

# **BVGer A-6692/2017 vom 12. Mai 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-05-12, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-6692\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6692_2017)

FR: TAF A-6692/2017 du 12 mai 2021

IT: TAF A-6692/2017 del 12 maggio 2021

## **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 in concreto - sono impugnabili dinanzi al Tribunale (cfr. art. 39 della legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva [LIP, RS 642.21], in combinato disposto con l'art. 32 LTAF). 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 di principio retta dalla PA (cfr. art. 37 LTAF; art. 2 cpv. 4 PA). Su riserva dell'art. 2 cpv. 1 PA - che per inciso menziona dei principi comunque applicati per analogia dal Tribunale nell'ambito delle procedure in materia d'imposta preventiva - quanto precede vale altresì per la presente procedura di ricorso ([tra le tante] sentenza del TAF A-2164/2020 del 3 agosto 2020 consid. 1.1).

### **E. 1.2**

Il presente ricorso è stato interposto tempestivamente (cfr. art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (cfr. art. 52 PA). L'atto impugnato è una decisione dell'AFC fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che condanna il ricorrente al pagamento di crediti d'imposta preventiva. Poiché la decisione impugnata comporta un onere pecuniario per il ricorrente, quest'ultimo risulta legittimato a ricorrere ai sensi dell'art. 48 cpv. 1 PA.

### **E. 2.1**

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

### **E. 2.2**

Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5; 141 V 234 consid. 1; DTAF 2007/41 consid. 2; Moor/Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 3a ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della

massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; Moor/Poltier, op. cit., no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

### **E. 3**

Nel suo gravame, il ricorrente sostiene che il suo diritto di essere sentito sarebbe stato leso a più riprese. Tale doglianza va qui esaminata prioritariamente dal Tribunale.

#### **E. 3.1.1**

Il diritto di essere sentito è infatti 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 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2; 132 V 387 consid. 5.1; DTAF 2009/36 consid. 7). 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. art. 18 PA applicabile in ogni caso almeno per analogia dinanzi al Tribunale, malgrado la riserva dell'art. 2 cpv. 1 PA [cfr. {tra le tante} sentenza del TAF A-5446/2016 del 23 maggio 2018 consid. 2.2 con rinvii; art. 29 PA), nonché di ottenere una decisione motivata (cfr. art. 35 PA; DTF 144 I 11 consid. 5.3; 135 II 286 consid. 5.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5576/2019 del 5 dicembre 2019 consid. 3.1.1 con rinvii; Thierry Tanquerel, Manuel de droit administratif, 2a ed. 2018, n. 1528 segg.). 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; Adelio Scolari, Diritto amministrativo, Parte generale, 2002, 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; [tra le tante] sentenza del TAF 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 n. 1 CEDU (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 3.1; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. 3.170).

### **E. 3.1.2**

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; 133 I 201 consid. 2.2; sentenza del TF 1C\_104/2010 del 29 aprile 2010 consid. 2.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5576/2019 del 5 dicembre 2019 consid. 3.1.3 con rinvii).

### **E. 3.2.1**

Innanzitutto, il ricorrente solleva tutta una serie di vizi procedurali nei confronti della DAPI, che avrebbero comportato la violazione del suo diritto di essere sentito. In primo luogo, egli censura che la DAPI non gli avrebbe consentito di acquisire il materiale probatorio e testimoniale atto a corroborare le sue tesi, negando ogni richiesta di complemento probatorio, fatto per lui inaccettabile (cfr. ricorso 22 novembre 2017, pagg. 4 seg., pag. 12). In particolare, la DAPI avrebbe rifiutato di assumere gli atti costitutivi e i verbali assembleari delle varie società coinvolte nella vicenda, senza indicare il motivo (cfr. ricorso 22 novembre 2017, pagg. 4 seg.; replica 30 luglio 2018, pag. 5). In secondo luogo, egli ritiene che sarebbe a torto che la DAPI non avrebbe estromesso dagli atti il processo verbale d'interrogatorio dell'8 marzo 2012 del signor K. \_\_\_\_\_, svoltosi in francese e senza interprete, in totale violazione dei suoi diritti processuali. Tale evenienza sarebbe comprovata dal fatto che nei successivi interrogatori, il signor K. \_\_\_\_\_ avrebbe corretto le sue prime dichiarazioni. Peraltro, sarebbe a torto che la DAPI e poi l'autorità inferiore si sarebbero fondate sulle false dichiarazioni del signor D. \_\_\_\_\_ (cfr. ricorso 22 novembre 2017, pagg. 4 seg.) e su quelle inattendibili del signor L. \_\_\_\_\_ (cfr. ricorso 22 novembre 2017, pag. 22). Per finire, egli ritiene che la mancata indicazione nel PVF del 15 giugno 2015 dei mezzi di impugnazioni violerebbe il suo diritto di essere sentito, sicché lo stesso non sarebbe ancora cresciuto in giudicato (cfr. triplica 12 dicembre 2018, pag. 6).

