

# **BVGer A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017**

Bundesverwaltungsgericht, 2017-12-19, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-3822\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3822_2016)

FR: TAF A-3822/2016 du 19 décembre 2017

IT: TAF A-3822/2016 del 19 dicembre 2017

## **Regeste**

Imposta preventiva

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 PA, emanate dalle autorità menzionate all'art. 33 LTAF, riservate le eccezioni di cui all'art. 32 LTAF (cfr. art. 31 LTAF). In particolare, le decisioni emanate dall'AFC su reclamo in materia di riscossione dell'imposta preventiva - come nel caso concreto - sono impugnabili dinanzi al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 39 LIP, in combinato disposto con l'art. 32 LTAF). La procedura è retta dalla PA, in quanto la LTAF non disponga altrimenti (cfr. art. 37 LTAF). Ne discende che lo scrivente Tribunale risulta competente per dirimere la presente vertenza.

### **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 condanna la società ricorrente al pagamento di crediti d'imposta preventiva. 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. Visto quanto precede, il ricorso è ricevibile in ordine e deve essere esaminato nel merito.

### **E. 2.1**

Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (art. 49 lett. b PA) nonché l'inadeguatezza (art. 49 lett. c PA; cfr. Moser/Beusch/Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2a ed. 2013, n. 2.149).

### **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. DTAF 2007/41 consid. 2; Moor/Polter, *Droit administratif*, vol. II, 3a ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione

delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 119 III 70 consid. 1; Moor/Poltier, op. cit., no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

### **E. 3**

Nel suo gravame, la società ricorrente lamenta innanzitutto una violazione del suo diritto di essere sentita, in quanto l'autorità inferiore non avrebbe dato seguito alla sua richiesta di incontro con il suo amministratore unico e le competenti autorità fiscali cantonali ticinesi.

#### **E. 3.1**

Il diritto di essere sentito è una garanzia di natura formale, la cui violazione implica, di principio, l'annullamento della decisione resa dall'autorità, indipendentemente dalle possibilità di successo del ricorso nel merito (cfr. DTF 132 V 387 consid. 5.1 con rinvii; DTAF 2009/36 consid. 7). Tale doglianza deve quindi essere esaminata prioritariamente dall'autorità di ricorso (cfr. DTF 127 V 431 consid. 3d/aa; 124 I 49 consid. 1). Detto diritto, sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost., garantisce all'interessato il diritto di esprimersi prima che sia resa una decisione sfavorevole nei suoi confronti (cfr. artt. 29 e 30 PA), il diritto di prendere visione dell'incarto (cfr. art. 26 PA), la facoltà di offrire mezzi di prova su fatti suscettibili di influire sul giudizio, di esigerne l'assunzione, di partecipare alla loro assunzione e di potersi esprimere sulle relative risultanze, nella misura in cui esse possano influire sulla decisione (cfr. artt. 18 e 29 PA), nonché di ottenere una decisione motivata (cfr. art. 35 PA; DTF 135 II 286 consid. 5.1 con rinvii; sentenze del TF 4A\_35/2010 del 19 maggio 2010; 8C\_321/2009 del 9 settembre 2009; sentenza del TAF A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2 con rinvii; Thierry Tanquerel, Manuel de droit administratif, 2011, n. 1528 segg.). Tale garanzia non serve solo a chiarire i fatti, bensì rappresenta anche un diritto individuale di partecipare alla pronuncia di una decisione mirata sulla persona in quanto tale. Il diritto di essere sentito è quindi da un lato, il mezzo d'istruzione della causa, dall'altro un diritto della parte di partecipare all'emanazione della decisione che concerne la sua situazione giuridica. Garantisce l'equità del procedimento (cfr. Adelio Scolari, Diritto amministrativo, Parte generale, 2002, n. 483 seg. con rinvii; sentenza del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 3.1.1). Il diritto di essere sentito non comporta tuttavia per le parti il diritto di esprimersi oralmente, essendo sufficiente che le stesse possano far valere le loro ragioni per scritto (cfr. DTF 140 I 68 consid. 9.6.1 e 9.6.2; 130 II 425 consid. 2.1; Scolari, op. cit., n. 494; Tanquerel, op. cit., n. 1537 con rinvii; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. 3.86), né quello di ottenere - di principio - l'audizione di testimoni (cfr. DTF 130 II 425 consid. 2.1; sentenze del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 3.1.1; A-777/2013 del 30 luglio 2014 consid. 1.3.3 con rinvii). In particolare, nelle procedure in ambito fiscale e doganale, non sussiste alcun diritto ad un'udienza pubblica ex art. 6 par. 1 CEDU (cfr. sentenza del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 3.1.1; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. 3.170).

