso disposizioni non reversibili senza subire un pregiudizio, infine (e) che la normativa pertinente non sia mutata posteriormente al rilascio dell'informazione da parte dell'autorità (cfr. DTF 143 V 341 consid. 5.2.1; 141 V 530 consid. 6.2; 137 I 69 consid. 2.5.1; 131 II 627 consid. 6.1 con rinvii; sentenze del TF 9C_74/2023 del 16 maggio 2023 consid. 5.3.3.1; 2C_482/2020 del 28 settembre 2021 consid. 4.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-2871/2020 del 16 agosto 2022 consid. 4.6.1 con rinvii). In particolare, il principio dell'affidamento e il divieto di « venire contra factum proprium » emanano dal principio della buona fede sancito dagli art. 9 e 5 cpv. 3 Cost., che istituisce un diritto fondamentale del cittadino ad essere trattato secondo il principio della buona fede da parte degli organi dello Stato. Il divieto del comportamento contraddittorio vieta alle autorità di scostarsi senza motivi oggettivi da una posizione che hanno preso in una determinata fattispecie (cfr. sentenza 2C_706/2018 del 13 maggio 2019 consid. 3.1 e riferimento). In entrambi i casi, il principio della buona fede tutela l'amministrato nei confronti dell'autorità, quando, assolate determinate condizioni, il medesimo abbia agito conformemente alle istruzioni e alle dichiarazioni di quest'ultima. Ora, nel caso di specie, senza che sia necessario dilungarsi eccessivamente oltre, si rileva che l'autorità inferiore non ha mai preso, in alcun modo, posizione nei confronti della società ricorrente circa la fattispecie in esame. D'altro canto, questo Tribunale non vede il motivo per il quale avrebbe dovuto farlo: il motivo per cui la ricorrente è tenuta al pagamento dell'IVA sulla cifra d'affari generata dalle professioniste è da ricondurre unicamente a una corretta applicazione della legge (ovvero, la LIVA). Tale aspetto, non può certamente essere considerato contrario al principio della buona fede: nemmeno richiedeva intervento alcuno da parte dell'autorità inferiore. Incombeva infatti alla ricorrente, una volta avviata la propria attività, di informarsi in merito ai propri obblighi legali relativi alla dichiarazione dell'IVA. Va infatti ricordato alla ricorrente che, il sistema IVA è retto dal principio dell'autotassazione (cfr. DTF 143 II 268 consid. 2.4; 140 II 202 consid. 5.4; 137 II 136 consid. 6.2; cfr. sentenza del TAF A-5246/2023 del 14 marzo 2025 consid. 5.1.2). Ciò significa che la tassazione e il pagamento dell'imposta vengono effettuati di principio dal

contribuente stesso (cfr. sentenza del TF 2C_392/2022 del 15 novembre 2022 consid. 3.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-149/2023 del 16 ottobre 2024 consid. 5.5.1). Egli stabilisce l'importo del credito fiscale ed è quindi il solo responsabile del completo ed esatto assoggettamento delle sue operazioni imponibili e del calcolo corretto dell'imposta precedente. La tassazione è considerata conclusa, quando il contribuente consegna all'AFC il rendiconto IVA debitamente compilato (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5061/2014 del 26 ottobre 2015 consid. 5.2 con rinvii; Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., pag. 167; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., pag. 650 n. 203). Alla luce di quanto finora detto, non si può quindi certamente rimproverare all'autorità inferiore di non avere informato la ricorrente, quando la situazione qui in esame non è altro che il risultato di una corretta imposizione della ricorrente, in piena conformità con la legislazione applicabile. La censura è dunque respinta.

E. 10

febbraio 2020 consid. 2.2.2; 2C_1001/2015 del 5 luglio 2016 con- sid. 3.4; sentenze del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 5.3.2; A-5345/2018 del 3 ottobre 2019 consid. 2.2.2 con rinvii).

E. 11

Di conseguenza, le spese processuali pari a franchi 6'000.- 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 del fatto che la ricorrente è da considerarsi vincente solamente in parte nella presente vertenza, questo alla luce del fatto che, la cifra d'affari, seppur calcolata in maniera erronea, dev'esserle comunque attribuita in ragione della la sua posizione di fornitrice di prestazioni - pari a 3'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF). Detto importo verrà detratto in proporzione dall'anticipo spese di franchi 6'000.- versato a suo tempo dalla ricorrente. L'importo rimanente di franchi 3'000.- 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 franchi 4'500.-, a carico dell'autorità inferiore (cfr. art. 64 cpv. 1 PA; art. 7 cpv. 2 TS-TAF). (Il dispositivo è indicato alla pagina seguente)

E. 15

dicembre 2021 consid. 2.3.4 con rinvii; A-5070/2013 del 9 dicembre 2014, consid. 5.3.5 con rinvii). Detto in altri termini, dal momento in cui il contribuente viola il suo obbligo di autotassazione, lo stesso deve soppor- tare l'incertezza che deriva dalla stima (cfr. sentenza del TAF A-5070/2013 del 9 dicembre 2014, consid. 5.3.5 con rinvii). Il Tribunale federale ha ina- sprito la propria prassi in rapporto all'onere probatorio a carico del contri- buente, sancendo che, quest'ultimo, non può limitarsi a criticare in maniera del tutto generica i calcoli alla base della valutazione dell'AFC, ma deve dimostrare, concretamente, con dei documenti giustificativi, che la stima effettuata è manifestamente erronea (cfr. sentenze del TF 2C_27/2021 del 5 ottobre 2021 consid. 3.1.4; 2C_1077/2012 del 24 maggio 2014 consid. 2.5, 2C_970/2012 del 1° aprile 2013 consid. 4.3; sentenze del TAF A-4282/2021 del 24 agosto 2022 consid. 2.2.5 con rinvii; A-7088/2016 dell'11 dicembre 2017 consid. 2.6.3 con rinvii).

A-593/2024 Pagina 16 6. 6.1 Il diritto di essere sentito, sancito a livello costituzionale dall'art. 29 cpv. 2 Cost. e a livello procedurale dall'art. 29 PA, implica in particolare il dovere per l'autorità di motivare in maniera chiara la sua decisione, ovvero in modo che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo (cfr. DTF 142 II 49 consid. 9.2; 134 I 83 consid. 4.1; 133 III 439 consid. 3.3). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 143 III 65 consid. 5.2; 142 IV 249 consid. 1.3.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.1). 6.2 Il diritto di far amministrare le prove costituisce anch'esso un aspetto del diritto di essere sentito. Esso presuppone che il fatto da provare sia rilevante, che il mezzo probatorio proposto sia necessario per constatarlo e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti. Conformemente all'art. 33 cpv. 1 PA, l'autorità ammette dunque i mezzi di prova offerti dalla parte se risultano idonei a chiarire i fatti. Questa garanzia costituzionale permette all'autorità di porre un termine all'istruzione, allorché le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione e che essa, 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. L'autorità può dunque rinunciare all'amministrazione di certe prove proposte senza violare il diritto di essere sentito delle parti (cfr. DTF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-2845/2020 del 19 luglio 2021 consid. 2.3 con rinvii; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.2; cfr. ugualmente il consid. 2.3 del presente giudizio). 6.3 A titolo eccezionale, la violazione del diritto di essere sentito può essere sanata nella procedura di ricorso, se i motivi determinanti sono stati adottati in risposta dall'autorità, se il ricorrente ha potuto commentarli in un successivo memoriale e, soprattutto, se il potere d'esame della giurisdizione competente non è più ristretto di quello dell'istanza inferiore (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2). Tale riparazione deve tuttavia rimanere l'eccezione ed è ammissibile, di principio, solo nel caso di una violazione non particolarmente grave dei diritti procedurali della parte lesa. Ciò sancito, una tale riparazione può altresì giustificarsi, anche in presenza di una violazione grave, qualora l'annullamento della decisione impugnata e

A-593/2024 Pagina 17 il rinvio della causa all'autorità inferiore costituiscano una mera formalità e conducano ad un inutile prolungamento della procedura incompatibile con l'interesse delle parti ad una risoluzione celere della vertenza (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 138 I 97 consid. 4.1.6.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.3). 7. Secondo costante giurisprudenza, una decisione è arbitraria se contraddice in maniera palese la situazione di fatto, viola gravemente una norma o un principio giuridico chiaro e incontestato, non è sorretta da ragioni serie e obiettive, non ha né senso né scopo o contrasta in modo intollerabile il sentimento di giustizia e di equità. Non vi è arbitrio per il solo fatto che una soluzione diversa potrebbe essere immaginabile e sembrare addirittura migliore. Una decisione va annullata, in quanto arbitraria, se appare, non solo nella sua motivazione ma anche in relazione al suo esito, manifestamente insostenibile, in aperto contrasto con la situazione reale, gravemente lesiva di una norma o di un principio giuridico chiaro e indiscusso oppure in contraddizione con il sentimento della giustizia e dell'equità (cfr. DTF 148 II 121 consid. 5.2; 142 V 513 consid.