### **E. 3.2.2**

A tal proposito, il Tribunale osserva come dette censure sollevate contro le misure adottate dalla DAPI sono qui chiaramente irricevibili, sicché non vi è luogo di entrare nel loro merito. Il Tribunale ricorda infatti che la decisione impugnata è fondata sull'art. 12 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA, RS 313.0). Benché detta norma sia contenuta in una legge penale a causa del suo legame con il diritto penale, la stessa è una norma di diritto fiscale, applicabile in materia di imposta preventiva. La procedura giusta l'art. 12 cpv. 1 e 2 DPA concernente l'obbligo di pagamento dei crediti d'imposta non pagati a causa di una infrazione alla legislazione amministrativa è una procedura amministrativa che si distingue chiaramente dalla procedura penale (cfr. sentenze del TF 2C\_492/2017 del 20 ottobre 2017 consid. 7.2; 2A.602/2003 del 10 maggio 2004 consid. 3.2; sentenza parziale e decisione incidentale del TAF A-550/2016 del 22 giugno 2017 consid. 4.5.1). Il credito fondato sull'art. 12 DPA è un credito fiscale (cfr. sentenza del TF 2A.602/2003 del 10 maggio 2004 consid. 3.5). Ciò premesso, l'obbligo di pagamento dei crediti d'imposta può fondarsi su dei fatti stabiliti durante la procedura penale avviata dalla DAPI sulla base della DPA. I processi verbali e i documenti della procedura penale possono essere ripresi dal giudice amministrativo che deve apprezzarli alla luce delle regole del diritto amministrativo, in particolare della PA. Ciononostante, gli eventuali vizi di procedura penale non fanno parte dell'oggetto del litigio in materia di imposta preventiva,

ragion per cui il Tribunale non è competente per statuire al riguardo (cfr. per analogia [in materia doganale e IVA] sentenze del TF 2C\_243/2014 del 9 dicembre 2014 consid. 7.3; 2C\_112/2010 del 30 settembre 2010 consid. 3; 2A.602/2003 del 10 maggio 2004 consid. 3.2 seg.; [tra le tante] sentenza del TAF A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 3.2.1; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, *Traité TVA*, 2009, n. 493, pag. 559). L'eventuale rigetto di una richiesta di complemento d'inchiesta nell'ambito dell'inchiesta penale amministrativa condotta dalla DAPI può essere impugnato soltanto insieme con il decreto penale. Contro la notificazione del processo verbale finale e il suo contenuto, nonché il rigetto di una richiesta di complemento d'inchiesta, non v'è infatti possibilità di ricorso (cfr. art. 61 cpv. 4 DPA). Ora, in casu, tale evenienza è stata chiaramente e correttamente segnalata dalla DAPI al ricorrente nello stesso PVF del 15 giugno 2015 (cfr. atto « 15016 PVF E. \_\_\_\_\_ A. \_\_\_\_\_ D. \_\_\_\_\_ », in: « Classificatore Processo verbale finale e prese di posizione » dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore su chiavetta USB [di seguito: inc. AFC], pag. 86), così come giustamente rilevato dall'autorità inferiore (cfr. risposta 7 maggio 2018, pag. 2). In tale contesto, non è ravvisabile alcuna violazione del suo diritto di essere sentito del ricorrente, a motivo che detto PVF non menzionerebbe i mezzi di impugnazione, dal momento che per l'appunto tale atto non è soggetto a ricorso. Di fatto, tale censura è priva di fondamento.

### **E. 3.2.3**

Ciò puntualizzato, a titolo abbondanziale e così come giustamente sottolineato dall'autorità inferiore (cfr. risposta 7 maggio 2018, pag. 2), il Tribunale rileva come le censure sollevate dal ricorrente circa la mancata assunzione di vari mezzi probatori (testimoni e documenti), il mancato contraddittorio, nonché la mancata estromissione di determinati processi verbali d'interrogatorio, siano peraltro già state evase - e meglio respinte in toto - dal Tribunale penale federale con sentenza BV.2014.49 del 30 settembre 2014 (cfr. atto n. 1 prodotto dall'autorità inferiore con risposta 7 maggio 2018), ovvero prima dell'emanazione del PVF del 15 giugno 2015. In tale contesto, si deve ritenere che al momento della notifica di detto atto, tutte le questioni pregiudiziali erano già state evase.