### **E. 3.2**

In concreto, dall'esame degli atti dell'incarto, risulta che l'amministratore unico della società ricorrente - in qualità di suo rappresentante - ha effettivamente a più riprese postulato un incontro con l'autorità inferiore e le autorità fiscali cantonali ticinesi al fine di constatare la sussistenza di una doppia imposizione ingiustificata, segnatamente con reclamo 28 maggio 2014 e con scritto 9 novembre 2015 (cfr. citati documenti sub atto n. 2 dell'incarto prodotto dall'AFC [di seguito: inc. AFC]). Tale richiesta è tuttavia stata respinta dall'autorità inferiore con scritto 10 dicembre 2015, in quanto considerata come non rilevante ai fini del giudizio, l'incarto essendo già sufficientemente completo per statuire al riguardo (cfr. citato documento sub atto n. 2 dell'inc. AFC). In sede ricorsuale, l'autorità inferiore ha poi precisato di non avere altresì ritenuto rilevante un tale incontro, poiché l'amministratore unico avrebbe già avuto ampiamente la possibilità di esprimersi di persona, per telefono oltre che in via cartacea, con l'ispettore del Controllo Esterno dell'AFC. La società ricorrente sarebbe inoltre stata sufficientemente informata in merito a quanto imputato e circa la documentazione necessaria per diminuire o stralciare la ripresa fiscale (cfr. risposta 19 agosto 2016, pag. 2 seg.). Così facendo, l'AFC non ha fatto che eseguire un apprezzamento anticipato delle prove offerte dalla ricorrente ex art. 33 PA (cfr. in merito all'apprezzamento anticipato delle prove, [tra le tante] sentenza del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 3.1.4 con rinvii). Orbene, tale modo di procedere dell'autorità inferiore non risulta lesivo del diritto di essere sentito della ricorrente, nella misura in cui quest'ultima ha in ogni caso avuto ampiamente l'occasione di esprimersi a più riprese per iscritto dinanzi all'AFC sia prima dell'emanazione della decisione 28 aprile 2014 che della decisione su reclamo del 17 maggio 2016 (cfr. corrispondenza sub atto n. 2 dell'inc. AFC). Ma vi è di più. L'autorità inferiore ha infatti debitamente tenuto conto delle censure sollevate dalla ricorrente nei propri allegati, prendendo puntualmente posizione al riguardo ed indicando per quale motivo le stesse non erano influenti ai fini del giudizio (cfr. decisione impugnata, consid. 4). In tali circostanze, ritenuto come il diritto di essere sentito non comporti per la ricorrente il diritto di esprimersi oralmente, bensì unicamente per iscritto (cfr. consid. 3.1 del presente giudizio), il Tribunale deve pertanto constatare come il suo diritto di essere sentita sia stato pienamente rispettato dall'AFC. Detta censura va pertanto qui respinta.

### **E. 4**

Nella presente fattispecie, oggetto del litigio è l'imposizione all'imposta preventiva delle prestazioni contabilizzate e fornite dalla società ricorrente alla società E. \_\_\_\_\_, con sede a Y. \_\_\_\_\_ (I), e al signor F. \_\_\_\_\_, domiciliato a V. \_\_\_\_\_ (I), nei periodi fiscali dal 2003 al 2006 compresi, considerate dall'autorità inferiore quali costi non giustificati, qualificabili pertanto di prestazioni valutabili in denaro ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP, in combinato disposto con l'art. 20 cpv. 1 OIPrev. Di avviso contrario, la società ricorrente si oppone alla riscossione dell'imposta preventiva in oggetto, in quanto la ritiene ingiustificata, in quanto le predette prestazioni non solo sarebbero giustificate dall'uso commerciale, ma sarebbero inoltre già state assoggettate all'imposta alla fonte, sicché sussisterebbe una doppia imposizione. In tali circostanze, prima di statuire al riguardo (cfr. consid. 4.4-4.5 del presente giudizio), lo scrivente Tribunale richiamerà i principi applicabili alla presente fattispecie (cfr. consid. 4.1-4.3 del presente giudizio).

#### **E. 4.1.1**

La Confederazione può riscuotere un'imposta preventiva sul reddito dei capitali mobili (cfr. art. 132 cpv. 1 Cost.; art. 1 cpv. 1 LIP). L'imposta preventiva è rimborsata al beneficiario della prestazione decurtata dell'imposta (cfr. art. 1 cpv. 2 LIP). Stante l'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP, oggetto dell'imposta sono, tra l'altro, i redditi di capitali mobili da azioni, quote sociali, in società, a garanzia limitata o cooperative, buoni di partecipazione e buoni di godimento, emessi da una persona domiciliata in Svizzera. Per i redditi di capitali mobili essa ammonta al 35% della prestazione imponibile (cfr. art. 13 cpv. 1 lett. a LIP). L'art. 20 cpv. 1 OIPrev considera reddito imponibile di azioni, ogni prestazione valutabile in denaro corrisposta dalla società ai titolari di diritti di partecipazione, o a terze persone loro vicine, che non abbia il carattere di rimborso delle quote di capitale sociale versato esistenti all'atto della prestazione (come ad esempio: dividendi, buoni, azioni gratuite, buoni di partecipazione gratuiti, eccedenze di liquidazione, ecc.). La nozione di prestazione valutabile in denaro ai sensi dell'art. 20 OIPrev corrisponde di principio a quella dell'art. 20 cpv. 1 lett. c della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD, RS 642.11; cfr. sentenze del TF 2C\_263/2014 del 21 gennaio 2015 consid. 5.1; 2C\_806/2013 del 24 marzo 2014 consid. 2.1; 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.2). Secondo la prassi del Tribunale federale, nell'applicare la predetta norma, le autorità fiscali non sono strettamente legate alla qualificazione di diritto privato dell'operazione giuridica, ma devono piuttosto apprezzare le circostanze di fatto conformemente alla realtà economica (cfr. sentenze del TF 2C\_695/2009 del 3 febbraio 2010 consid. 2.2; 2A.537/2005 del 21 dicembre 2006 consid. 2.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-5691/2015 del 28 settembre 2017 consid. 3.1.2; A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 5.1.2 con rinvii). Ciò indicato, in assenza di lacune sostanziali o d'irregolarità formali atte a mettere in dubbio la credibilità della contabilità del contribuente, come pure in assenza di una divergenza manifesta ed importante tra i risultati allibrati e lo stato reale di fatto, le autorità fiscali devono attenersi alla presunzione d'esattezza di cui fruisce tale contabilità (cfr. DTF 134 II 207 consid. 3.3; 106 Ib 311 consid. 3c e 3d; sentenze del TAF A-5691/2015 del 28 settembre 2017 consid. 3.1.2; A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.5 confermata dal TF con sentenza 2C\_896/2013 del 17 marzo 2014; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, *Traité TVA*, 2009, pag. 819 n. 60).

