

## **BGer 2C\_508/2021 vom 31. August 2022**

Bundesgericht, 2022-08-31, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_508\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_508_2021)

FR: TF 2C\_508/2021 du 31 août 2022

IT: TF 2C\_508/2021 del 31 agosto 2022

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Diretto contro una decisione finale del Tribunale amministrativo federale ( art. 86 cpv. 1 lett. a e 90 LTF ), il ricorso concerne una causa di diritto pubblico ( art. 82 lett. a LTF ) che non ricade sotto nessuna delle eccezioni previste dall' art. 83 LTF (sentenza 2C\_741/2020 del 17 giugno 2021 consid. 1.1) ed è stato presentato nei termini ( art. 100 cpv. 1 LTF ). Data è anche la legittimazione ad insorgere ( art. 89 cpv. 1 LTF ), di modo che il gravame è di principio ammissibile quale ricorso ordinario in materia di diritto pubblico (art. 82 segg. LTF).

#### **E. 2.1**

Il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto federale ( art. 106 cpv. 1 LTF ). Nondimeno, tenuto conto dell'onere di allegazione e motivazione imposto dall' art. 42 cpv. 1 e 2 LTF , considera di regola solo gli argomenti proposti ( DTF 142 III 364 consid. 2.4). Chi ricorre deve pertanto spiegare, in maniera concisa ma confrontandosi con i considerandi della sentenza impugnata, perché quest'ultima viola il diritto ( DTF 143 II 283 consid. 1.2.2).

Le esigenze di motivazione sono inoltre più severe quando è lamentata la violazione di diritti fondamentali, poiché il Tribunale federale ne esamina il rispetto unicamente se l'insorgente ha sostanziato con precisione la sua censura ( art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 143 II 283 consid. 1.2.2 e 142 III 364 consid. 2.4).

#### **E. 2.2**

Per quanto concerne i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento giuridico sull'accertamento che è stato svolto dall'autorità inferiore ( art. 105 cpv. 1 LTF ). Può scostarsene quando è stato eseguito in violazione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF o in modo manifestamente inesatto, ovvero arbitrario, profilo sotto il quale viene esaminato anche l'apprezzamento delle prove ( DTF 136 III 552 consid. 4.2). L'eliminazione del vizio deve inoltre poter influire in maniera determinante sull'esito della causa ( art. 97 cpv. 1 LTF ). Nuovi fatti e nuove prove sono ammessi solo alle condizioni previste dall' art. 99 LTF ; nova in senso proprio sono esclusi ( DTF 139 III 120 consid. 3.1.2).

Quando rimprovera all'autorità inferiore un accertamento dei fatti manifestamente inesatto - cioè arbitrario ( DTF 140 III 115 consid. 2) - l'insorgente deve motivare la censura con precisione ( art. 106 cpv. 2 LTF ). In questo contesto, non basta opporre il proprio punto di vista alle conclusioni dell'istanza inferiore. Siccome, nel campo dell'accertamento dei fatti e dell'apprezzamento delle prove, il giudice del merito gode di un grande potere discrezionale (sentenza 2C\_984/2019 del 3 marzo 2021 consid. 2.3), va in particolare dimostrato che la sentenza impugnata ignora il senso e la portata di un mezzo di prova, omette senza ragioni valide di tenere conto di una prova importante, suscettibile di modificare l'esito della lite, oppure ammette o nega un fatto, ponendosi in aperto contrasto con gli atti o interpretandoli

in modo insostenibile ( DTF 140 III 264 consid. 2.3).

### **E. 2.3**

Le censure formulate nel ricorso rispettano i requisiti di motivazione solo in parte. Per quanto li disattendano, il gravame non può essere quindi approfondito oltre.

Stessa cosa vale nella misura in cui le critiche presentate non sono rivolte contro la querelata sentenza, che è l'unico possibile soggetto di disputa, bensì direttamente contro le decisioni del fisco o contro altri atti, quali quelli della Divisione affari penali e inchieste dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (DAPI), resi nell'ambito delle inchieste da essa svolte ( DTF 134 II 142 consid. 1.4; sentenza 2C\_984/2019 del 3 marzo 2021 consid. 2.4).

### **E. 3**

Come indicato, chiamato ad esprimersi sulla fattispecie, il Tribunale amministrativo federale ha confermato integralmente la decisione su reclamo emessa il 16 ottobre 2017 dall'AFC.

#### **E. 3.1**

Nella sua pronuncia, l'istanza inferiore ha dapprima respinto le critiche con cui veniva fatta valere la violazione del diritto di essere sentito, garantito dall' art. 29 cpv. 2 Cost. rispettivamente dall' art. 6 n. 1 CEDU e concretizzato a vario titolo nella legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA; RS 172.021; giudizio impugnato, consid. 3); sempre in via preliminare, ha nel contempo escluso l'eventuale prescrizione dei crediti d'imposta oggetto della procedura (giudizio impugnato, consid. 4).