4.2; 140 III 167 consid. 2.1; 138 I 305 consid. 4.3; 134 I 140 consid. 5.4; nonché le sentenze del TF 5A_290/2022 del 7 settembre 2022 consid. 1.3; 8C_727/2017 dell'11 gennaio 2018 consid. 2.2; 4P.212/2004 dell'11 gennaio 2005 consid. 4.1 con i riferimenti). 8. 8.1 In concreto, da un esame degli atti dell'incanto, risulta che la società ricorrente si è occupata della gestione di un postribolo ubicato a (...) denominato (...). Durante il periodo interessato dal controllo fiscale, il locale ha subito una serie di cambiamenti di attività, e meglio: fino a dicembre 2015 il postribolo è stato gestito dalla società (...), mentre, da dicembre 2015 sino a luglio 2017, il locale veniva gestito dalla ricorrente, per poi tornare, a partire da agosto 2017, nuovamente sotto la direzione della sopracitata società anonima (cfr. Rapporto di revisione dell'autorità inferiore e allegati, pag. 1 [cfr. atto n. 3 inc. AFC]). Dal rapporto di revisione, emerge poi che, durante i periodi fiscali in esame (1° gennaio 2015 – 31 dicembre 2018), la società ricorrente aveva una serie di contratti di locazione (registrati a conto economico sotto la sezione dei costi, cfr. atto n. 3a dell'inc. AFC) per degli appartamenti – utilizzati dalle professioniste come abitazioni temporanee – e per l'intero sedime sito al mappale nr. (...) sul quale si trova il (...) e il (...). In merito alla conformazione di tale sedime, il rapporto di revisione indica che lo stesso è composto da un piano terreno con ricezione, bar, deposito, locale riscaldamento, sauna (non più in utilizzo), ufficio e servizi

A-593/2024 Pagina 18 igienici; al primo e secondo piano, vi sono invece 16 camere, ovvero: 9 camere « standard », 5 camere « superior », una camera denominata « la 14 » e 1 camera « suite ». Dalle informazioni agli atti, risulta che, le camere, differiscono tra loro in funzione dell'allestimento, essendo, alcune di esse, dotate p. es. di sauna o di vasca idromassaggio. Dagli atti, emerge altresì che dette stanze venivano prevalentemente utilizzate dalle professioniste al fine di esercitare l'attività di prostituzione. Dalla licenza edilizia, rilasciata in data (...), emerge poi come la società ricorrente abbia domandato, in data (...), un cambiamento di destinazione per la particella (...) da « bar + sauna » in « casa d'appuntamenti con bar annesso » (cfr. atto n. 14 dell'inc. AFC). È infine incontestato che, durante i periodi fiscali in esame, le professioniste abbiano erogato prestazioni di natura sessuale all'interno dei locali della ricorrente. 8.2 Come già rilevato dal Tribunale in precedenza (cfr. consid. 4 del presente giudizio), qui litigiosa è innanzitutto la questione dell'attribuzione alla società ricorrente della cifra d'affari realizzata dalle professioniste in correlazione con le prestazioni di natura erotica. In tale contesto, si pone innanzitutto la questione di sapere se, dal punto di vista della LIVA, sono le professioniste a esercitare negli spazi della ricorrente in qualità di indipendenti, oppure se, sempre dal punto di vista della LIVA, è la società ricorrente a dover essere qualificata quale fornitrice di tali prestazioni. Per rispondere a tale quesito, occorre innanzitutto stabilire se le professioniste abbiano svolto o meno la loro attività a titolo « indipendente », agendo quindi verso l'esterno in proprio nome (cfr. consid. 5.3.2 e 5.3.4 del presente giudizio). Decisivo, è come l'offerta di tali prestazioni 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). 8.3 In tale contesto, il Tribunale deve dunque, in primis, esaminare il sito internet della società ricorrente, questo alla luce delle constatazioni dell'autorità inferiore e degli altri elementi agli atti. Di fatto, da un esame del contenuto del sito internet della società ricorrente ([...] così come pubblicato nei periodi fiscali in esame; cfr. gli « screenshot » riportati in allegato al rapporto di revisione, atto n. 3b inc. AFC), l'autorità inferiore ha constatato e ritenuto quanto segue (cfr. decisione su reclamo del 19 dicembre 2023, consid. 5.3.5).

5.2.1–5.2.3; decisione del 3 gennaio 2022, consid. 21-23): – « nel sito internet della reclamante viene più volte accentuata l'appartenenza delle professioniste al club (...) (< il nostro personale professionale e cordiale

A-593/2024 Pagina 19 è a vostra disposizione per richieste anche insolite >, < concedetevi la compagnia delle nostre eleganti e raffinate ragazze sexy che soddisferanno ogni vostro capriccio >, < entrerete in una lounge riservata unicamente a voi dove le nostre cortigiane si presenteranno >) e vengono pubblicizzate le prestazioni erotiche erogate nel club (< l'abbandono ai piaceri sessuali: il luogo ideale dove le tue fantasie erotiche diventano realtà >, < solo le migliori escort sono scelte con criteri rigorosi. Le escort che offrono i loro servizi al (...) sono belle, sensuali e molto curate. L'eccellenza dei loro servizi sarà la vera chiave del vostro piacere >). Pertanto risulta chiaro e lampante che nei suoi locali vengano effettuate prestazioni erotiche da parte di professioniste »;

– « nel sito internet non si trova alcun dato di contatto delle singole professioniste né vengono fornite informazioni specifiche in merito alle stesse, le quali vengono presentate in modo standardizzato. Gli orari di apertura e chiusura del club (< siamo aperti tutti i giorni dalle 14:00 alle 2:00 >) lasciano intendere che le professioniste esercitano la loro attività durante la fascia di apertura del club, ciò che comporta anche una certa dipendenza delle ragazze dalle istruzioni e dall'organizzazione messa in atto dalla reclamante ». A mente dell'autorità inferiore, l'immagine d'insieme che scaturisce dunque dalla pagina internet, è che sarebbe la ricorrente ad agire quale intermediaria tra le professioniste e i clienti in cerca di prestazioni erotiche, apparendo dunque – verso l'esterno – quale fornitrice delle prestazioni. Il sito internet si limiterebbe a una descrizione standardizzata e anonima delle professioniste, avvalorando quindi la tesi dell'autorità inferiore. La pagina internet non sarebbe poi stata allestita con lo scopo di pubblicizzare la messa a disposizione di una struttura, bensì sarebbe incentrata a promuovere incontri tra le professioniste e i clienti con l'intento di ottenere delle prestazioni erotiche: pubblicizzando le prestazioni erotiche erogate nel suo locale, la ricorrente approfitterebbe di un maggior numero di clienti. L'affermazione della ricorrente, secondo la quale sarebbe determinante al fine di qualificare l'attività svolte dalle professioniste il momento del versamento della controprestazione da parte del cliente – e non il sito internet – non troverebbe poi riscontro nella presente fattispecie. Anche il fatto che, per forza di cose, le prestazioni stesse verrebbero erogate dalle professioniste, uniche responsabili per la pattuizione e la remunerazione del servizio, sarebbe un aspetto irrilevante ai fini della presente vertenza, questo poiché, il motivo di tale modo di procedere, risiederebbe nell'evitare il rischio per la ricorrente di rendersi colpevole di incoraggiamento alla prostituzione. Nemmeno sarebbe pertinente poi il fatto che, secondo il diritto delle imposte dirette e delle assicurazioni sociali, le professioniste eserciterebbero un'attività indipendente: in materia di IVA, per determinare se un'attività viene esercitata in maniera dipendente o indipendente, non sarebbe rilevante il modo in cui viene strutturato il rapporto contrattuale tra le parti, bensì la