#### **E. 4.1.2**

Ai sensi della predetta norma, nella nozione di prestazione valutabile in denaro rientra altresì la cosiddetta « distribuzione dissimulata di utili » o « distribuzione occulta di utili » (« verdeckte Gewinnausschüttungen »). Per costante giurisprudenza, si è di fronte ad una simile prestazione valutabile in denaro, allorché le tre seguenti condizioni cumulative risultano adempiute (cfr. DTF 140 II 88 consid. 4.1; 138 II 57 consid. 2.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-2637/2016 del 7 aprile 2017 consid. 2.3; A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 5.1.3 con rinvii; Duss/Helbing/Duss, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [ed.], *Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, 2a ed. 2012 [di seguito: *VStG-Kommentar*], n. 132a ad art. 4 LIP con rinvii): (1) La società effettua una prestazione senza ottenere un'adeguata controprestazione da parte del beneficiario, ciò che di fatto ne comporta l'impoverimento economico. Tale prestazione non ha carattere di rimborso delle quote di capitale sociale. (2) Questa prestazione è corrisposta ad un titolare di diritti di partecipazione della società, ossia ad uno degli azionisti della società (titolare diretto) o a terze persone vicine a quest'ultimo (titolare indiretto). Essa trova il proprio fondamento esclusivamente in un rapporto di partecipazione alla società stessa: una simile prestazione deve procurare al suo beneficiario un vantaggio

che in analoghe circostanze non sarebbe stato accordato alle medesime condizioni ad una terza persona non partecipe alla società, per cui la prestazione risulta insolita. (3) Il carattere insolito della prestazione, in particolare la sproporzione tra la prestazione e la controprestazione, deve essere riconoscibile per gli organi della società. Le prestazioni che la società effettua a favore dei suoi azionisti o di terze persone a lui vicine, fondate su un'altra base giuridica che il rapporto di partecipazione, ad esempio su un contratto di diritto privato che avrebbe potuto essere concluso anche con un terzo estraneo alla società, non sono invece soggetti all'imposta preventiva (cfr. DTF 119 Ib 431 consid. 2b; sentenza del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.2; [tra le tante] la citata sentenza del TAF A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 5.1.3).

#### **E. 4.1.3**

Quali prestazioni valutabili in denaro, qualificate pure come distribuzioni dissimulate di utili, valgono anche le rinunce a determinati proventi in favore dell'azionista o di una persona a lui vicina, con una corrispondente riduzione, presso la società, dell'utile esposto nel conto economico. Questa forma di prestazione valutabile in denaro viene definita con la nozione di « prelevamento anticipato dell'utile » o di « sottrazione previa dell'utile » (« Gewinnvorwegnahme »), anche se in realtà non ha per oggetto la sottrazione di utili già concretamente confluiti nella società. Essa sussiste per l'appunto quando la società rinuncia interamente o parzialmente a degli introiti normalmente di sua spettanza, che vengono così incassati direttamente dall'azionista o da una persona a lui vicina, rispettivamente quando quest'ultimi non forniscono una controprestazione che la società esigerebbe da un terzo indipendente (cfr. DTF 119 Ib 116 consid. 2; 113 Ib 23 consid. 2d; sentenze del TF 2C\_726/2009 del 20 gennaio 2010 consid. 2.2 con rinvii; 2C\_335/2008 del 13 ottobre 2008 consid. 2.2 con rinvii, in: RtiD 2009 I pag. 492; 2A.204/2006 del 22 giugno 2007 consid. 6 con rinvii, in: RtiD 2008 I pag. 946; [tra le tante] sentenze del TAF A-2637/2016 del 7 aprile 2017 consid. 2.4; A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 5.1.4 con rinvii; Duss/Helbing/Duss, VStG-Kommentar, n. 132b ad art. 4 LIP con rinvii).

#### **E. 4.1.4**

Secondo la giurisprudenza, una terza persona vicina all'azionista ai sensi dell'art. 20 OIPrev può essere una persona fisica imparentata con l'azionista o anche una persona giuridica che egli controlla. La prassi considera inoltre come vicini all'azionista i soggetti con cui quest'ultimo intrattiene delle relazioni personali o commerciali che dall'insieme delle circostanze appaiono come il vero motivo della prestazione imponibile. In particolare sono da ritenere tali quelle persone alle quali l'azionista permette di fare uso della società come se fosse la loro (cfr. sentenze del TF 2C\_377/2009 del 9 settembre 2009 consid. 2.2; 2A.342/2005 del 9 maggio 2006 consid. 2.2; DTAF 2011/45 consid. 4.2 con rinvii; [tra le tante] sentenza del TAF A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 5.1.5 con rinvii).

#### **E. 4.2**

L'obbligazione fiscale spetta al debitore della prestazione imponibile, il quale deve eseguirla dopo averne dedotto l'imposta preventiva (cfr. art. 10 cpv. 1 in relazione con l'art. 14 cpv. 1 LIP). Il beneficiario della prestazione è quindi - tenuto conto dell'obbligazione del debitore di trasferirgli l'imposta preventiva - il destinatario dell'imposta, ovvero sia colui che sopporta il carico fiscale. Egli non ha tuttavia alcuna obbligazione procedurale da adempiere nel contesto della procedura di percezione dell'imposta preventiva; tali obblighi devono difatti essere adempiuti dal debitore della prestazione che è il soggetto fiscale (cfr.

[tra le tante] sentenza del TAF A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 5.2 con rinvii; Thomas Jaussi, VStG-Kommentar, n. 6 ad art. 10 LIP).