#### **E. 3.2**

Dopo avere descritto la fattispecie e definito i termini del litigio (giudizio impugnato, consid. 5), avere delineato il quadro legale di riferimento (giudizio impugnato, consid. 6) e avere rinviato in particolare agli esiti dell'istruttoria svolta nella procedura aperta dalla DAPI, nel merito il Tribunale amministrativo federale ha quindi osservato:

(a) che l'esistenza di prestazioni valutabili in denaro soggette ad imposta preventiva, nella forma di distribuzioni dissimulate di utile al ricorrente, ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP in relazione con l' art. 20 cpv. 1 OIPrev , andava confermata (giudizio impugnato, consid. 7.1);

(b) che l'ammontare di queste prestazioni, al quale l'AFC era giunta procedendo lecitamente a una tassazione d'ufficio e che costituisce la base per il calcolo dell'imposta preventiva dovuta (35%; art. 13 cpv. 1 lett. a LIP ), doveva essere considerato plausibile e confermato a sua volta (giudizio impugnato, consid. 7.2 e 7.3);

(c) che pure da confermare era l'attribuzione di queste prestazioni al ricorrente, in ragione del 78 %, e a E.\_\_\_\_\_, in ragione del 22 % (giudizio impugnato, consid. 7.4);

(d) che le conclusioni appena menzionate resistevano a tutte le (ulteriori) critiche sollevate dall'insorgente (giudizio impugnato, consid. 8-12, con riferimento alle prove testimoniali, al rapporto A.\_\_\_\_\_, al classificatore F.\_\_\_\_\_, alla perizia G.\_\_\_\_\_, ecc.) e che necessaria non era nemmeno l'assunzione di ulteriori prove (giudizio impugnato, consid. 10.7, con particolare riferimento alla richiesta di allestimento di una perizia fiscale di carattere indipendente);

(e) che, in virtù dell'art. 12 cpv. 2 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA; RS 313.0), assoggettati al pagamento retroattivo dell'imposta erano - oltre alla società, oramai radiata d'ufficio dal registro di commercio - sia il ricorrente sia E. \_\_\_\_\_, quali persone che avevano fruito dell'indebito profitto, cioè dei ricavi non contabilizzati dalla stessa (giudizio impugnato, consid. 13).

#### **E. 4.1**

Come osservato, il Tribunale amministrativo federale ha tra l'altro concluso che i crediti d'imposta vantati non sono ancora prescritti, ciò che in un capitolo dal titolo "quo alla prescrizione del credito fiscale" (ricorso, p.to 7.2) l'insorgente contesta.

Sostiene infatti che il termine di 7 anni applicato dall'istanza inferiore sia errato e che vada applicato il termine di 5 anni previsto dall' art. 17 LIP . A torto, tuttavia.

#### **E. 4.2**

In casi come quello che ci occupa, nel quale è in discussione una distribuzione dissimulata di utili nella forma di prestazioni valutabili in denaro, con omissione del pagamento dell'imposta preventiva dovuta, quindi la realizzazione delle condizioni oggettive di una sottrazione dell'imposta preventiva ( art. 61 lett. a LIP ), la questione della prescrizione del credito fiscale litigioso non va infatti analizzata riferendosi alla legge federale sull'imposta preventiva, che prevede un termine di prescrizione di 5 anni ( art. 17 cpv. 1 LIP ), bensì alla legge federale sul diritto penale amministrativo (sentenze 2C\_822/2021 del 26 gennaio 2022 consid. 5.1; 2C\_867/2018 del 6 novembre 2019 consid. 4.1; 2C\_382/2017 del 13 dicembre 2018 consid. 2.1).

Nel contempo, l'applicazione della legge federale sul diritto penale amministrativo e la giurisprudenza in materia porta effettivamente anche a confermare che l'obbligo di pagamento dei tributi in esame sottostà ad un termine di prescrizione di 7 anni e che, considerata la sua sospensione già a partire dalla pronuncia della decisione d'imposizione del 7 ottobre 2015, esso non sia ancora trascorso ( art. 11 e 12 DPA in relazione con l' art. 333 cpv. 6 lett. b CP ; DTF 143 IV 228 consid. 4.2-4.4; sentenza 2C\_822/2021 del 26 gennaio 2022 consid. 5.1 seg., nel quale il Tribunale federale ha esposto nuovamente e nel dettaglio la propria prassi, indicando anche che non vi sono motivi per discostarsene; sentenze 2C\_867/2018 del 6 novembre 2019 consid. 4.2 e 2C\_382/2017 del 13 dicembre 2018 consid. 2).