A-593/2024 Pagina 20 realtà economica dei fatti, in particolare come l'offerta viene percepita dal pubblico, ovvero da una persona terza e neutrale. Continuando, a dire dell'autorità inferiore, anche il fatto che le professioniste sarebbero libere di lasciare il numero di telefono ai clienti, nulla cambierebbe in merito all'immagine che scaturisce dall'insieme delle circostanze, questo poiché, almeno per una prima presa di contatto, occorrerebbe passare inevitabilmente dalla ricorrente, ciò che rappresenterebbe un'ulteriore conferma del rapporto di dipendenza delle professioniste. Infine, anche i

restanti elementi, come p. es. il fatto che non vi sarebbe una cassa comune o che non vi sarebbe alcun rapporto di lavoro, non sarebbero di sostegno alla tesi della ricorrente, questo poiché, come già detto, ciò che è determinante sarebbe il modo in cui l'offerta viene percepita dal pubblico in generale o da un terzo neutrale. Sulla base di tali elementi, l'autorità inferiore ha quindi ritenuto la presentazione del sito internet come parlante a sfavore di un'indipendenza delle professioniste ai sensi della LIVA, lasciando lo stesso apparire, verso l'esterno, l'offerta di prestazioni erotiche come proveniente dalla società ricorrente stessa. 8.4 Ora, con riferimento alla posizione dell'autorità inferiore, la società ricorrente afferma, sia in sede di reclamo che in sede di ricorso, che ella non agirebbe verso l'esterno in qualità di fornitrice delle prestazioni (cfr. ricorso del 26 gennaio 2024, punti n. 8-9; reclamo del 31 gennaio 2022, punti n. 2.1-3). Dal sito internet non si potrebbe infatti dedurre – contrariamente a quanto sostenuto dall'autorità inferiore – che le professioniste sarebbero delle sue subordinate. La pagina internet permetterebbe infatti di comprendere la tipologia di attività che viene svolta nel club, luogo in cui le coppie sono benvenute, dove si svolgono spettacoli di vario tipo, in cui si possono organizzare feste private, incontri occasionali e dove viene anche svolta l'attività di prostituzione. Il cliente che entra, non pagherebbe la prestazione della professionista direttamente alla cassa – così come avverrebbe in altri club – ma tale importo verrebbe, al contrario, direttamente pattuito e versato alla professionista. Tale aspetto emergerebbe anche dal sito internet, il quale indicherebbe sì un « prezzo consigliato », precisando tuttavia come il prezzo finale andrebbe concordato tra le parti interessate. Secondo la ricorrente, contrariamente alla sentenza citata dall'autorità inferiore (cfr. sentenza del TAF A-5345/2018 del 3 ottobre 2019 consid. 2.2.2. con rinvii), nel caso in esame, sul sito internet, non sarebbero poi indicati i prezzi dei vari servizi offerti (da concordare direttamente con le professioniste): non esisterebbero né prezzi fissi, né prezzi base, né tantomeno

A-593/2024 Pagina 21 offerte di lavoro. Nemmeno vi sarebbe una partecipazione alla cifra d'affari delle professioniste – diversamente a quanto sarebbe avvenuto nel caso oggetto della sentenza del TAF – le quali resterebbero libere di esercitare la loro professione, in completa libertà, entro gli orari di apertura del locale. Tale aspetto emergerebbe anche dal documento prodotto dalla ricorrente e stilato dalla Divisione delle contribuzioni (cfr. atto n. 14 dell'inc. AFC), il quale esigerebbe, che la persona che intende esercitare l'attività di prostituzione, debba qualificarsi – in Ticino – quale indipendente. Sarebbe quindi la professionista a dover essere tassata – qualora raggiunga il minimo contributivo – sull'IVA e non il postribolo, il quale non avrebbe nessun influsso sulla contrattazione del prezzo, posto come anche le professioniste dovrebbero versare l'importo relativo all'affitto della stanza/sauna qualora volessero usufruirne, in modo indipendente e a loro nome (cfr. replica del 29 aprile 2024, pag. 7). A dire della ricorrente, l'AFC pretenderebbe tuttavia che ella dovrebbe essere imposta sull'IVA per la tariffa che viene, di volta in volta, concordata tra il cliente e la professionista, per una prestazione che viene poi consumata negli spazi corrisposti, sempre di volta in volta, per un importo medio pari a franchi 57.-. Tale importo comprenderebbe l'uso dello spazio per la prestazione, il consumo di acqua e di elettricità, il cambio di lenzuola e suppellettili, il tutto per ogni singolo utilizzo: per entrare in ognuna delle stanze sarebbe, infatti, necessario appoggiare una tessera su un lettore di carte, il credito di franchi 57.- (versato prima alla cassa) verrebbe scalato e così sarebbe possibile accedere alla stanza. Senza credito, non sarebbe semplicemente possibile accedere alle stanze. La pagina internet servirebbe evidentemente ad attirare la clientela, tuttavia dal sito non si potrebbe dedurre nulla in merito alla natura del rapporto tra le

professioniste e il gestore del sito internet. Nemmeno esisterebbe una cassa comune e la contribuente – eccezione fatta per il caso in cui il pagamento verrebbe effettuato con carta di credito – la quale non incasserebbe l'importo della prestazione. Con riferimento poi al fatto che il club sarebbe aperto solo in determinate fasce orarie, a dire della ricorrente non vi sarebbe, nemmeno per questo motivo, alcun rapporto di dipendenza: ciò avverrebbe p. es. anche in uno studio di avvocati, tra di loro indipendenti, dove però vi sarebbero degli orari di apertura. La ricorrente non si sarebbe mai occupata di fissare degli orari alle professioniste, le quali sarebbero sempre state libere di scegliere se venire, quando venire e quando andare. Dal sito internet non si potrebbe dedurre il contrario. Gli orari di apertura sarebbero oltretutto fissati dalla legislazione cantonale e non dalla ricorrente stessa. Il locale della

A-593/2024 Pagina 22 ricorrente si distinguerebbe inoltre da quello oggetto nella sentenza del TAF (cfr. sentenza del TAF A-5345/2018 del 3 ottobre 2019) in quanto le professioniste non avrebbero l'obbligo di presenziare, non sarebbero sempre le stesse, eserciterebbero in diversi postriboli, le tariffe sarebbero pagate direttamente tra il cliente e le professioniste e l'incasso avverrebbe al momento di ogni « salita ». Va poi aggiunto che, le professioniste, che operano nel club della ricorrente, nemmeno dovrebbero avere requisiti particolari per poter esercitare nel locale (i.e. età, particolari caratteristiche, etc.): capiterebbe infatti, non di rado, che i fruitori delle stanze messe a disposizione dalla ricorrente nemmeno sarebbero delle professioniste e che si presenterebbero anche delle coppie, per affittare una stanza. Continuando, il fatto poi che, sul sito internet, i nominativi delle professioniste sarebbero anonimizzati, non permetterebbe di trarre conclusione alcuna. Diverso sarebbe il caso in cui, il sito internet del locale, descrivesse le professioniste che effettivamente operano nel club, con fotografie reali, con le relative tariffe, le prestazioni specifiche che ciascuna effettua, così come capita in altri centri. Tale sito internet non verrebbe aggiornato da anni, ciò che attesterebbe come non vi sarebbe nessuna relazione tra il gestore e le professioniste, nessuna forma di dipendenza. Le modelle raffigurante sul sito internet non sarebbero infatti delle persone realmente presenti nel club, ma sarebbero esposte sul sito unicamente a scopo illustrativo. Al contrario, le professioniste esterne al club (cfr. sezione del sito internet « Pornostar » atto n. 3b dell'Inc. AFC), ovvero quelle che si recherebbero nei locali della ricorrente per svolgere singoli spettacoli, verrebbero pubblicizzate con fotografie e nominativi reali. Tali professioniste giungerebbero in sede – sempre a dire della ricorrente – per il tramite di un'agenzia di oltre confine, attività che verrebbe notificata al Cantone tramite l'apposito formulario di artiste/ballerine. Tali professioniste si presenterebbero nel club, svolgerebbero lo spettacolo per cui sarebbero state ingaggiate e il gestore pagherebbe il compenso direttamente all'agenzia. Dette professioniste non fornirebbero tuttavia prestazioni di natura sessuale e una volta terminato lo spettacolo, anche il loro impiego terminerebbe. Il pagamento di queste professioniste, esterne al club, verrebbe immesso nella contabilità della ricorrente, poiché di sua spettanza in quanto fornitrice di prestazione. In merito poi alla questione del contatto con i clienti, a dire della ricorrente questo non verrebbe mai da ella creato: la professionista o conoscerebbe il cliente all'interno del locale (cosiddetto « primo contatto ») oppure già lo conoscerebbe da prima, questo poiché detta professionista avrebbe già esercitato in un altro postribolo e si sarebbe accordata con tale cliente per