### **E. 3.3.1**

Il ricorrente ritiene poi la motivazione della decisione impugnata come lacunosa, in quanto l'autorità inferiore non avrebbe indicato in maniera esaustiva i motivi alla base della ripresa fiscale in oggetto (cfr. ricorso 22 novembre 2017, pag. 15 segg.). Peraltro, l'autorità inferiore non avrebbe fornito alcuna sufficiente motivazione comprovante la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro, ovvero di redditi non contabilizzati dalle varie società - tra cui la B. \_\_\_\_\_ - e tanto meno ch'egli possa essere considerato in qualsiasi modo aver beneficiato di tali prestazioni (cfr. replica 30 luglio 2018, pagg. 7 seg. e 20; triplica 12 dicembre 2018, pagg. 21 seg.).

### **E. 3.3.2**

Sennonché, da un esame degli atti dell'incarto, nulla permette al Tribunale di ritenere la decisione impugnata come carente dal punto di vista della motivazione, l'autorità inferiore avendo esposto in maniera dettagliata e precisa i motivi e i mezzi di prova su cui essa fonda la ripresa d'imposta preventiva in oggetto (cfr. circa le esigenze in materia di motivazione delle decisioni, [tra le tante] sentenza del TAF A-5576/2018 del 5 dicembre 2019 consid. 3.1.2 con rinvii). Anche ad avere dubbi al riguardo, dal momento che in questa sede l'autorità inferiore ha avuto modo di completare esaustivamente la motivazione alla base

della decisione impugnata, prendendo compiutamente posizione pure su tutte le censure sollevate dal ricorrente - in particolar modo sulla ricostruzione del patrimonio del ricorrente contenuta nel « classificatore G.\_\_\_\_\_ » - e che quest'ultimo ha potuto visionare l'integralità dell'incarto, produrre i propri mezzi di prova (perizie contabili, testimonianze giurate, ecc.) e prendere esaustivamente posizione nei suoi numerosi scritti su tutti gli elementi rilevanti ai fini del giudizio, ogni eventuale violazione del suo diritto di essere sentito va considerata come ampiamente qui sanata (cfr. consid. 3.1.2 del presente giudizio). Per tale motivo non vi è ragione di approfondire ulteriormente tale questione.

#### **E. 4**

Ciò posto, prima di proseguire nell'analisi del ricorso, il Tribunale deve altresì sincerarsi dell'eventuale prescrizione dei crediti d'imposta preventiva qui in oggetto, così come peraltro sollevato dal ricorrente (cfr. ricorso 22 novembre 2017, pag. 16; replica 30 luglio 2018, pag. 18).

##### **E. 4.1.1**

La prescrizione è infatti 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; sentenza del TF 2C\_243/2014 del 4 dicembre 2014 consid. 5 con rinvio; Michael Beusch, *Der Untergang der Steuerforderung*, 2012, pag. 278; Stephanie Eichenberger, in: *Oberson/Hinny* [ed.], *Commentaire droits de timbre*, 2006, n. 5 ad art. 30 LTB). Poiché la prescrizione del credito fiscale - se constatata - comporta la perenzione della pretesa dell'autorità inferiore, pure tale doglianza verrà esaminata qui di seguito dal Tribunale.