#### **E. 4.3**

In effetti, quando una società invia i propri conti all'AFC, come nella fattispecie (27 novembre 2008), il termine di prescrizione comincia a decorrere il giorno dopo la trasmissione del documento contabile nel quale non sono stati contabilizzati i ricavi ceduti agli azionisti o alle persone vicine alla società ( DTF 143 IV 228 consid. 4.5 e 4.6, con rinvio alla sentenza A.713/1986 del 26 marzo 1987 consid. 5).

In concreto, detto termine ha quindi cominciato a decorrere il 28 novembre 2008 (giorno dopo la trasmissione dei conti che non indicano la distribuzione dissimulata di utili all'AFC, avvenuta il 27 novembre 2008; giudizio impugnato, consid. 4.2), e avrebbe dovuto arrivare a conclusione il 27 novembre 2015 (intervento della prescrizione il giorno successivo), ciò che però non è stato in quanto la decisione del 7 ottobre 2015 ne ha comportato una sospensione che si protrae a tutt'oggi ( art. 11 cpv. 3 DPA ; sentenze 2C\_638/2021 del 10 giugno 2022 consid. 3.2; 2C\_382/2017 del 13 dicembre 2018 consid. 2.5). Con la

precisazione che il termine di prescrizione di 7 anni ha cominciato a decorrere un giorno dopo rispetto a quanto indicato nel giudizio impugnato (28 novembre invece che 27 novembre), perché il giorno del compimento "dell'attività colpevole" non conta, l'esito cui esso giunge in merito al mancato intervento della prescrizione va quindi pienamente condiviso.

#### **E. 4.4**

Confermato che, in presenza di una distribuzione dissimulata di utili nella forma di prestazioni valutabili in denaro, le pretese avanzate dall'AFC non sono ancora prescritte, vanno ora esaminate le critiche con le quali il ricorrente mette in discussione l'esistenza di una simile fattispecie e l'entità degli importi richiestigli.

Richiamandosi a quanto indicato dall'istanza precedente, dapprima è però necessario rammentare il quadro legale.

#### **E. 5.1**

Nel considerando 6 del loro giudizio, i Giudici di prima istanza si sono tra l'altro riferiti: da un lato, all' art. 4 cpv. 1 lett. b LIP , nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2019, qui determinante (RU 1992 733; sentenza 2C\_741/2020 del 17 giugno 2021 consid. 4.1), secondo cui sono sottoposti all'imposta anche i redditi da azioni; d'altro lato, all'art. 20 cpv. 1 OIPrev, che definisce come reddito imponibile da azioni ogni prestazione valutabile in denaro corrisposta dalla società ai titolari di diritti di partecipazione, o a terze persone loro vicine, che non ha il carattere di rimborso delle quote di capitale sociale versato, esistenti all'atto della prestazione.

In questo contesto, hanno poi pertinentemente ricordato che, nella nozione di prestazione valutabile in denaro rientra anche la cosiddetta distribuzione dissimulata di utili e che, per costante giurisprudenza, si è di fronte ad una simile fattispecie quando: (a) una società esegue una prestazione senza ottenere una controprestazione corrispondente; (b) questa prestazione è accordata ad un azionista o a una persona comunque vicina, mentre non sarebbe stata accordata alle medesime condizioni a un qualunque terzo; (c) il carattere particolarmente vantaggioso della prestazione sia riconoscibile per gli organi societari (sentenza 2C\_741/2020 del 17 giugno 2021 consid. 4.1 con rinvii).

#### **E. 5.2**

Sul piano probatorio, hanno nel contempo attirato l'attenzione sul fatto: (a) che, confrontato a fattispecie relative a prestazioni valutabili in denaro, il fisco deve in particolare apportare la prova che la società ha accordato a un'azionista o a una persona vicina una prestazione senza ottenere una controprestazione adeguata, ma che se gli elementi da esso addotti costituiscono indizi sufficienti in merito all'esistenza di una sproporzione, spetta al contribuente dimostrare il contrario ( DTF 138 II 57 consid. 7.1 e 133 II 153 consid. 4.3; sentenza 2C\_984/2019 del 3 marzo 2021 consid. 6.2); (b) che quando il fisco accerta l'esistenza di una prestazione valutabile in denaro la cui entità non è quantificabile con chiarezza, ne può stabilire l'ammontare ricorrendo a una stima (sentenze 2C\_741/2020 del 17 giugno 2021 consid. 4.2 con rinvii); (c) che, in simile contesto, l'autorità deve fondarsi sul corso ordinario delle cose e il comportamento del contribuente, avvicinandosi il più possibile al reale stato dei fatti, ma che in caso di dubbio non è obbligata a basarsi su quello a lui più favorevole (sentenza 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 5.5).