#### **E. 4.3.1**

In materia di imposta preventiva, la dichiarazione e il pagamento del tributo sono rette dal principio dell'autotassazione, in applicazione del quale il contribuente ha l'obbligo di annunciarsi come tale all'AFC, senza esservi sollecitato (cfr. art. 38 cpv. 1 LIP) e deve, alla scadenza dell'imposta (cfr. art. 16 LIP), presentare spontaneamente all'AFC il rendiconto prescritto, corredato dei giustificativi e pagare in pari tempo l'imposta o compiere la notifica sostitutiva del pagamento (cfr. artt. 19 e 20 LIP; art. 38 cpv. 2 LIP). Il contribuente è quindi il solo responsabile nella compilazione esatta dei moduli dei rendiconti e delle dichiarazioni d'imposta e dei questionari (cfr. art. 39 cpv. 2 lett. 1 LIP) nonché nel procedere con il versamento dell'imposta preventiva dovuta (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-5691/2015 del 28 settembre 2017 consid. 3.2.1; A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 5.3 con rinvii).

#### **E. 4.3.2**

La prova dell'esistenza di una prestazione valutabile in denaro ai sensi dell'art. 20 OIPrev - e meglio dei tre relativi elementi costitutivi - incombe all'AFC (cfr. sentenza del TF 2C\_263/2014 del 21 gennaio 2015 consid. 5.2 con rinvii; DTAF 2011/45 consid. 4.1 e 4.3.2.2 con rinvii; sentenze del TAF A-5006/2014 del 2 aprile 2015 consid. 2.8.1 con rinvii; A-5210/2014 del 30 marzo 2015 consid. 2.4 con rinvii; A-3624/2012 del 7 maggio 2013 consid. 4.4 con rinvii; Duss/Helbing/Duss, VStG-Kommentar, n. 132a ad art. 4 LIP con rinvii). Il criterio della prestazione « giustificata dall'uso commerciale », applicato in materia di imposte dirette non è un elemento costitutivo negativo di una prestazione valutabile in denaro. Se l'AFC ritiene che sussista una prestazione valutabile in denaro, il contribuente può da parte sua contestare il proprio assoggettamento all'imposta adducendo la controprova atta a dimostrare che il criterio dell'uso commerciale è adempiuto (cfr. DTAF 2011/45 consid. 4.3.2.2 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-5691/2015 del 28 settembre 2017 consid. 3.2.2; A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 5.4.1 con rinvii).

#### **E. 4.3.3**

Giusta l'art. 39 LIP, la società contribuente deve dunque indicare coscienziosamente all'autorità fiscale tutti i fatti che possono essere importanti per l'accertamento dell'obbligazione fiscale o delle basi di calcolo dell'imposta; essa deve in particolare presentare, su richiesta, tutti i documenti corredati dai giustificativi e da altra documentazione (cfr. lett. b). Se è vero che l'autorità fiscale non deve sostituire il proprio potere d'apprezzamento a quello della direzione commerciale della società contribuente, vero è anche che quest'ultima deve tuttavia provare che le prestazioni in questione sono giustificate dall'uso commerciale. Solo in tal modo, l'autorità fiscale può sincerarsi che il motivo alla base del carattere insolito di dette prestazioni è puramente commerciale e non dovuto alle strette relazioni personali o economiche in essere tra la società e il beneficiario delle prestazioni (cfr. DTF 119 Ib 431 consid. 2c con rinvii; sentenze del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.3; 2A.342/2005 del 9 maggio 2006 consid. 2.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-5691/2015 del 28 settembre 2017 consid. 3.2.3 con rinvii). Chi sostiene che un pagamento da esso incassato non lo concerne, deve essere in grado di provare tale allegazione producendo dei documenti giustificativi. Analogamente, chi

effettua un pagamento senza che lo stesso risulti giustificato da alcun documento deve sopportare le conseguenze di una simile mancanza di prove, nel senso che deve attendersi che lo stesso venga qualificato a livello fiscale come una prestazione valutabile in denaro soggetta ad imposta preventiva (cfr. DTF 119 Ib 431 consid. 2c con rinvii; sentenze del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.3; 2A.342/2005 del 9 maggio 2006 consid. 2.3; [tra le tante] la citata sentenza del TAF A-2078/2016 consid. 5.4.2 con rinvii). Inoltre, può sussistere una prestazione valutabile in denaro soggetta all'imposta preventiva, se appare ovvio che sono gli azionisti stessi della società ad essere i suoi beneficiari e se non è data un'altra spiegazione (cfr. sentenza del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.3 con rinvii). Quando la società contribuente fa tutto quanto in suo potere per produrre tutte le prove e i documenti giustificativi richiesti dall'autorità fiscale ai sensi dell'art. 39 LIP, quest'ultima ne deve tenere conto nel proprio giudizio (cfr. sentenza del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.3 con rinvii; sentenza del TAF A-5691/2015 del 28 settembre 2017 consid. 3.2.3 con rinvii).

#### **E. 4.4**

In concreto, lo scrivente Tribunale deve stabilire se è a giusta ragione che per i periodi fiscali dal 2003 al 2006 l'autorità inferiore ha ritenuto la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro ai sensi l'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP in combinato disposto con l'art. 20 cpv. 1 OIPrev.