A-593/2024 Pagina 23 consumare negli spazi della ricorrente. L'interpretazione che viene fatta dall'autorità inferiore, in relazione al sito internet, sarebbe dunque arbitraria. Il

cliente medio non potrebbe infatti dedurre dal tale sito che il fornitore delle prestazioni sarebbe la società ricorrente, che neppure apparirebbe sul sito stesso. Fornitrici delle prestazioni sarebbero unicamente le professioniste, singolarmente, che opererebbero quali indipendenti. Dai libri contabili emergerebbe infatti come sarebbe la ricorrente a incassare gli affitti delle camere, dagli spettacoli e dalla vendita del bar. I clienti pagherebbero l'entrata per conoscere le professioniste e seguire gli spettacoli delle professioniste esterne o/e spettacoli privati. Nelle uscite figurerebbero i pagamenti del personale della ricorrente, ossia delle donne delle pulizie, baristi, dei cassieri e del gerente. Il fatto che la ricorrente non fornirebbe poi il numero di telefono delle professioniste sarebbe legato a un motivo privacy: tuttavia le professioniste resterebbero libere di farlo. Inoltre, di principio, non giungerebbero chiamata alla ricezione del postribolo in quanto il cliente, di norma, riceverebbe il recapito telefonico personale direttamente dalla professionista e non vi sarebbero dunque ingerenza alcuna da parte del club. L'interesse della ricorrente sarebbe quello di affittare le stanze, incassare l'affitto, rispettivamente di incassare l'entrata dei clienti e delle professioniste. Per la ricorrente, sarebbe quindi clienti in ugual misura, sia la professionista che pagano le consumazioni, rispettivamente la stanza quando intendono utilizzarla per erogare la prestazione sessuale, sia il cliente che usufruirebbe di tale prestazione, che pagherebbe pure le consumazioni e verserebbe all'entrata la somma per ogni salita (o in alternativa direttamente alla professionista). Analogamente a quanto avverrebbe in un centro di tennis, il cliente arriverebbe nella struttura, conoscerebbe la professionista, la sceglierebbe e pagherebbe direttamente un prezzo sconosciuto al gestore. Se il primo incontro potrebbe essere fortuito – in funzione della professionista disponibile – successivamente, instaurato il contatto, la professionista fornirebbe il suo numero di telefono privato al cliente per definire i differenti appuntamenti, senza che vi sarebbe dunque l'intervento della ricorrente. Infine, la ricorrente fa un paragone con quello che può essere il centro (...) e l'attività dei maestri di tennis. Per quanto concerne il centro commerciale, anche a una simile attività andrebbe applicata l'IVA e non soltanto sugli affitti incassati, bensì anche sulla cifra d'affari realizzati dai singoli commerci, qualora gli stessi dovessero raggiungere il minimo contributivo. Infatti, sempre a dire della ricorrente, sul sito internet del centro commerciale verrebbe indicato un singolo numero di telefono – ovvero quello del centro – e il centro si pubblicizzerebbe sui mass media come un'entità

A-593/2024 Pagina 24 unica. Per quanto concerne invece la situazione dei maestri di tennis, notoriamente indipendenti, qualora non raggiungessero l'importo dell'IVA, anche la loro cifra d'affari andrebbe affibbiata alla struttura che affitta i campi da tennis. Se invece incassassero direttamente per conto della struttura, essi apparirebbero come dipendenti dalla stessa. Se una persona prende lezioni di tennis dovrebbe infatti pagare il campo, non anche il maestro. Il gestore della struttura pagherebbe l'IVA sulle bibite vendute, rispettivamente sui campi affittati. Per contro il maestro di tennis fatturerebbe la sua prestazione direttamente all'allievo. Tale attività sarebbe dunque strettamente correlata all'affitto del campo da tennis, per contro quella esercitata dalle ragazze non dipenderebbe dal club. Le professioniste sarebbero infatti libere di esercitare la loro professione anche al di fuori della struttura gestita dalla ricorrente, come p. es. al loro domicilio, a quello del cliente oppure in una camera d'hotel. La documentazione prodotta dalla ricorrente attesterebbe infatti come le professioniste avrebbero un proprio numero IDE-CHE e che la loro forma giuridica sarebbe quella di un'impresa individuale (cfr. atto n. 14 dell'inc. AFC). Se il maestro di tennis viene trattato come indipendente, anche se sul sito internet del centro viene promossa la sua attività come maestro – così come anche altri liberi professionisti,

quali gli avvocati quando affittano sale di conferenze in un determinato centro a ore – lo stesso dovrebbe valere per le professioniste che esercitano l'attività della prostituzione quando affittano una camera. Se una professionista affitta una camera per effettuare una prestazione è quest'ultima che dovrebbe essere imposta e non chi mette a disposizione la camera.

8.5 8.5.1 Con riferimento alla posizione delle parti, esposte in precedenza, questo Tribunale rileva quanto segue. Non si può innanzitutto fare a meno di constatare che, la posizione dell'autorità inferiore (cfr. consid. 8.3 del presente giudizio), risulta qui oggettivamente in linea con la giurisprudenza in materia di prestazioni erotiche in presenza di un sito internet (cfr. in particolare il consid. 5.3.5 del presente giudizio con riferimenti giurisprudenziali ivi citati). Le indicazioni fornite dall'autorità inferiore trovano infatti pieno riscontro negli atti dell'incanto, in particolar modo nell'atto n. 3b dell'inc. AFC, il quale riporta degli screenshot del contenuto della pagina internet della società ricorrente (...) così come pubblicato al momento dei periodi fiscali in esame. La pubblicizzazione e la presentazione delle professioniste quali « le escort al (...): per i nostri ospiti solo una raffinata selezione. Solo le migliori escort sono scelte con criteri rigorosi » e « le migliori cortigiane offrono i loro servizi in completa privacy e soddisfano anche le richieste più insolite », nonché il fatto di sottolineare come le ragazze appartengano al club della ricorrente (« concedetevi la compagnia delle

A-593/2024 Pagina 25 nostre eleganti e raffinate ragazze (...)) Il nostro personale professionale e cordiale è a vostra disposizione per richieste anche insolite », lascia infatti intendere che le professioniste – perlomeno in apparenza, per una persona terza e neutrale – siano parte integrante della organizzazione della ricorrente. Va poi rilevato che, nel sito internet, non si trova alcun dato di contatto delle singole professioniste, così come constatato dall'autorità inferiore, bensì unicamente della ricorrente. Nella pagina dedicata ai « Contatti » vi è infatti unicamente la possibilità di compilare un formulario e inviare un messaggio alla ricorrente, non alle professioniste, così come l'unico indirizzo e numero di telefono ad apparire è quello di quest'ultima. Di fatto, il sito internet, invita esplicitamente gli avventori a contattare il club via e-mail, per telefono o attraverso il formulario per ottenere informazioni o effettuare riserve, ciò che lascia presupporre, verso l'esterno, che è la ricorrente – in qualità di gestore del postribolo – a rispondere e fornire informazioni specifiche sulle professioniste (p. es. nominativi, età, ecc.), sulle prestazioni da esse offerte (i.e. tipologia di prestazione, prezzo, ecc.) e organizzare gli incontri, perlomeno in un primo momento. Detto sito internet non fornisce poi alcuna informazione specifica in merito alle singole professioniste (i.e. età, tipologia di servizio, prestazioni offerte, prezzi, ecc.), ma si limita a illustrare alcune immagini di persone di sesso femminile affiancate da una lunga serie di nominativi. Nella sezione specifica « Porno Stars », il sito internet pubblicizza poi una serie di eventi, con data, orario e costo d'ingresso, serate nelle quali degli ospiti esterni al club sarebbero giunti in sede, per esibirsi in uno spettacolo e apparentemente – perlomeno da ciò che emerge dal sito internet – offrire prestazioni di altro genere (cfr. atto n. 3b dell'inc. AFC, in particolare la frase « non solo spettacolo non solo spettacolo non solo spettacolo »). Nella sezione dei prezzi, la ricorrente espone poi il costo delle sue stanze, ma anche un « prezzo consigliato » per le prestazioni (servizio di mezz'ora), sottolineando come il pagamento può avvenire sia in contanti che con carta di credito « Accettiamo carte di credito & contanti ». In tal modo, la società ricorrente fa quindi intendere, alla persona terza e neutrale, che si occupa non solo di determinare il prezzo della prestazione – dando perlomeno un'indicazione di principio – ma anche di incassare tale importo, offrendo ai clienti la possibilità di pagare sia con carta che in contanti. Sempre da

un'analisi del sito internet, emerge poi come la ricorrente organizza anche eventi speciali e/o incontri « Organizziamo eventi settimanali ed occasioni in concomitanza con le festività » e « l'abbandono ai piaceri sessuali (...) il luogo ideale dove le tue fantasie erotiche diventano