#### **E. 6.1**

In un capitolo dal titolo "quo alle censure di merito" (ricorso, p.to 7.3), l'insorgente osserva innanzitutto che l'ammontare delle prestazioni valutabili in denaro è stato stabilito in base a una stima che si fonda su meri indizi, "per cui non c'è nulla che possa portare a sostenere che quelle stesse cifre siano realistiche" e che gli siano imputabili.

Detto ciò, aggiunge che le risultanze della tassazione d'ufficio "non trovano riscontro con gli incassi reali che la società generava e che né il TAF né l'AFC spiegano come siano giunte a predisporre le loro stime, che perdurano contestate anche in questa sede".

### **E. 6.2**

Come già rilevato, quando il fisco accerta l'esistenza di una prestazione valutabile in denaro la cui entità non è quantificabile con chiarezza, esso ne può stabilire l'ammontare ricorrendo a una stima (sentenze 2C\_741/2020 del 17 giugno 2021 consid. 4.2; 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 5.5). In simile contesto, deve fondarsi sul corso ordinario delle cose e il comportamento del contribuente, avvicinandosi il più possibile al reale stato dei fatti (sentenze 2C\_741/2020 del 17 giugno 2021 consid. 4.2; 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 5.5).

Di conseguenza, contrariamente a quanto pare sostenere l'insorgente, la possibilità di svolgere una stima non è affatto esclusa. Al contrario, è riconosciuta espressamente e le questioni che si pongono sono semmai altre, ovvero: (a) se le condizioni per procedervi erano date; (b) se la stima eseguita - in presenza delle condizioni per procedervi - si avvicini o meno al reale stato dei fatti.

### **E. 6.3**

Ora, a queste due differenti domande il Tribunale amministrativo federale ha risposto in maniera affermativa, esponendo in entrambi i casi le sue ragioni (giudizio impugnato, consid. 7.2-7.3).

Proprio con tali spiegazioni il p.to 7.3 dell'impugnativa però non si confronta, di modo che già a causa dell'assenza di una presa di posizione in merito agli argomenti addotti dall'istanza inferiore - in maniera per altro assai precisa e puntuale - la critica non può essere condivisa ( art. 42 cpv. 2 LTF ; DTF 142 III 364 consid. 2.4).

### **E. 6.4**

Per quanto, sempre nel p.to 7.3 del ricorso, l'insorgente si lamenti di un'assenza di prove in merito al fatto di avere beneficiato di prestazioni valutabili in denaro, rispettivamente al fatto di averne beneficiato in ragione del 78 %, va d'altra parte rilevato che la conclusione cui bisogna giungere è la stessa di quella tratta nel precedente considerando 6.3, in relazione alla stima delle prestazioni valutabili in denaro.

Prima ancora di esaminare l'esistenza delle condizioni per procedere a una stima e di considerare la stima effettuata come condivisibile, il Tribunale amministrativo federale ha infatti anche spiegato perché l'esistenza di prestazioni valutabili in denaro soggette ad imposta preventiva, nella forma di distribuzioni dissimulate di utile al ricorrente, andava confermata (giudizio impugnato, consid. 7.1). Nel contempo, si è chinato a lungo pure sulla suddivisione di tali prestazioni tra l'insorgente (78 %) e E.\_\_\_\_\_ (22 %) (giudizio impugnato, consid. 7.4 e, a complemento dello stesso, consid. 12).

Anche in questo caso, il tentativo di mettere in discussione la percezione di simili prestazioni non poteva quindi esaurirsi nella presentazione di una visione contraria, come

avviene nella fattispecie, ma avrebbe dovuto passare da un confronto con le spiegazioni ricevute dai Giudici di prima istanza, che sono di nuovo molto precise e che si estendono su più pagine del loro giudizio ( art. 42 cpv. 2 LTF ).

#### **E. 6.5**

Nella misura in cui le conclusioni del Tribunale amministrativo federale si fondano su un apprezzamento di fatti e prove, va del resto constatato che, oltre a mancare di un confronto con il giudizio impugnato, richiesto dall' art. 42 cpv. 2 LTF ( DTF 142 III 364 consid. 2.4), il p.to 7. 3 del ricorso manca anche di critiche conformi all'art. 106 cpv. 2 LT, a comprova dell'insostenibilità di tale apprezzamento.