##### **E. 4.1.2**

La prescrizione dei crediti fiscali in materia di imposta preventiva è retta dall'art. 17 LIP. Per quanto riguarda fattispecie di carattere penale, determinante è invece la DPA, applicabile all'imposta preventiva virtù del rinvio dell'art. 67 cpv. 1 LIP (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 6.1.1; sentenza parziale e decisione incidentale del TAF A-550/2016 del 22 giugno 2017 consid. 4.3.1 con rinvii). Giusta l'art. 12 cpv. 4 DPA, l'obbligo di pagamento o di restituzione non si prescrive finché non siano prescritte l'azione penale e l'esecuzione della pena. Riguardo alle contravvenzioni consistenti nella sottrazione o nella messa in pericolo di tasse o nell'ottenimento indebito di una restituzione, di una riduzione o di un condono di tasse ai sensi dell'art. 11 cpv. 2 DPA, la giurisprudenza ha avuto modo di precisare che - in base al diritto in vigore a partire dal 1° ottobre 2002 - il termine di prescrizione è di 7 anni (cfr. art. 11 cpv. 2 DPA in relazione con l'art. 333 cpv. 6 lett. b CP e l'art. 97 cpv. 1 lett. d CP; DTF 143 IV 228 consid. 4.4 con rinvii; 134 IV 328 consid. 2.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 4.2.2 con rinvii; Beusch/Malla, in: *Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli* [ed.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, 2a ed. 2012 [di seguito: *VStG-Kommentar*], n. 51 segg. ad « Vorbemerkungen zu Art. 61-67 »). Tale è in particolare il caso in presenza di una sottrazione d'imposta ai sensi dell'art. 61 LIP, verosimilmente realizzata allorquando una società anonima fa una prestazione valutabile in denaro facilmente riconoscibile come tale dai partecipanti, senza tuttavia dichiarare e pagare spontaneamente l'imposta preventiva. Il termine di prescrizione di 7 anni è sospeso durante i procedimenti d'opposizione, di reclamo o giudiziari circa l'obbligo di pagamento o restituzione (cfr. art. 11 cpv. 3 DPA; DTF 143 IV 228 consid. 5 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-2164/2019 del 3 agosto 2020

consid. 4.1.2 con rinvii; A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 6.1.1; sentenza parziale e decisione incidentale del TAF A-550/2016 del 22 giugno 2017 consid. 4.3.1 con rinvii; Beusch/Malla, VStG-Kommentar, n. 56 ad « Vorbemerkungen zu Art. 61-67 »).

### **E. 4.1.3**

Conformemente all'art. 98 CP - applicabile in virtù dell'art. 2 DPA - il termine di prescrizione di 7 anni decorre dal giorno in cui l'autore ha esercitato la sua attività colpevole, detto giorno non essendo tuttavia preso in conto nel calcolo del termine (cfr. DTF143 IV 228 consid. 4.5; 134 IV 297 consid. 4.1). Allorquando una società anonima effettua una prestazione valutabile in denaro cedendo ad un azionista o ad una persona a lui vicina dei redditi non contabilizzati e ciò, in violazione della legislazione amministrativa federale, il termine di prescrizione inizia a decorrere soltanto all'indomani della data di consegna del bilancio erroneo, rispettivamente del conto erroneo - ovvero, del documento contabile nel quale non sono stati contabilizzati i ricavi ceduti agli azionisti o a persone vicine a quest'ultimi - all'AFC (« [d]ie [...] Verjährungsfrist [...] beginnt erst nach dem Termin zu laufen, an dem die unrichtige Jahresrechnung bei der ESTV eingereicht wurde [...] » in: sentenza del TF del 26 marzo 1987 consid. 5, in: ASA 56 pag. 203 segg.; cfr. DTF 143 IV 228 consid. 4.6.1-4.6.3; sentenza parziale e decisione incidentale del TAF A-550/2016 del 22 giugno 2017 consid. 4.4.2 con rinvii). In tal caso, l'attività colpevole ai sensi dell'art. 98 CP consiste nella consegna di documenti contabili irregolari alla competente autorità (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-2164/2019 del 3 agosto 2020 consid. 4.1.3; A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 6.1.2 con rinvii). Qualora invece una società abbia ommesso non solo di contabilizzare la prestazione valutabile in denaro da lei effettuata, ma anche di allestire e/o di consegnare i propri rendiconti all'AFC, la decorrenza del termine di prescrizione di 7 anni va calcolata tenendo conto altresì di quanto disposto dall'art. 38 cpv. 2 LIP e soprattutto dall'art. 21 cpv. 1 dell'Ordinanza del 19 dicembre 1966 sull'imposta preventiva (OIPrev, RS 642.211) in combinato disposto con l'art. 699 cpv. 2 CO (società anonima). Più nel dettaglio, in virtù dell'art. 21 cpv. 1 OIPrev, ogni società anonima (art. 9 cpv. 1 LIP) è tenuta a consegnare spontaneamente i propri conti annuali all'AFC, nei 30 giorni successivi alla loro approvazione. Ai sensi dell'art. 699 cpv. 2 CO, l'assemblea ordinaria - durante la quale vengono per l'appunto approvati i conti annuali - si svolge ogni anno, entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale. Sulla base di detti disposti di legge, è dunque lecito considerare che nel caso in cui una società non ottemperi al suo obbligo di consegna dei conti annuali all'AFC, il termine di prescrizione inizia a decorrere all'indomani dei sei mesi e trenta giorni dopo la fine dell'esercizio durante il quale detta società ha effettuato una prestazione valutabile in denaro soggetta all'imposta preventiva (cfr. sentenza del TAF A-2164/2019 del 3 agosto 2020 consid. 4.1.3).