A-593/2024 Pagina 26 realtà »). Sulla base delle informazioni contenute nel sito internet, verso l'esterno la società ricorrente risulta dunque 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 14:00 alle 02:00 con parcheggio direttamente davanti al club »), che lascia intendere agli avventori del sito internet che le professioniste esercitano la loro attività durante la fascia oraria di apertura del postribolo e che la ricorrente abbia previsto dei posti auto per coloro che intendono usufruire dei servizi da ella offerti. In tal modo, la ricorrente fa quindi intendere che le professioniste dipendono in un certo modo dalla sua organizzazione. Ora, la libertà e l'autonomia delle professioniste nell'esercizio della prostituzione è poi piuttosto legata a delle esigenze legali, di protezione di tali persone. In effetti, dal punto di vista legale – come giustamente rilevato dall'autorità inferiore (cfr. decisione su reclamo del 19 dicembre 2023, cons. 5.2.2) – le professioniste devono essere libere di decidere se esercitare l'attività di prostituzione, se accettare o meno un incarico e a quali condizioni/prezzi. In caso contrario, la ricorrente arrischierebbe di rendersi infatti colpevole di incoraggiamento alla prostituzione (ciò che peraltro non è naturalmente qui il caso, tant'è che né l'autorità inferiore, né lo scrivente Tribunale, mettono in dubbio la liceità dell'operato della società ricorrente). In tal senso, questo Tribunale non ha dubbi in merito al fatto che le professioniste che operavano all'interno del locale della ricorrente durante il periodo in esame fossero libere di scegliere se recarsi o meno nei suoi locali: come sopra esposto, tale aspetto è piuttosto da ricondurre al fatto che imporre una fascia oraria di presenza potrebbe entrare in contrasto con quello che è la legislazione a carattere penale. In tali circostanze, il Tribunale è quindi di avviso che l'immagine d'insieme che scaturisce, oggettivamente, dal sito internet della società ricorrente verso l'esterno è che nei suoi locali vengono 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 potendolo essere) erogate fisicamente dalla società ricorrente quale persona giuridica, bensì esclusivamente dalle professioniste, non è 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 (nella sua versione in vigore fino al 31 dicembre 2017 [RU 2009 7129; RU 2017 3575]) e dell'art. 20 cpv. 1 LIVA (cfr. sentenza del TF 2C_1001/2015 del

A-593/2024 Pagina 27 5 luglio 2016 cons. 4.2). Si ricorda infatti che, determinante ai fini dell'IVA, è come l'offerta di prestazioni erotiche viene oggettivamente percepita dal pubblico e da una persona terza e neutrale, non tanto le modalità concrete di lavoro delle professioniste (cfr. cons. 5.3.5 del presente giudizio). 8.5.2 Ciò sancito, il Tribunale rileva che, quanto emerge 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, come giustamente indicato dall'autorità inferiore nella sua decisione su reclamo (cfr. decisione su reclamo del 19 dicembre 2023, cons. 5.2.3 – 5.4). Da un esame della licenza edilizia (cfr. atto n. 14 dell'inc. AFC), prodotta dalla ricorrente con

lettera del 15 novembre 2023, risulta infatti chiaro che la ricorrente, in data (...), abbia inoltrato una domanda di costruzione per ottenere il cambiamento di destinazione della particella nr. (...) da bar e sauna in casa d'appuntamento con bar annesso « Cambiamento di destinazione da bar + sauna club in casa d'appuntamenti con bar annesso ». Da tale elemento, si evince che, già nel 2012, lo scopo della società ricorrente non era quello di gestire un semplice bar o locale d'incontri, bensì di creare un'impresa nella quale veniva svolta l'attività della prostituzione. Ora, è qui chiaro che, senza la presenza delle professioniste, un postribolo non avrebbe 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, parte degli introiti (ovvero, il 33%; cfr. contabilità della ricorrente, atto n. 3a dell'inc. AFC) registrati nella contabilità della ricorrente sotto la voce « Ricavi Bar e Sauna » derivano dalla locazione da parte della ricorrente delle stanze alle professioniste: gli incassi contabilizzati sotto tale voce rappresentano, per tutti gli anni in esame, quasi la totalità dei ricavi della ricorrente registrati a conto economico. In tal senso, tenuto conto di come ben un terzo di tali ricavi sia direttamente correlato all'attività delle professioniste, si può affermare, senza incorrere nell'arbitrio, che la ricorrente avesse una certa visione d'insieme generale sull'ammontare degli incassi delle professioniste, aspetto qui innegabile, perlomeno sul principio: è dopotutto la ricorrente stessa a indicare, sulla sua pagina internet, un prezzo consigliato. Tale aspetto costituisce un ulteriore indizio a favore dell'unità d'impresa. Va infine detto che, senza l'attività delle professioniste, anche quella della ricorrente non avrebbe modo di generare introiti: è infatti inopinabile che, anche la cifra d'affari restante, generata dalla ricorrente e registrata sotto la voce « Ricavi Bar e Sauna » (ovvero, il 77%), sia direttamente correlata con la presenza delle professioniste nel locale. Se le professioniste non fossero presenti nel locale, nemmeno i restanti ricavi, indicate sotto tale voce (p. es. consumazioni del bar, spettacoli, etc.) verrebbero generati.

A-593/2024 Pagina 28 Gli elementi che precedono lasciano quindi ritenere che verso l'esterno – ai sensi della LIVA – è la società ricorrente ad apparire quale fornitrice delle prestazioni erogate dalle professioniste (cfr. consid. 5.3.5 del presente giudizio). Verso l'esterno, le professioniste risultano essere parte integrante della sua organizzazione, formando con la ricorrente un'unità d'impresa (cfr. consid. 5.4 del presente giudizio). Dal punto di vista dell'IVA, tali elementi conducono a ritenere che la società ricorrente è la sola ad esercitare, nel caso in esame, un'attività indipendente. 8.5.3 Ora ciò appurato, in merito alle argomentazioni specifiche della ricorrente, il Tribunale rileva che, sebbene la ricorrente sollevi una serie di censure pertinenti, come già esposto al consid. 5.3.5 del presente giudizio, in merito alla fornitura di prestazioni erotiche, questo Tribunale 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 viene oggettivamente percepita da una persona terza neutrale: in tale contesto, il punto di partenza per l'esame di questo aspetto oggettivo è di norma il sito internet. Ora, come ampiamente esposto nei considerandi che precedono, la ricorrente appare – verso l'esterno, per un terzo neutro – come la fornitrice di prestazioni. Sebbene vi siano una serie di elementi che testimoniano a favore di una certa indipendenza delle professioniste (i.e. assenza di orari, libertà nell'esercizio dell'attività, libertà se accettare o meno un cliente, libertà parziale nel fissare il prezzo della prestazione e la tipologia di prestazione, il fatto che anche le professioniste debbano pagare l'entrata al locale, il sistema per accedere alle camere, etc.),

l'immagine che la ricorrente dà verso l'esterno – e quindi verso il terzo neutrale, il pubblico – è che vi sia tra essa e le professioniste una certa forma di unità d'impresa e che sia quest'ultima l'organizzatrice dell'attività e quindi la fornitrice di prestazioni. Pur essendo comprensibili le ragioni per le quali sul sito internet non vi siano immagini reali delle professioniste e che solo il numero di telefono della ricorrente venga indicato, ciò non toglie che l'immagine che quest'ultima dà verso l'esterno è che le professioniste a disposizione della clientela siano quelle mostrate sul sito internet – con i relativi nominativi – e che il primo punto di contatto con quest'ultime debba necessariamente avvenire nei locali della ricorrente o per il tramite del formulario disponibile sulla pagina internet. Che poi gli spazi vengano utilizzati anche da terzi, esterni, questo Tribunale non lo mette in dubbio: va tuttavia rilevato che, nel caso in esame, l'unica questione che si pone è quella di sapere a chi dev'essere attribuita la cifra d'affari generata dalle professioniste. L'immagine che il sito internet dà, verso l'esterno, è dunque chiara: il postribolo è gestito dalla ricorrente, è sì un luogo dove vengono erogate

A-593/2024 Pagina 29 prestazioni e servizi di varia tipo, ma è altresì chiaro il fatto che la clientela giunga in sede prettamente – se non esclusivamente – in ragione della presenza delle professioniste. La ricorrente si pone poi come un'intermediaria verso l'esterno, mettendo a disposizione gli spazi, aperti solo in determinate fasce orarie, sottolineando come le professioniste appartengano all'impresa da ella esercitata. Infine, con riferimento specifico alle censure sollevate dalla ricorrente, relativa al centro commerciale, così come quella riferita ai maestri di tennis, questo Tribunale rileva come – effettivamente – vi siano alcune similitudini con il caso di specie, in particolare per quanto concerne l'analisi del criterio relativo al sito internet. Va tuttavia rilevato come, l'Alta Corte (cfr. consid. 5.3.5 del presente giudizio) abbia chiaramente stabilito l'imponenza di detto criterio al fine di determinare la persona che agisce verso l'esterno in proprio nome e quindi il fornitore di prestazioni in ambito IVA, in particolare quando la cifra d'affari, in esame, è generata dall'attività della prostituzione. Il sito internet è determinante al fine di identificare il fornitore di prestazioni in questo ramo di attività: nel caso di specie non vi sono dubbi, la ricorrente appare verso l'esterno quale fornitrice delle prestazioni. Le censure sono respinte.