In effetti, l'arbitrio nell'accertamento dei fatti e/o nell'apprezzamento delle prove non può essere semplicemente affermato e nemmeno è dimostrato presentando una personale lettura della fattispecie, come fa il ricorrente, ma è dato solo se l'istanza inferiore non ha manifestamente compreso il senso e la portata di un mezzo di prova, ha omesso di considerare un mezzo di prova pertinente senza un serio motivo o se, sulla base dei fatti raccolti, ha tratto deduzioni insostenibili. Di conseguenza, spetta a chi insorge argomentare, per ogni accertamento di fatto censurato, in che modo le prove avrebbero dovuto essere valutate, per quale ragione l'apprezzamento dell'autorità sia insostenibile e in che misura la lesione invocata sarebbe suscettibile di influenzare l'esito complessivo del litigio ( DTF 143 IV 500 consid. 1.1; sentenze 2C\_741/2020 del 17 giugno 2021 consid. 5.2; 2C\_984/2019 del 3 marzo 2021 consid. 7.3 e 2C\_91/2019 del 12 settembre 2019 consid. 2.3).

#### **E. 6.6**

Tale conclusione vale poi - a maggior ragione - nella misura in cui le critiche d'arbitrio dell'insorgente sono rivolte (anche) alla stima delle prestazioni valutabili in denaro che gli vengono imputate dalle istanze inferiori (giudizio impugnato, consid. 7.3).

Davanti ad una stima, come quella alla quale ha proceduto il fisco in relazione ai ricavi conseguiti dalla U.\_\_\_\_\_ SA nel periodo litigioso, dopo avere constatato che la contabilità della stessa era stata omessa o non poteva essere considerata affidabile, anche il Tribunale federale interviene infatti con riserbo, cioè solo in presenza di errori grossolani, che spetta a chi insorge dimostrare (sentenze 2C\_741/2020 del 17 giugno 2021 consid. 5.3; 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 5.5 e 2C\_502/2008 del 18 dicembre 2008 consid. 4.2).

#### **E. 7.1**

In un capitolo dal titolo "censure ricorrente - ricostruzione patrimoniale ricorrente e mancata acquisizione dei mezzi di prova (perizia giudiziaria e testimonianze)" (ricorso, p.to 8), l'insorgente adduce quindi una serie di critiche: (a) in relazione alle prove testimoniali (ricorso, p.to 8.1, con particolare riferimento ai testi H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_ e J.\_\_\_\_\_); (b) in relazione alle perizie da lui prodotte (ricorso, p.to 8.2, con riferimento al parere K.\_\_\_\_\_ e alla perizia G.\_\_\_\_\_); (c) in relazione ad altri aspetti (ricorso, p.ti 8.3-8.5, con riferimento a redditi della sostanza immobiliare per fr. 782'100.--, a spese di corrente a contanti per fr. 576'000.--, a maggiori afflussi di liquidità per fr. 3'588'024.--).

Nel caso delle testimonianze, le censure concernono il considerando 9 del giudizio impugnato, nel quale il Tribunale amministrativo federale si è espresso sulle dichiarazioni di varie persone, segnatamente in merito alla questione a sapere se il ricorrente potesse essere ritenuto azionista delle o persona vicina alle diverse società che si sono succedute

nella gestione della C.\_\_\_\_\_ e del Bar L.\_\_\_\_\_, tra cui la U.\_\_\_\_\_ SA (giudizio impugnato, consid. 9.5). Sia nel caso delle perizie che nel caso degli altri aspetti sollevati, le censure concernono invece il considerando 10 del giudizio impugnato, nel quale il Tribunale amministrativo federale si è espresso sulla situazione finanziaria del ricorrente rispettivamente sulle sue entrate, per poi confermare le conclusioni dell'autorità inferiore secondo cui - nei periodi in discussione - egli ha beneficiato di introiti economici che erano spiegabili solo con il suo rapporto di vicinanza alle società che hanno gestito la C.\_\_\_\_\_ e il Bar L.\_\_\_\_\_ (giudizio impugnato, consid. 10.7).

## **E. 7.2**

In relazione alle prove testimoniali, il ricorrente esordisce rilevando che "davanti al TAF sono state evidenziate le discrepanze e le falsità delle dichiarazioni rese da H.\_\_\_\_\_, smentite dalle dichiarazioni rese anche a verbale dai vari soggetti sentiti all'epoca dei fatti".

A tale considerazione, accompagna quindi stralci di deposizioni del H.\_\_\_\_\_ stesso, così come di altre persone (in particolare, di I.\_\_\_\_\_ e J.\_\_\_\_\_, dei quali vengono riprese le deposizioni "giurate"), per poi concludere che "alla luce di quanto sopra è del tutto escluso che dalle dichiarazioni rese da H.\_\_\_\_\_ e da M.\_\_\_\_\_ si possa addurre una men che minima prova che consenta di qualificare il ricorrente azionista della società o anche persona vicina alla medesima. Allo stesso tempo è arbitrario asserire che grazie alle testimonianze può dirsi che A.\_\_\_\_\_ abbia beneficiato di prestazioni valutabili in denaro dalla società in questione".