##### **E. 4.4.1**

Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore ha constatato come durante i periodi fiscali dal 2003 al 2006 compreso la società ricorrente abbia contabilizzato diversi costi a favore della società E.\_\_\_\_\_ (Y.\_\_\_\_\_ - I) e del signor F.\_\_\_\_\_ (V.\_\_\_\_\_ - I), senza tuttavia accompagnarli dai relativi giustificativi - quali fatture e/o contratti di prestazione stipulati con i due citati beneficiari che avrebbero potuto giustificare un eventuale uso commerciale - per un importo totale di 474'988.35 franchi, così come dettagliato nelle seguenti tabelle riassuntive, in base ai dati da lei estrapolati dalle relative schede contabili agli atti (cfr. atto n. 4 dell'inc. AFC; decisione impugnata, consid. 3.1.1):

Periodo fiscale 2003 Beneficiario Data di contabilizzazione	Importo in fr.	E._____	14.02	1'996.23	27.03	800.97	06.05	2'562.75	09.05	8'960.00	23.05	2'980.00	27.05	2'980.00	19.06	2'133.32	18.07	4'480.00	25.07	911.64	01.09	5'600.00	11.09	904.98	22.09	15'000.00	13.10	20'000.00	07.11	1'489.02	07.11	1'747.30	20.11	35'000.00	F._____	13.10	6'140.00	17.11	3'070.00	25.11	10'425.00	28.11	4'000.00	05.12	6'545.00	Totale	137'726.21
Periodo fiscale 2004 Beneficiario Data di contabilizzazione	Importo in fr.	E._____	01.03	2'382.20	31.03	3'919.10	21.06	2'565.21	21.06	2'654.69	21.06	2'759.09	22.09	8'460.00	07.10	15'000.00	18.10	6'540.00	18.10	10'000.00	26.10	20'000.00	23.11	1'915.90	23.11	2'589.47	23.11	2'170.36	31.12	30'000.00	31.12	4'265.86	F._____	31.12	16'950.00	31.12	8'430.00	31.12	10'000.00	31.12	8'375.00	Totale	158'976.88				
Periodo fiscale 2005 Beneficiario Data di contabilizzazione	Importo in fr.	E._____	19.05	10'000.00	20.06	4'016.34	14.07	4'468.96	15.09	25'000.00	21.09	4'799.97	10.10	25'000.00	13.12	25'000.00	31.12	35'000.00	F._____	24.11	20'000.00	31.12	25'000.00	Totale	178'285.27																						

Per il periodo fiscale 2006, non è invece stata registrata alcuna voce a favore dei due citati beneficiari. Ciò indicato, vista la mancanza totale di validi giustificativi, l'AFC ha qualificato dette voci contabili di prestazioni effettuate dalla società ricorrente senza adeguata controprestazione (cfr. decisione impugnata, consid. 3.1.1). Nell'analisi di dette prestazioni, essa ha poi constatato come entrambi i beneficiari non siano presenti nell'elenco delle aziende italiane (cfr. [www.elencoaziendeitaliane.it](http://www.elencoaziendeitaliane.it)) e come la quasi totalità delle transazioni sia stata effettuata

in contanti (cfr. decisione impugnata, consid. 3.1.2). L'AFC ha inoltre ritenuto che si tratterebbero di prestazioni concesse dalla società ricorrente sulla base dei rapporti personali e/o economici tra la società e i suoi azionisti oppure persone a loro vicine, che non sarebbero mai state concesse a un terzo indipendente. Di transenna essa ha sottolineato che una relazione tra i beneficiari delle prestazioni - ossia la ditta E.\_\_\_\_\_, Y.\_\_\_\_\_, e il signor F.\_\_\_\_\_, V.\_\_\_\_\_ - e la società ricorrente sarebbe chiaramente ravvisabile nei due dipendenti di quest'ultima, ossia la signora C.\_\_\_\_\_, Y.\_\_\_\_\_ e il signor D.\_\_\_\_\_, Z.\_\_\_\_\_ in provincia di V.\_\_\_\_\_ (cfr. decisione impugnata, consid. 3.2). L'AFC ha infine ritenuto che la sproporzione tra prestazione e controprestazione sarebbe manifesta, non essendoci stata alcuna controprestazione nei confronti della società ricorrente. L'assenza di controprestazione e di giustificativi a tale riguardo non avrebbe poi potuto passare inosservata agli occhi della società (cfr. decisione impugnata, consid. 3.3). Sulla base di quanto precede, l'AFC ha dunque ritenuto la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP in combinato disposto con l'art. 20 cpv. 1 OIPrev.