### **E. 4.2**

In concreto, i crediti d'imposta preventiva oggetto della ripresa fiscale dell'autorità inferiore concernono il periodo fiscale 2008-2009 in rapporto a delle prestazioni valutabili in denaro nella forma di distribuzioni dissimulate di reddito effettuate dalla B.\_\_\_\_\_ a persone ad essa vicine, ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP e dell'art. 20 cpv. 1 OIPrev. Trattandosi di fatto di una sottrazione d'imposta, risulta qui applicabile il termine di prescrizione di 7 anni (cfr. consid. 4.1.2 del presente giudizio) e non il termine di 5 anni dell'art. 17 LIP a cui fa riferimento il ricorrente. Che il ricorrente possa o meno essere considerato quale autore di tale sottrazione d'imposta non è qui determinante, come non lo è neppure la questione s'egli possa o meno essere qualificato di persona che ha beneficiato di tali prestazioni, dal

momento che in ogni caso vi sono sufficienti elementi tali da far ritenere nei confronti della B.\_\_\_\_\_ la sussistenza di una sottrazione d'imposta. Detto ciò, occorre stabilire il giorno in cui l'autore ha esercitato la sua attività colpevole, il termine di prescrizione decorrendo l'indomani di tale data (cfr. consid. 4.1.3 del presente giudizio). Ora, secondo quanto indicato dall'autorità inferiore nella decisione impugnata (cfr. detta decisione, consid. 6.2.3) e dalla DAPI nel PVF del 15 giugno 2015 (cfr. PVF, punto n. 3.1), la B.\_\_\_\_\_ ha inviato all'AFC i conti 2008 e 2009, datati 26 giugno 2010 (cfr. atto DAPI n. 620.100.001-095 e 620.200.001-091) in data 30 giugno 2010. Tale circostanza non è peraltro contestata dal ricorrente. In tal caso, così come giustamente ritenuto dall'autorità inferiore, si deve considerare che il termine di prescrizione di 7 anni ha iniziato a decorrere all'indomani dell'invio dei conti 2008 e 2009, ossia il 1° luglio 2010 e sarebbe giunto a scadenza il 1° luglio 2017 (cfr. consid. 4.1.3 del presente giudizio). Senonché, tale termine è stato validamente sospeso dall'autorità inferiore con decisione d'imposizione del 29 aprile 2014 e lo è rimasto durante la procedura di reclamo dinanzi all'AFC e quella successiva di ricorso dinanzi al Tribunale (cfr. consid. 4.1.2 del presente giudizio). Ne discende che tutti i crediti fiscali oggetto della ripresa fiscale dell'autorità inferiore non sono ancora prescritti.

### **E. 5.1**

Ciò appurato, il Tribunale deve ora occuparsi delle censure di merito sollevate dal ricorrente. A tal fine, preliminarmente è qui doveroso precisare che la fattispecie alla base della presente procedura (A-6692/2017) è la stessa di quella alla base di altre nove procedure parallele (A-6685/2017, A-6686/2017, A-6687/2017, A-6688/2017, A-6689/2017, A-6690/2017, A-6691/2017, A-6693/2017 e A-6694/2017). Per semplicità e maggiore chiarezza, qui di seguito il Tribunale esporrà dapprima il quadro generale, riprendendo quanto indicato dall'autorità inferiore nella decisione impugnata e dalla DAPI nel PVF del 15 giugno 2015.