## **E. 7.3**

Argomentando in tal senso, l'arbitrio che viene denunciato nell'impugnativa non è tuttavia dimostrato.

### **E. 7.3.1**

Anche in questo caso, manca infatti un confronto con il giudizio dell'istanza inferiore ( art. 42 cpv. 2 LTF ), che si esprime riguardo al tema delle prove testimoniali spiegando su diverse pagine perché l'apprezzamento delle autorità fiscali federali sia da condividere, mentre le critiche del ricorrente siano da respingere.

Nel contempo, manca di nuovo pure una critica conforme a quanto indicato nei considerandi 2.2 e 6.5, necessaria in materia di apprezzamento delle prove e dalla quale risulti perché il ragionamento del Tribunale amministrativo federale contenga errori di gravità qualificata.

### **E. 7.3.2**

In effetti, come risulta da una lettura del considerando 9, il discorso svolto riguardo ai testi dall'autorità inferiore è piuttosto articolato e comprende: (a) la constatazione dell'inammissibilità di censure relative alla validità di determinate dichiarazioni e dell'incoerenza del ricorrente nel presentare queste censure (giudizio impugnato, consid. 9.1); (b) il rigetto della critica secondo cui il fisco avrebbe apprezzato e interpretato erroneamente le dichiarazioni di vari testi (giudizio impugnato, consid. 9.2, con particolare riferimento alle prime dichiarazioni fornite dai testi J.\_\_\_\_\_, M.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_, e N.\_\_\_\_\_); (c) la constatazione del fatto che le successive dichiarazioni giurate di I.\_\_\_\_\_ e J.\_\_\_\_\_ erano prive di valenza probatoria (giudizio impugnato, consid. 9.3); (d) il diniego della necessità di procedere all'audizione di nuovi testi (giudizio impugnato consid. 9.4).

Di conseguenza, anche il tentativo di rimetterne in discussione (del tutto o in parte) i contenuti - per dimostrarne l'insostenibilità (lesione dell' art. 9 Cost. ) - doveva essere altrettanto preciso.

### **E. 7.3.3**

La precisione richiesta a una censura d'arbitrio ( art. 9 Cost ; art. 106 cpv. 2 LTF ) non è tuttavia riscontrabile nel ricorso, poiché esso in sostanza si limita: da un lato, a riprendere stralci di deposizioni di singoli testi (H.\_\_\_\_\_), fornendone poi una propria interpretazione, slegata dal quadro complessivo delineato nel querelato giudizio; d'altro lato, a riprodurre parte delle dichiarazioni giurate di I.\_\_\_\_\_ e J.\_\_\_\_\_, dandovi anche in tal caso una lettura solo personale e del tutto indipendente da quanto indicato in proposito dall'istanza precedente, procedendo alla sua valutazione degli atti.

Detto delle critiche al considerando 9 del giudizio impugnato, relative ai testimoni (precedente consid. 7.1 lett. a), occorre di seguito esaminare le critiche al considerando 10, relative al parere K.\_\_\_\_\_ e alla perizia G.\_\_\_\_\_, nonché ad altri aspetti (precedente consid. 7.1 lett. b e c).

### **E. 7.4**

Ora, in relazione al parere K.\_\_\_\_\_, presentato per "smontare" la ricostruzione contenuta nel rapporto A.\_\_\_\_\_, va osservato che le censure dell'insorgente (ricorso, p.to 8.2.1) non sono rivolte contro l'istanza inferiore, che ha considerato il citato rapporto come irrilevante e non ha quindi esaminato nemmeno il parere che intendeva "smontarlo" (giudizio impugnato, consid. 10.1.2), bensì contro le autorità fiscali ticinesi, che in passato avrebbero a torto utilizzato il rapporto A.\_\_\_\_\_ per determinare le imposte di loro competenza.

Non concernendo la percezione dell'imposta preventiva, ma l'esito di altre procedure (percezione dell'imposta federale diretta e dell'imposta cantonale), la questione esposta non va quindi approfondita.

### **E. 7.5**

In relazione alla perizia G.\_\_\_\_\_ (ricorso, p.to 8.2.3), nonché agli altri aspetti sollevati (ricorso, p.ti 8.3-8.5; redditi della sostanza immobiliare per fr. 782'100.--, spese di corrente a contanti per fr. 576'000.--, maggiori afflussi di liquidità per fr. 3'588'024.--), vale invece un analogo discorso di quello fatto più sopra per le critiche al considerando 9 della sentenza del Tribunale amministrativo federale.