#### **E. 4.4.2**

Quanto ritenuto dall'autorità inferiore appare non solo plausibile, ma del tutto convincente, sicché lo scrivente Tribunale non può che confermare le sue conclusioni. In effetti, da un esame della contabilità della società ricorrente per i periodi fiscali dal 2003 al 2006 compreso, risulta chiaramente come varie prestazioni fornite da quest'ultima alla ditta E.\_\_\_\_\_ e al signor F.\_\_\_\_\_ siano da lei state contabilizzate quali costi, con delle diciture generiche (FT, ACC. FT, ACC., SALDO FT, ecc.), senza accompagnarli dai relativi giustificativi, così come indicato dall'autorità inferiore (cfr. atto n. 4 dell'inc. AFC). Più nel dettaglio, per il periodo fiscale 2003, la ricorrente ha registrato nella scheda contabile denominata « 3040 SP.DOGANA/TRASPORTI/CORRISPONDENTI » le seguenti prestazioni fornite alla ditta E.\_\_\_\_\_ e al signor F.\_\_\_\_\_ (cfr. scheda contabile 2003 sub atto n. 4 dell'inc. AFC), per un importo totale di 137'726.21 franchi: 3040 SP.DOGANA/TRASPORTI/CORRISPONDENTI Data Contropartita Testo Importo fr. 14.02.2003 1023 PAG. E.\_\_\_\_\_ FT 31.1.03 1'996.23 27.03.2003 1023 PAG. E.\_\_\_\_\_ 02/2003 800.97 06.05.2003 1023 PAG. E.\_\_\_\_\_ FT 03-04/2003 2'562.75 09.05.2003 1023 PAG. E.\_\_\_\_\_ ACC. FT 01/E EUR 6'000.00 8'960.00 23.05.2003 1023 PAG. E.\_\_\_\_\_ ACC. FT 01/E EUR 2'000.00 2'980.00 27.05.2003 1023 PAG. E.\_\_\_\_\_ ACC. FT 01/E EUR 2'000.00 2'980.00 19.06.2003 1003 PAG. E.\_\_\_\_\_ 05/2003 2'133.32 18.07.2003 1023 PAG. E.\_\_\_\_\_ - ACC. 4'480.00 25.07.2003 1023 PAG. E.\_\_\_\_\_ FT 06/2003 911.64 01.09.2003 1015 PAG. E.\_\_\_\_\_ SALDO FT 01/E 5'600.00 11.09.2003 1023 PAG. E.\_\_\_\_\_ FT 07/2003 904.98 22.09.2003 1015 PAG. E.\_\_\_\_\_ ACC. 02/03 15'000.00 13.10.2003 - PAG. E.\_\_\_\_\_ SALDO FT 02/E 20'000.00 07.11.2003 - PAG. E.\_\_\_\_\_ FT 09/2003 -EUR 480.00 1'489.02 07.11.2003 - PAG. E.\_\_\_\_\_ FT 10/2003 - EUR 1'150.00 1'747.30 20.11.2003 - PAG. E.\_\_\_\_\_ SALDO FT 03/E del 30.09.03 35'000.00 13.10.2003 - PAG. ACC. F.\_\_\_\_\_ 4/3 (IN SOSPEO) 6'140.00 17.11.2003 1000 PAG. F.\_\_\_\_\_ FT del 4.3.03 - SALDO 3'070.00 25.11.2003 1000 INC. F.\_\_\_\_\_ FT del 6.5.03 10'425.00 28.11.2003 1000 PAG. F.\_\_\_\_\_ - ACC. FT 7.7.2003 4'000.00 05.12.2003 1000 PAG. F.\_\_\_\_\_ - SALDO FT 7.7.2003 6'545.00 TOTALE 137'726.21 Per il periodo fiscale 2004, la ricorrente ha invece registrato le seguenti prestazioni fornite dalle due predette ditte in due schede contabili distinte denominate « 3050 PRESTAZIONI DI TERZI E.\_\_\_\_\_ » e « 3055 PRESTAZIONE TERZI - F.\_\_\_\_\_ » (cfr. scheda contabile 2004 sub atto n. 4 dell'inc. AFC), per un importo complessivo di 158'976.88