9. 9.1 Ciò sancito, il Tribunale rileva che, la cifra d'affari realizzata dalle professioniste durante i periodi fiscali in esame 2015-2018 attribuita alla società ricorrente, è stata ricostruita dall'autorità inferiore ricorrendo a una stima, e meglio ad una tassazione d'ufficio ai sensi dell'art. 79 cpv. 1 LIVA (cfr. decisione impugnata, consid. 6 e segg.). In merito a tale stima, la società ricorrente innanzitutto contesta – perlomeno indirettamente – la sussistenza dei presupposti per procedere con una tassazione d'ufficio (cosiddetto « primo stadio »; cfr. consid. 5.5.6. del presente giudizio). Successivamente, la società insorgente contesta – direttamente – la correttezza della suddetta stima operata dall'autorità inferiore (cosiddetto « secondo stadio »; cfr. consid. 5.5.6. del presente giudizio). Per il Tribunale si tratta quindi, in prima battuta, di verificare se i presupposti per procedere con una tassazione di ufficio siano, nel caso di specie, adempiuti. Successivamente, una volta appurato tale aspetto, per questo Tribunale si tratterà quindi di verificare, eventualmente, se i calcoli effettuati dall'autorità inferiore, nel contesto di tale stima, siano corretti o meno.

A-593/2024 Pagina 30 9.1.1 In merito alla sussistenza dei presupposti necessari per procedere con una tassazione d'ufficio, l'autorità inferiore sostiene (cfr. decisione su reclamo del 19 dicembre 2023, consid. 6.2) che la contabilità della ricorrente non sarebbe conforme alle esigenze legali, questo poiché la stessa non avrebbe mai dichiarato la cifra

d'affari realizzata dalle professioniste (cosiddetta « prima costellazione »; cfr. consid. 5.5.3 del presente giudizio). Per questo motivo, si giustificerebbe dunque di procedere con una tassazione d'ufficio, ricostruendo, in via d'apprezzamento, gli importi imputati alla società ricorrente (cosiddetto « primo stadio »; cfr. consid. 5.5.6 del presente giudizio). 9.1.2 Dal canto suo, la ricorrente afferma invece che la sua contabilità sarebbe ineccepibile, così come dichiarato dal revisore, il quale avrebbe affermato che tutti i ricavi sarebbero stati fatturati, imposti e contabilizzati correttamente (cfr. ricorso 26 gennaio 2024, in particolare il punto n. 10; replica del 29 aprile 2024, pagg. 2-3). La società ricorrente avrebbe infatti trasmesso tutta la documentazione necessaria, documentazione sulla quale si sarebbero basate anche le autorità cantonali, le quali non avrebbero apportato alcuna correzione alla cifra d'affari dichiarata. Gli accertamenti sarebbero tuttavia stati effettuati in modo « non contemporaneo ai fatti », ovvero nel 2019, tant'è che ci si sarebbe basati sul prezzo indicato al momento del controllo (cfr. rapporto di revisione, atto n. 3 pag 2. dell'inc. AFC), oltretutto in piena collaborazione dell'amministratore e della cassiera, i quali avrebbero raccontato, nel dettaglio, come si svolgeva l'attività e come avveniva il pagamento delle camere. Purtroppo, a oggi, non esisterebbe alcun verbale agli atti, verbale che sarebbe necessario per operare una corretta imposizione, così come un'ispezione, che avrebbe permesso di accertare i fatti non in maniera arbitraria, come invece sarebbe avvenuto. In tal senso, la ricorrente pretenderebbe dunque un accertamento corretto e non arbitrario dei fatti, « a maggior ragione se si considera che come risulta dal pto. 2.2 della revisione tutto è avvenuto nel 2019 su esercizi di 5 anni precedenti per indicazioni fornite dalla Divisione di diritto dell'IVA in quello stesso anno, e quindi non a conoscenza dell'amministrata precedentemente, che non poteva neppure sognarsi lontanamente di eseguire una contabilità più precisa proprio perché, per colpa di AFC, i fatti non sono stati accertati in modo non contemporaneo ». La ricorrente chiederebbe dunque l'ispezione di tale documentazione. 9.1.3 Ora, con riferimento a tale questione, si rileva che – come già esposto in particolare al consid. 8.5.3 del presente giudizio – questo Tribunale considera che la cifra d'affari realizzata alle professioniste durante il periodo di esercizio 2015-2017 sia da imputabile alla società ricorrente. Come

A-593/2024 Pagina 31 rettamente rilevato dall'autorità inferiore, tali importi non sono mai stata dichiarata dalla ricorrente. Pur comprendendo le ragioni per le quali la ricorrente non abbia mai dichiarato tali somme, convinta di non doverlo fare, si rileva che, a prescindere da ciò, dal punto di vista giuridico, tali somme le devono essere attribuite e dovevano pertanto essere dichiarate (cfr. in particolare il consid. 8.5.3 del presente giudizio). Pertanto, senza che sia necessario approfondire ulteriormente tale censura, si rileva che, non avendo la ricorrente mai dichiarato tali importi, la sua contabilità, durante i periodi qui in esame, non può essere considerata né completa, né veritiera. In tal senso, il primo presupposto per procedere a una tassazione d'ufficio risulta dunque essere, in specie, adempiuto. Per quanto concerne la domanda di ispezione presentata della ricorrente, questo Tribunale considera che tale richiesta debba essere respinta. Va infatti rammentato alla ricorrente che, nel caso in esame, la tassazione d'ufficio si è rivelata essere necessaria in quanto ella non aveva dichiarato la cifra d'affari generata dall'attività delle professioniste: tale aspetto è pacifico e incontestato. In tal senso, mal si comprende per quale motivo la ricorrente domandi tale ispezione: è manifesto che tale cifra d'affari non risulti dalla sua contabilità, non essendo la stessa mai stata registrata. Anche volendo ispezionare tale documentazione, si arriverebbe sempre alla medesima conclusione: in assenza di una contabilità completa, è necessario procedere a una tassazione d'ufficio. Tale misura

istruttoria non pertanto necessaria ai fini del presente procedimento: la richiesta è dunque respinta (cfr. consid. 2.3 del presente giudizio). Con riferimento specifico alla censura della ricorrente relativa al fatto che gli accertamenti non sarebbero stati operati in maniera contemporanea ai fatti, si rileva qui, per l'insieme della presente vertenza, come l'autorità inferiore sia legittimata a effettuare controlli presso la contribuente al fine di chiarire una fattispecie in esame, esaminando quindi tutti i periodi fiscali (non prescritti) al momento del controllo (cfr. art. 78 cpv. 1 LIVA). Tale modo di procedere è quindi in conformità con quanto previsto dalla legge, sicché la censura non è pertinente. 9.2 9.2.1 Appurato come, l'autorità inferiore, abbia quindi proceduto a giusto titolo con una tassazione d'ufficio, rispettivamente abbia quindi ricostruito tramite una stima la cifra d'affari della ricorrente (mai dichiarata), qui di seguito questo Tribunale esaminerà nel dettaglio la correttezza di tale stima alla luce delle censure sollevate dalla ricorrente (« secondo stadio »).