#### **E. 7.5.1**

Come già osservato, nel considerando 10 del giudizio impugnato, che si estende su una cinquantina di pagine fitte di dettagli e rimandi, il Tribunale amministrativo federale si è infatti espresso in merito alla situazione finanziaria del ricorrente, per poi confermare le conclusioni dell'autorità inferiore secondo cui - nei periodi in discussione - egli ha beneficiato di introiti economici giustificabili solo con il suo rapporto di vicinanza alle società che hanno gestito la C.\_\_\_\_\_ e il Bar L.\_\_\_\_\_ (giudizio impugnato, consid. 10.7).

L'istanza inferiore è giunta a tale conclusione dopo avere messo in particolare a confronto: da un lato, la ricostruzione patrimoniale svolta dall'AFC, partendo dai contenuti del classificatore F.\_\_\_\_\_; d'altro lato, la ricostruzione patrimoniale contenuta nella perizia

G.\_\_\_\_\_, prodotta dall'insorgente per la prima volta con replica del 30 luglio 2018.

#### **E. 7.5.2**

Ora, per l'insorgente il primo arbitrio commesso in questo contesto sarebbe dato dal fatto che, nonostante davanti al Tribunale amministrativo federale l'AFC abbia ammesso degli errori, e la ricostruzione contenuta nel classificatore F.\_\_\_\_\_ abbia quindi dovuto essere corretta, i Giudici di prima istanza hanno continuato a ritenere affidabile questa ricostruzione (ricorso, p.to 8.2.3).

Così argomentando, non considera tuttavia che l'istanza inferiore non si è limitata a prendere atto della necessità di correggere l'importo relativo alla "mancanza di liquidità" (da fr. 4'629'165.-- a fr. 4'167'011.--), ma ha pure spiegato con chiarezza perché detta modifica non era tale "da pregiudicare le conclusioni della DAPI e dell'autorità inferiore" (giudizio impugnato, consid. 10.6).

#### **E. 7.5.3**

Era di conseguenza di queste ragioni - chiare e precise e che insistono sul fatto che la ricostruzione contenuta nel classificatore F.\_\_\_\_\_ non mira a stabilire la base imponibile dell'imposta, bensì ad attestare, insieme ad altri elementi, che egli ha avuto delle entrate spiegabili solo con il rapporto di vicinanza alle società che gestivano la C.\_\_\_\_\_ e il Bar L.\_\_\_\_\_ - che andava semmai sostanziata l'insostenibilità del giudizio reso, ciò che però non avviene.

Indipendentemente dall'assenza di una motivazione in tal senso, non può poi sfuggire il fatto che il Tribunale amministrativo federale ha comunque considerato che, per un importo di fr. 4'167'011.--, detta ricostruzione andava confermata e che, anche in relazione alle ragioni di tale esplicita conferma, lungamente esposte nella querelata sentenza, l'arbitrio non è dimostrato.

#### **E. 7.5.4**

Pure nei p.ti 8.3, 8.4, 8.5 del gravame, nei quali sono affrontati temi che sono stati trattati nei considerandi 10.3-10.5 del giudizio impugnato (redditi della sostanza immobiliare per fr. 782'100.--, spese di corrente a contanti per fr. 576'000.--, maggiori afflussi di liquidità per fr. 3'588'024.--), il ricorrente svolge in effetti un discorso che si esaurisce nella presentazione di una propria e personale lettura di singoli aspetti, formulata come se il Tribunale federale fosse un'istanza che rivede con piena cognizione anche l'accertamento dei fatti, ciò che però questa Corte non è.

In particolare, va infatti precisato che non spetta al Tribunale federale nemmeno esaminare o interpretare ex novo tutti i documenti agli atti, ai quali l'impugnativa si richiama, perché quello di far valere di essersi già riferito a determinate prove davanti all'istanza inferiore è un dovere dell'insorgente, che deve anche indicare in che termini si era a suo tempo espresso. Proceduto in tal senso, egli ha quindi la facoltà di lamentare: o un apprezzamento delle prove lesivo del divieto d'arbitrio ( art. 9 Cost. ; precedente considerando 2.2); o una violazione del proprio diritto di essere sentito ( art. 29 cpv. 2 Cost. ) se, benché chiesto e necessario, l'apprezzamento non vi sia stato (sentenza 2C\_984/2019 del 3 marzo 2021, relativa a un gravame presentato sempre dal qui ricorrente, consid. 5.2). Anche in relazione a queste due differenti possibilità, una critica compiuta e conforme all' art. 106 cpv. 2 LTF non è qui tuttavia data.

### **E. 8.1**

In un capitolo intitolato "puntuali censure alle operazioni nr. 1, 2, 3, 8, 9, 10, 11, 13, 15, 17A, 18, 19, 23, 24, 25, 28, 32, 45, 48, 56, 59, 61, 72 e 73" (ricorso, p.to 9), l'insorgente prende quindi posizione in merito a quanto è stato indicato dal Tribunale amministrativo federale nel considerando 10.5.2.4 del querelato giudizio.