franchi (= fr. 115'221.88 + fr. 43'755.00): 3050 PRESTAZIONI DI TERZI E. \_\_\_\_\_ Data Contropartita Testo Importo fr. 01.03.2004 1023 PAG. E. \_\_\_\_\_ FT 01/2004 2'382.20 31.03.2004 1023 PAG. E. \_\_\_\_\_ FT 02/2004 3'919.10 21.06.2004 - PAG. E. \_\_\_\_\_ FT 03/2004 EUR 1720.- 2'565.21 21.06.2004 - PAG. E. \_\_\_\_\_ FT 04/2004 EUR 1780.- 2'654.69 21.06.2004 - PAG. E. \_\_\_\_\_ FT 05/2004 EUR 1850.- 2'759.09 22.09.2004 1023 PAG. E. \_\_\_\_\_ 1.1/31.05.04 Acc. 5500.- 8'460.00 07.10.2004 1015 PAG. E. \_\_\_\_\_ 1.1/31.05.04 Acc. Eur 19500.- 15'000.00 18.10.2004 - PAG. E. \_\_\_\_\_ 01.01/31.05.04 Saldo Eur 4100.- 6'540.00 18.10.2004 - PAG. E. \_\_\_\_\_ 01.06/30.09.04 Acc. Eur 6600.- 10'000.00 26.10.2004 1015 PAG. E. \_\_\_\_\_ 01.06/30.09.04 Saldo 20'000.00 23.11.2004 - PAG. E. \_\_\_\_\_ FT 06/2004 1'915.90 23.11.2004 - PAG. E. \_\_\_\_\_ FT 09/2004 2'589.47 23.11.2004 - PAG. E. \_\_\_\_\_ FT 07/2004 2'170.36 31.12.2004 - E. \_\_\_\_\_ 01.10/31.12.04 30'000.00 31.12.2004 2003 E. \_\_\_\_\_ FT 06-07-09/2004 4'265.86 TOTALE 115'221.88 3055 PRESTAZIONE TERZI - F. \_\_\_\_\_ Data Contropartita Testo Importo fr. 31.12.2004 - F. \_\_\_\_\_ 01 01/31.05.04 16'950.00 31.12.2004 - F. \_\_\_\_\_ 01.06/30.09.04 8'430.00 31.12.2004 2000 F. \_\_\_\_\_ 01.09/31.12.04 10'000.00 31.12.2004 2000 F. \_\_\_\_\_ 01.09/31.12.04 8'375.00 TOTALE 43'755.00 Per il periodo fiscale 2005, la ricorrente ha poi registrato le seguenti prestazioni fornite dalle due predette ditte in tre distinte schede contabili: due riguardanti la ditta E. \_\_\_\_\_ denominate « 3050 PRESTAZIONI TERZI - E. \_\_\_\_\_ » e « 3051 PRESTAZ. TERZI - E. \_\_\_\_\_ EU » (qui riassunte per comodità dal Tribunale in una sola tabella), una riguardante il signor F. \_\_\_\_\_ denominata « 3055 PRESTAZIONE TERZI F. \_\_\_\_\_ » (cfr. scheda contabile 2005 sub atto n. 4 dell'inc. AFC), per un importo complessivo di 178'285.27 franchi (= fr. 133'285.27 + fr. 45'000.00): 3050 PRESTAZIONI TERZI - E. \_\_\_\_\_ e 3051 PRESTAZ. TERZI - E. \_\_\_\_\_ EU Data Contropartita Testo Importo fr. 19.05.2005 - PAG. E. \_\_\_\_\_ acconto 10'000.00 20.06.2005 1003 PAG. E. \_\_\_\_\_ 01.01/31.03.05 4'016.34 14.07.2005 1003 PAG. E. \_\_\_\_\_ FT 02/E 4'468.96 15.09.2005 1015 PAG. E. \_\_\_\_\_ FT 03/E 01.07/30.09.05 25'000.00 21.09.2005 1023 PAG. E. \_\_\_\_\_ 4° TRIM. 05 4'799.97 10.10.2005 1015 PAG. E. \_\_\_\_\_ FT 02-03/2005 25'000.00 13.12.2005 1015 PAG. E. \_\_\_\_\_ FT 04-05/2005 25'000.00 31.12.2005 2000 PAG. E. \_\_\_\_\_ FT 06-07/2005 35'000.00 TOTALE 133'285.27 - 3055 PRESTAZIONE TERZI - F. \_\_\_\_\_ Data Contropartita Testo Importo fr. 24.11.2005 1015 PAG. F. \_\_\_\_\_ FT 01.01/30.06.05 20'000.00 31.12.2005 2000 PAG. F. \_\_\_\_\_ 2° SEMESTRE 05 25'000.00 TOTALE 45'000.00 Come giustamente indicato dall'autorità inferiore, per il 2006 non sono state invece contabilizzate delle prestazioni analoghe a quelle precedenti. Orbene, dette registrazioni contabili non sono state contestate dalla società ricorrente, sicché in virtù della presunzione di esattezza di cui fruisce la contabilità (cfr. consid. 4.1.1 del presente giudizio), si deve partire dal presupposto che quest'ultima ha effettivamente fornito le relative prestazioni ai due citati beneficiari, come del resto da lei stessa ammesso nelle proprie prese di posizione (cfr. ricorso 17 giugno 2016; scritto 27 agosto 2008 sub atto n. 2 dell'inc. AFC). Per i costi contabilizzati tra il 2003 e il 2005 non risultano agli atti contratti o fatture che potrebbero giustificare un'eventuale uso commerciale dei costi. Inoltre, come giustamente rilevato dall'AFC, le due ditte beneficiarie delle predette prestazioni non figurano effettivamente tra le aziende italiane esistenti (cfr. [www.elencoaziendeitaliane.it](http://www.elencoaziendeitaliane.it)), tant'è che neppure la ricorrente lo sostiene. Circostanza rilevata dall'AFC e non contestata dalla ricorrente, è inoltre il presunto legame familiare o di prossimità tra i beneficiari delle prestazioni e i suoi due dipendenti, lasciante presupporre che si tratti proprio di prestazioni fornite a persone a lei vicine. Non essendo ravvisabile alcuna controprestazione da parte dei

beneficiari dei predetti versamenti, va ritenuta la sussistenza di un manifesto rapporto sproporzionato tra le due prestazioni, che in quanto tale non poteva passare inosservato agli occhi degli organi della società ricorrente. In tale evenienza, si deve ritenere che è a giusta ragione che l'autorità inferiore ha qualificato i costi registrati dalla ricorrente per i periodi fiscali 2003-2006 di prestazioni valutabili in denaro giusta l'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP in combinato disposto con l'art. 20 cpv. 1 OIPrev (cfr. consid. 4.1.2 e 4.3.2 del presente giudizio).

#### **E. 4.4.3**

La società ricorrente interpellata al riguardo dinanzi all'autorità inferiore si è limitata ad indicare che, non disponendo di autoveicoli pesanti da trasporto, magazzini o spazi per lo stoccaggio della merce, per far fronte all'importante quantità di lavoro a suo carico nell'ambito delle spedizioni e stoccaggio di merci, essa deve fare capo alle prestazioni di terzi (cfr. scritto 27 agosto 2008 sub atto n. 2 dell'inc. AFC). In merito alle fatture emesse dalla ditta E.\_\_\_\_\_ e dal signor F.\_\_\_\_\_, essa ha dichiarato che le stesse « [...] si riferiscono a numerose prestazioni espletate per conto e per incarico di A.\_\_\_\_\_: trasporti merce, magazzinaggio, carico / scarico e manipolazione merce, etichettatura, pratiche doganali [...] » e che « [...] bisognerebbe andare dettagliatamente a visionare ogni cartella di lavoro per estrapolare dettagliatamente i giorni e le ore impiegate dai corrispondenti per l'esecuzione delle prestazioni da quest'ultimi fornite [...] » (cfr. scritto 27 agosto 2008 sub atto n. 2 dell'inc. AFC). Nel proprio ricorso 17 giugno 2016, la ricorrente ha ribadito quanto precede, precisando che all'epoca di dette prestazioni essa « [...] contava unicamente di due dipendenti che svolgevano il proprio lavoro unicamente in ufficio; la società non disponeva di mezzi o automezzi propri e per lo svolgimento della propria attività doveva giocoforza collaborare e appoggiarsi a diversi terzisti ed altri corrispondenti del settore, sia per le pratiche doganali sia per le spedizioni delle merci [...] », tra i quali anche la ditta E.\_\_\_\_\_ e dal signor F.\_\_\_\_\_, entrambi attivi nel settore delle spedizioni e sdoganamento e stoccaggio merci. Le loro prestazioni sarebbero pertanto giustificate dall'uso commerciale (cfr. citato ricorso, pag. 2). Sennonché la ricorrente non ha mai prodotto alcun documento giustificativo pertinente a sostegno delle proprie allegazioni, né dinanzi all'AFC, né dinanzi allo scrivente Tribunale. In effetti, le fatture emesse da queste due ditte presenti in parte nell'incarto prodotto dall'autorità inferiore risultano troppo generiche e irrilevanti. In tali circostanze, nella misura in cui la ricorrente ha concretamente effettuato dei versamenti a favore della ditta E.\_\_\_\_\_ e del signor F.\_\_\_\_\_ nei periodi fiscali dal 2003 al 2005, senza tuttavia comprovare né le prestazioni fornite da quest'ultime, né il loro uso commerciale, in assenza di giustificativi rilevanti, è pacifico che l'AFC può partire dal presupposto che si tratta invero di costi non giustificati dall'uso commerciale, qualificabili di prestazioni valutabili in denaro. In effetti, qualora un contribuente effettui dei versamenti senza tuttavia debitamente comprovarne l'uso commerciale con i relativi documenti giustificativi, la giurisprudenza parte dal presupposto che si tratti di prestazioni valutabili in denaro soggette all'imposta preventiva (cfr. consid. 4.3.2 del presente giudizio).