A-593/2024 Pagina 32 In merito alla ricostruzione della cifra d'affari eseguita dall'autorità inferiore, il Tribunale constata che, sia la società insorgente che l'AFC, sembrano concordare sul fatto che il costo medio di una stanza sarebbe pari a franchi 57.-, che il prezzo medio per ogni singola prestazione effettuata delle professioniste sarebbe di franchi 100.-, che il numero medio di clienti al giorno, per ogni singola professionista, sarebbe di 2.5, che nel locale vi sarebbero

E. 16

camere e che la percentuale della messa a disposizione delle camere alle professioniste, rispetto alla totalità delle entrate della voce « Ricavi Bar e Sauna », corrisponderebbe al 33%. Quello che la ricorrente contesta, sarebbe il modo in cui l'autorità inferiore avrebbe calcolato la cifra d'affari generata dall'attività delle professioniste, successivamente a lei imputata (cfr. consid. 8.5 del presente giudizio). 9.2.2 In merito a tale aspetto, l'AFC afferma che (cfr. decisione su reclamo del 19 dicembre 2023, consid. 5.4-6.5), per quantificare il valore annuo delle prestazioni, essa sarebbe partita da un prezzo medio pari a franchi 57.-, stabilendo dapprima gli incassi relativi alle camere occupate sulla base dei conti economici per gli anni fiscali dal 1° dicembre 2015 – 31 luglio 2017. Successivamente, l'autorità inferiore avrebbe determinato il numero medio di pernottamenti giornalieri e quantificato infine il valore annuo delle prestazioni erogate dalle professioniste, il cui totale sarebbe stato ottenuto moltiplicando il numero medio di clienti giornaliero (2.5 per professionista), il numero medio di pernottamenti al giorno (15), il costo medio per prestazione (franchi 100.-), e il numero di giorni considerati (390 giorni per i periodi fiscali dal 1° dicembre 2015 al 31 dicembre 2016, rispettivamente 210 giorni per i periodi fiscali dal 1° gennaio 2017 al 31 luglio 2017). Su tali cifre, sarebbe poi stata calcolata l'IVA dovuta. Inoltre, in virtù del principio dell'unità d'impresa, l'AFC avrebbe accreditato alla ricorrente l'IVA da essa calcolata e dichiarata sugli incassi concernenti la locazione delle camere alle professioniste, considerando tali introiti come non imponibili all'IVA. Tale valutazione, si baserebbe dunque su documenti e dati concreti, ovvero i conti economici presentati dalla ricorrente. Il calcolo eseguito dall'autorità inferiore sarebbe plausibile e rientrerebbe nei limiti del suo potere di apprezzamento. In sede di decisione su reclamo, l'autorità inferiore ha poi precisato che non sarebbe possibile prendere in considerazione i calcoli esposti dalla ricorrente, questo poiché si baserebbero erroneamente sui costi sostenuti dalle professioniste per l'utilizzo delle camere, disconoscendo tuttavia il fatto che l'autorità inferiore le avrebbe già accreditato l'imposta sugli importi corrisposti dalle professioniste per la locazione delle camere, considerandoli

quali ricavi interni. Nella presente fattispecie, andrebbe quindi stabilita la

A-593/2024 Pagina 33 cifra d'affari giornaliera generata dalle professioniste, la quale si otterrebbe moltiplicando il numero di clienti giornaliero per professionista (2.5 in media), per il prezzo medio della prestazione (franchi 100.-) e per il numero medio di pernottamenti al giorno (15). 9.2.3 Con riferimento alla posizione dell'autorità inferiore, la ricorrente sostiene che, il numero medio di pernottamenti/accessi alle camere non andrebbe, contrariamente a quanto fatto dall'AFC, moltiplicato a 2.5 (ovvero il numero medio di prestazioni erogate ogni giorno dalle professioniste presenti nel locale). Non si tratterebbe infatti di pernottamenti, come più volte sostenuto – erroneamente – nella decisione querelata. Il postribolo chiuderebbe infatti alle ore 2:00 e le professioniste lascerebbero il locale per recarsi nei loro appartamenti (affittati da terzi, dove non verrebbero erogate prestazioni di natura sessuale). L'AFC avrebbe poi indicato, nella decisione 3 gennaio 2022 (cfr. decisione del 3 gennaio 2022, consid. 28), che avrebbe già considerato, nel suo calcolo, che l'affitto di una stanza corrisponde all'erogazione di una singola prestazione. In tal senso, se il numero di camere affittate nel corso del 2015/2016 (i.e. 390 giorni) corrisponde a 5'923, la cifra d'affari generata dalle professioniste si otterrebbe semplicemente moltiplicando tale numero (ovvero, il numero di stanze affittate durante il corso di un determinato anno) con il costo di una singola prestazione (ovvero, franchi 100.-) e non ancora a 2.5 (numero di prestazioni effettuate da una singola professionista in un giorno). Si tratterebbe di un « macroscopico errore » quello commesso dall'AFC, ciò che renderebbe la decisione arbitraria, non solo nella motivazione, ma anche nel risultato. A sostegno della sua tesi, la ricorrente porta un esempio. Volendo partire dal numero di prestazioni erogate, considerato che nel 2015/2017 c'erano 6/7 professioniste in media presenti nel locale ogni giorno (cifra che la ricorrente comunque contesta) e ammesso che tali professioniste sarebbero riuscite a erogare 2.5 prestazioni al giorno nel postribolo, si otterrebbe: 17 prestazioni al giorno, moltiplicato a 390 giorni e franchi 100.- darebbe, come risultato, franchi 663'000.- (390 giorni x 17 x franchi 100.-), nemmeno la metà di quello che ha considerato l'AFC nel suo calcolo. Lo stesso si potrebbe dedurre anche da un ulteriore punto di vista. Ogni professionista dovrebbe – a dire della ricorrente – chiedere il permesso alla Sezione della popolazione per esercitare la sua attività lucrativa, riceverebbe quindi un numero da indipendente IDE/CHE (cfr. atto n. 14 dell'Inc. AFC) e sarebbe tenuta a pagare le tasse in Ticino come indipendente. Sempre secondo la Divisione delle contribuzioni, il guadagno annuo medio che una professionista consegue si aggirerebbe, su un periodo pari a 220 giorni di lavoro, attorno a franchi 50'000 – 70'000.- (cfr. atto n. 5 dell'Inc. AFC, allegato n.

A-593/2024 Pagina 34 2), ciò che corrisponderebbe a un guadagno medio, di franchi 264.- al giorno (calcolo eseguito con franchi 60'000.- di reddito medio annuo, superiore a quanto calcolato da AFC, ossia franchi 250 giornalieri per 220 giorni). In tale ragionamento, mancherebbero, chiaramente, i 170 giorni (per arrivare al periodo di computo dell'AFC pari a 390 giorni) dove dette professioniste non lavorano e sarebbero sostituite da altre persone: effettuando la proporzione si otterrebbe, dunque, una cifra annua di franchi 106'363.- (ovvero, franchi 60'000.- x 390 giorni / 220 giorni), donde una cifra d'affari annua, per 6/7 professioniste presenti nel locale nel periodo di computo, pari a complessivi franchi 691'363.-. Ciò, a fronte di una cifra d'affari di franchi 1'502'224.- ritenuta dall'AFC, ovvero più del doppio. Ciò sarebbe la riprova dell'arbitrarietà del calcolo proposto dall'autorità inferiore. Il rapporto di revisione (cfr. atto n. 3 dell'Inc. AFC) – il quale, a

dire della ricorrente, non conterrebbe gli stessi dati di cui all'allegato 1 – varrebbe quale allegazione di parte, non essendo basato su verbali o audizioni, in caso, in chiara violazione alle disposizioni sull'assunzione delle prove della PA. Questo, sarebbe stato allestito sulla scorta delle informazioni fornite dall'amministratore della ricorrente e della cassiera durante gli esercizi contabili qui in esame. Ora, l'autorità inferiore avrebbe respinto l'audizione di tali testimoni, prove che sarebbero state apportate dalla ricorrente proprio per spiegare come avveniva il pagamento delle camere e che, ogni pagamento di franchi 57.-, corrispondeva a una prestazione. Se l'autorità inferiore dovesse concordare in merito al fatto che, così come indicato nella decisione impugnata, a ogni pagamento corrisponde una prestazione, l'assunzione di tali testi si avvererebbe inutile. In caso contrario, non ammettendo le prove proposte dalla ricorrente, si incorrerebbe in un arbitrio nell'accertamento dei fatti. L'AFC avrebbe infatti fallito nel suo onere probatorio, agli atti non vi sarebbe un singolo verbale sottoscritto, per cui le risultanze dell'AFC sarebbero da considerarsi « semplicemente inventate ». Gli accertamenti sarebbero stati effettuati nel 2019, quindi in modo non « contemporaneo ai fatti interessati », tant'è che ci si sarebbe basati sui prezzi indicati al momento del controllo (cfr. atto n. 3 dell'Inc. AFC, pag. 2). La ricorrente pretenderebbe dunque un accertamento corretto e non arbitrario dei fatti, a maggior ragione. L'insorgente ricorda infine, nel suo gravame, che l'onere della prova riguardo all'accuratezza della stima (cosiddetto: « secondo stadio ») incomberrebbe all'AFC. L'AFC non avrebbe mai spiegato per quale motivo non verrebbe seguito il calcolo da ella proposto, falsando così la cifra d'affari conseguita dalla ricorrente di ben 2.5 volte: la moltiplicazione a 2.5