Una volta di più, l'arbitrio non è però sostanziato perché, quando lo fa, egli si riferisce al giudizio di prima istanza soltanto in maniera frammentaria. Inoltre, non tiene nemmeno conto del fatto che la presentazione del punto di vista di chi ricorre non dimostra ancora l'insostenibilità della sentenza che sta impugnando (sentenza 2C\_741/2020 del 17 giugno 2021 consid. 2.2, con ulteriori rinvii).

### **E. 8.2**

Anche nel considerando 10.5.2.4, che si estende su una ventina di pagine, i Giudici di prima istanza passano infatti in rassegna ognuna delle 24 operazioni menzionate: esponendo di volta in volta sia i contenuti della perizia G. \_\_\_\_\_, prodotta in replica, sia la posizione assunta successivamente dalle parti in causa, per poi procedere al proprio apprezzamento e decidere al riguardo.

Ciò nonostante, nelle poche righe che dedica alle operazioni citate, che occupano circa una pagina dell'impugnativa, il ricorrente non ne discute nessuna in particolare, limitandosi genericamente a ribadire che - secondo lui - gli errori riscontrati nella ricostruzione della DAPI (con conseguente correzione dell'importo relativo alla "mancanza di liquidità" da fr. 4'629'165.-- a fr. 4'167'011.--), avrebbero dovuto portare l'istanza inferiore a decidere in sfavore del fisco.

### **E. 8.3**

Nella misura in cui - in maniera altrettanto stringata - indica che "nessun testimone ha mai confermato la ricostruzione dell'azionariato 78%-22%" e che le sue entrate "non sono in alcun modo correlate con le attività del postribolo" non si può poi che rinviare nuovamente a quanto è stato indicato dai Giudici di prima istanza, e cioè:

da un lato, al considerando 7.4 della loro sentenza, relativo proprio alla ricostruzione dell'azionariato e al quale si richiama - completandolo - anche il successivo considerando 12;

d'altro lato, al considerando 7.1.3, in cui viene ammessa più in generale la qualità di beneficiario delle prestazioni in discussione nei confronti del ricorrente, insieme a E. \_\_\_\_\_, dopo avere sottolineato sia tutti gli indizi e le "stranezze" emersi nel corso dell'indagine promossa dalla DAPI, sia la mancanza di plausibilità delle spiegazioni ricevute dagli interessati riguardo ai suoi risultati, insorgente compreso.

In effetti, in assenza della prova della manifesta insostenibilità degli apprezzamenti di fatto contenuti in tali passaggi (giudizio impugnato, consid. 7.1.3, 7.4 e 12), anche le conclusioni tratte sulla base di questi apprezzamenti permangono valide.

### **E. 9.1**

In un capitolo intitolato "mancata assunzione dei mezzi di prova richiesti" il ricorrente domanda infine che il dispositivo n. 1 del giudizio impugnato sia annullato e che l'incarto sia restituito all'istanza inferiore per fare allestire una perizia fiscale indipendente. Dimostrata l'inattendibilità della ricostruzione del suo patrimonio da parte della DAPI, sulla

quale si è fondata anche la querelata sentenza, non resterebbe infatti che percorrere questa via.

### **E. 9.2**

Senonché, come risulta dai considerandi precedenti, la dimostrazione di tale inattendibilità non è stata affatto fornita, e la ragione che ha portato l'istanza inferiore a rinunciare ad ordinare una nuova perizia - ovvero il fatto che essa non era necessaria, perché gli elementi agli atti bastavano per confermare l'attendibilità di principio della ricostruzione della DAPI (giudizio impugnato, consid. 10.7 con rinvio ai consid. 10.1.1, 10.1.3 e 10.6) - continua quindi a sussistere.

### **E. 10.1**

Per quanto precede, il ricorso è respinto. L'istanza di assistenza giudiziaria presentata contestualmente al gravame - tendente all'esonero dal pagamento di spese giudiziarie e all'ottenimento del gratuito patrocinio per la procedura davanti al Tribunale federale - va parimenti respinta, in quanto, così come redatto, il gravame doveva apparire sin dall'inizio come privo di probabilità di successo ( art. 64 cpv. 1 LTF ; sentenza 2C\_984/2019 del 3 marzo 2021 consid. 11.1).

### **E. 10.2**

Nell'addossare le spese giudiziarie al ricorrente soccombente ( art. 65 e 66 cpv. 1 LTF ) si tiene comunque conto delle circostanze, fissando un importo ridotto (art. 65 cpv. 1 e 2, art. 66 cpv. 1 LTF ). Non vengono assegnate ripetibili ( art. 68 cpv. 3 LTF ).

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