#### **E. 4.4.4**

Visto tutto quanto suesposto, lo scrivente Tribunale giunge dunque alla conclusione che è giusta ragione che, per i periodi fiscali dal 2003 al 2006, l'autorità inferiore ha ritenuto la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro fornite dalla società ricorrente a persone a lei vicine - ovvero la ditta E.\_\_\_\_\_ e del signor F.\_\_\_\_\_ - nella forma di costi non giustificati dall'uso commerciale ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP in combinato disposto

con l'art. 20 cpv. 1 OIPrev, per un importo totale di 474'988.35 franchi, così come risultante dalle tabelle riassuntive da lei allestite sulla base della contabilità della predetta società (cfr. atto n. 4 dell'inc. AFC; decisione impugnata, consid. 3.1.1). Ne consegue che l'importo dovuto a titolo d'imposta preventiva dalla società ricorrente - nella sua qualità di debitrice del credito fiscale in oggetto ai sensi dell'art. 10 cpv. 1 LIP (cfr. consid. 4.2 del presente giudizio) - ammontante a 166'245.90 franchi (= 35% di fr. 474'988.35), oltre accessori, va qui integralmente confermato.

#### **E. 4.4.5**

Nulla muta a tale conclusione la censura sollevata dalla società ricorrente in merito alla sussistenza di una doppia imposizione. Più nel dettaglio, nel proprio gravame, essa sostiene di essere già stata oggetto di una revisione fiscale per gli anni 2003/2006 da parte dell'Ispettorato fiscale del Cantone Ticino, compreso l'Ufficio delle imposte alla fonte. Durante la verifica, gli ispettori avrebbero proceduto a delle riprese di carattere fiscale concordate con la ricorrente: queste riprese fiscali sarebbero da lei state accettate anche e soprattutto in considerazione del fatto che gli ispettori avrebbero discusso di imposizioni che sarebbero state fatte in Ticino tenendo conto anche di cosa sarebbe potuto essere stata un'eventuale ripresa da parte dell'AFC (cfr. ricorso 17 giugno 2016, pag. 1 seg.). Sennonché, lo scrivente Tribunale non può fare a meno di rilevare come l'imposta alla fonte a cui accenna la ricorrente abbia di principio per oggetto l'imposizione del reddito percepito da un cittadino straniero a beneficio di un permesso di lavoro in Svizzera, da parte delle competenti autorità fiscali cantonali. Senza entrare in dettaglio, si rileva che tale imposta alla fonte non ha nulla a che vedere con l'imposta preventiva. In effetti, l'imposta preventiva qui riscossa dall'AFC mira all'imposizione delle prestazioni valutabili in denaro ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP in combinato disposto con l'art. 20 cpv. 1 OIPrev. In tali circostanze, nonché in assenza della prova contraria, non è ravvisabile alcuna doppia imposizione (l'oggetto dell'imposizione essendo diverso). Le eventuali assicurazioni fornite dalle competenti autorità cantonali circa l'imposta alla fonte - peraltro non minimamente comprovate dalla ricorrente - non sono poi tali da legare l'autorità inferiore o da rimettere in discussione la riscossione dei crediti d'imposta preventiva qui in oggetto, non essendo peraltro dati i presupposti per la protezione della buona fede ai sensi dell'art. 9 Cost., rispettivamente dell'art. 2 CC, a cui la ricorrente fa indirettamente qui riferimento (cfr. in merito al principio della protezione della buona fede in presenza di promesse/informazioni fornite da un'autorità, [tra le tante] sentenza del TAF A-7148/2010 del 19 dicembre 2012 consid. 7.1). Detta censura non può pertanto che essere respinta.

#### **E. 4.5**

In definitiva, visto tutto quanto suesposto, lo scrivente Tribunale deve constatare che è a giusta ragione che l'autorità inferiore ha proceduto alla riscossione posticipata dell'imposta preventiva dell'importo totale di 166'245.90 franchi, oltre accessori, nei confronti della società ricorrente. La decisione impugnata va pertanto confermata e il ricorso della ricorrente integralmente respinto.

#### **E. 5**

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della società ricorrente qui parte integralmente soccombente (cfr. art. 1 segg. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono

stabilite in 7'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 7'000 franchi da lei versato a suo tempo. (il dispositivo è indicato alla pagina seguente)

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