A-593/2024 Pagina 35 andrebbe effettuata sulla scorta delle professioniste presenti nel locale e non sulla scorta delle cifre d'affari delle camere affittate, che corrisponderebbero alle prestazioni effettuate da tutte le professioniste in un anno, rispettivamente in un giorno. 9.2.4 In sede di risposta (cfr. risposta al ricorso del 12 marzo 2024, consid. 2), l'autorità inferiore ha asserito che, nel contesto di ricostruire le cifre mancanti e non dichiarate dalla ricorrente, ella avrebbe dapprima estrapolato i ricavi derivanti dalla messa a disposizione delle camere (applicando la percentuale del 33.3% alla totalità degli incassi secondo il conto economico) e avrebbe poi diviso, in un secondo tempo, tale cifra per il prezzo medio della stanza nonché per il numero di giorni di apertura del locale. In tal modo, sarebbe stato ottenuto il numero medio di pernottamenti giornaliero, inteso come una messa a disposizione della stanza sull'arco di una giornata, rispettivamente come il numero di ragazze presenti nella struttura. Il numero medio di pernottamenti giornaliero sarebbe poi stato moltiplicato per il numero di clienti medio giornaliero per professionista, stimato in 2.5, e per il prezzo medio di una prestazione, valutato in franchi 100.-, nonché per i giorni di apertura del locale. In merito all'affermazione della ricorrente, secondo cui nel postribolo avrebbero alloggiato in media sei professioniste al giorno, l'autorità inferiore afferma che tale asserzione non sarebbe supportata da alcun giustificativo e non troverebbe riscontro nella fattispecie. Infatti, dal rapporto di revisione, emergerebbe come il locale disporrebbe di 16 camere e sarebbe stato aperto per un minimo di 12 ore al giorno: una presenza giornaliera così bassa non sarebbe semplicemente plausibile. A ciò si aggiungerebbe che, sul sito internet della ricorrente, figurerebbero almeno 18 nominativi di professioniste, i quali farebbero pensare a un numero ben più elevato di persone presenti in loco. Infine, il ragionamento della ricorrente, secondo il quale per svolgere 2.5 prestazioni al giorno le professioniste dovrebbero pagare 2.5 affitti di franchi 57.- ciascuno e franchi 25.- di entrata al locale e che l'attività risulterebbe dunque fallimentare per le stesse poiché vi sarebbe un

guadagno netto di franchi 82.50.- (franchi 100.- x 2.5 prestazioni – franchi 57.- x 2.5 prestazioni + franchi 25.-), l'autorità inferiore farebbe notare come tale dato si scosterebbe dall'articolo presentato dalla ricorrente in sede di contestazione (cfr. atto n. 5 dell'Inc. AFC, allegato n. 2) in cui la Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino avrebbe dichiarato che le professioniste guadagnano in media un importo netto di franchi 60'000.- su un'attività lucrativa di 238 giorni, ciò che corrisponde a franchi 252.- al giorno. Pertanto un incasso netto di soli franchi 82.50.- al giorno, come sostenuto dalla ricorrente, non si giustificerebbe nemmeno dal profilo

A-593/2024 Pagina 36 commerciale e le argomentazioni andrebbero respinte. Le affermazioni della ricorrente non sarebbero quindi state dimostrate, diversamente dalla stima dell'AFC effettuata in sede di controllo, che avrebbe preso in conto elementi concreti ed esistenti (i.e. contabilità relativa ai periodi fiscali controllati, autorizzazioni, sito internet, caratteristiche del locale, etc.). 9.2.5 In sede di replica, la ricorrente ha infine preso posizione in merito a quanto sostenuto dall'autorità inferiore in sede di risposta (cfr. replica del 29 aprile 2024, pagg. 2-7). Con riferimento al calcolo, la ricorrente afferma come l'autorità inferiore si sarebbe accorta dell'errore commesso e tenterebbe ora, in sede di risposta, « di stravolgere il calcolo da lei stesso operato ». Il calcolo della decisione impugnata si baserebbe infatti sul numero di camere affittate e, ritenuto come l'autorità inferiore non contesterebbe che l'affitto di una singola stanza equivarrebbe all'erogazione di una prestazione, il ricorso dovrebbe essere ammesso. Tuttavia, l'AFC partirebbe, in sede di risposta, da altre basi, mai ritenute nel calcolo iniziale e quindi nella decisione querelata. A dire della ricorrente, sarebbe infatti necessario o partire dal numero di camere affittate, come fatto dall'AFC, che corrispondono al numero di prestazioni effettuate e si moltiplicherebbe tale numero a franchi 100.- (costo di ogni singola prestazione) oppure bisognerebbe partire dal numero di professioniste presenti nel locale (cosa mai fatta nella decisione querelata) e si calcolerebbe una media di 2.5 prestazioni al giorno. L'AFC avrebbe sbagliato nel stabilire dapprima il numero delle camere affittate e poi moltiplicarlo per 2.5. Come già detto, nel caso di specie, la professionista non dispone della stanza per tutto il giorno – come può avvenire in altri postriboli – ma solo per effettuare una singola prestazione. La « prova del nove » che il calcolo effettuato da AFC sarebbe errato, emergerebbe anche da un ulteriore ragionamento. Se « AFC scala gli incassi interni e l'IVA di incassi interni. Per stare in piedi quanto affermato da AFC gli incassi interni relativi a camere, ad esempio per il 2015/2016 dovrebbero essere CHF 341'005.00 x 2.5, ciò che darebbe però CHF 852'512.50 a fronte di una cifra annua di spettacoli, bar, entrate pari CHF 1'502'224.00 (sic!). O, altrimenti, per stare in piedi con il "33%" la cifra d'affari dovrebbe sommare a CHF 2'583'371.20 per il 2015/2016! (...) Partiamo anche dal presupposto, errato e fantasioso di 19 prostitute presenti nel postribolo sull'arco di 1 anno e che fanno 2.5 prestazioni al giorno. L'incasso per le camere ammonterebbe a 19 x 2.5 x 390 x CHF 57.- donde in CH annui CHF 1'055'925.00, ciò che non sta in piedi neppure per il 2015/2016 e che, per gli anni successivi, supererebbe addirittura l'intera cifra d'affari conseguita! Quindi le incaute adduzioni di AFC di risposta, comprovano,

A-593/2024 Pagina 37 qualora ce ne fosse bisogno, dati alla mano, l'arbitrarietà del conteggio » (cfr. replica del 29 aprile 2024, pag. 4 e segg.). A dire della società insorgente, o si partirebbe dal numero di camere e si moltiplicherebbe l'importo a franchi 100.-, oppure bisognerebbe tenere conto del numero di professioniste presenti nel locale – cosa mai fatta dall'AFC prima – e si moltiplicherebbe tale numero alle prestazioni erogate in media in una

giornata, ovvero 2.5. L'errore dell'AFC sarebbe quello di aver stabilito il numero di camere affittate e averlo moltiplicato a 2.5. 9.2.6 In merito alla posizione delle parti, in precedenza esposta, questo Tribunale rileva quanto segue. Come rilevato nel corso del presente giudizio (cfr. consid. 9.3.1 del presente giudizio), l'AFC e la società ricorrente sembrerebbero essersi messe d'accordo sul fatto di applicare la percentuale del 33% alla totalità delle entrate registrate sotto la voce « Ricavi Bar e Sauna » per definire la messa a disposizione delle camere alle professioniste, sul fatto che il costo medio di una stanza sarebbe pari a franchi 57.-, sul fatto che il prezzo medio per ogni singola prestazione effettuata delle professioniste sarebbe pari a franchi 100.- e sul fatto che il numero medio di clienti al giorno, per ogni singola professionista, sarebbe pari a

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