### **E. 5.2**

Di fatto, tra il 1° gennaio 2006 e il 28 febbraio 2012, dieci società anonime - tutte con sede a X.\_\_\_\_\_ e radiate dal Registro di commercio a seguito del loro fallimento - si sono succedute nella gestione del postribolo denominato « F.\_\_\_\_\_ » e/o dell'esercizio pubblico denominato « C.\_\_\_\_\_ », entrambi ubicati a X.\_\_\_\_\_, in uno stabile di proprietà del ricorrente, così come meglio precisato: Periodo di gestione C.\_\_\_\_\_ F.\_\_\_\_\_ 01.01.2006-30.06.2006 M.\_\_\_\_\_ Q.\_\_\_\_\_ 01.07.2006-31.10.2008 N.\_\_\_\_\_ R.\_\_\_\_\_ 01.11.2008-30.05.2009 B.\_\_\_\_\_ S.\_\_\_\_\_ 01.06.2009-30.06.2011 O.\_\_\_\_\_ T.\_\_\_\_\_ 01.07.2011-28.02.2012 P.\_\_\_\_\_ U.\_\_\_\_\_ Più nel dettaglio, il « modus operandi » sarebbe stato il seguente. Di volta in volta, due società distinte si sarebbero occupate l'una della gestione del « C.\_\_\_\_\_ » e l'altra di quella delle stanze del postribolo « F.\_\_\_\_\_ ». Dopo un breve lasso di tempo, di regola circa un anno, dette attività sarebbero state tuttavia trasferite alle due successive società, nuovamente costituite a tale scopo. Quanto a loro, le vecchie società, praticamente vuote, sarebbero state lasciate languire finché, o per un creditore che avrebbe chiesto il proseguimento dell'esecuzione o per altre ragioni, il Pretore ne avrebbe decretato il fallimento per carenza di attivi. Gli spazi, il mobilio e le suppellettili sia delle camere che del bar sarebbero stati di volta in volta noleggiati alle società attive in quel momento dal ricorrente personalmente (immobile) o dalla società V.\_\_\_\_\_ (arredamento e oggettistica varia), società sempre a lui riconducibile. La contabilità ufficiale e di « facciata » sarebbe stata tenuta da un fiduciario, il signor D.\_\_\_\_\_. Ciò precisato, durante il loro periodo di

attività, dette società avrebbero tuttavia omissis di contabilizzare nei propri rendiconti gli utili di loro spettanza e da esse realizzati nell'ambito di tale gestione, versandoli al ricorrente e al signor E. \_\_\_\_\_, ritenuti dall'autorità inferiore e dalla DAPI quali azionisti e amministratori di fatto delle predette società. A mente di dette autorità, vi sarebbero infatti indizi lascianti pensare che dette persone erano vicine alle società ed erano le uniche a poter aver accesso ai predetti utili e decidere del loro impiego. Così facendo, dette società avrebbero dunque effettuato delle prestazioni valutabili in denaro nella forma di « distribuzioni dissimulate di utile » ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP nonché dell'art. 20 cpv. 1 OIPrev, giustificanti una ripresa d'imposta preventiva ex art. 12 cpv. 2 DPA (cfr. decisione impugnata, pagg. 3 seg.).

### E. 5.3

In tale contesto, con dieci decisioni su reclamo del 16 ottobre 2017, l'autorità inferiore ha dunque provveduto a dieci riprese d'imposta preventiva nei confronti del ricorrente. Dette decisioni sono attualmente oggetto di ricorso dinanzi al Tribunale (A-6685/2017, A-6686/2017, A-6687/2017, A-6688/2017, A-6689/2017, A-6690/2017, A-6691/2017, A-6692/2017, A-6693/2017 e A-6694/2017). In parallelo, con altre dieci decisioni su reclamo del 16 ottobre 2017, l'autorità inferiore ha provveduto a delle riprese fiscali analoghe pure nei confronti del signor E. \_\_\_\_\_. Dette decisioni sono invece cresciute in giudicato, a seguito della sentenza del Tribunale federale 2C\_65/2018 del 21 febbraio 2018, che ha confermato le dieci sentenze d'inammissibilità dello scrivente Tribunale del 20 dicembre 2017 (A-6532/2017, A-6556/2017, A-6558/2017, A-6559/2017, A-6560/2017, A-6563/2017, A-6564/2017, A-6565/2017, A-6566/2017). In sostanza, nel PVF del 15 giugno 2015 la DAPI ha ritenuto la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro nella forma di distribuzioni dissimulate di utile per un importo totale pari a 12'059'059 franchi così suddiviso: 5'575'344 franchi per le cinque società che hanno gestito la « F. \_\_\_\_\_ » (cfr. citato PVF, punto n. 3.3.3) e 6'483'715 franchi per le cinque società che hanno gestito il « C. \_\_\_\_\_ » (cfr. citato PVF, punto n. 3.2.3). Detti importi sono poi stati ripresi e corretti dall'autorità inferiore, la quale nelle varie decisioni su reclamo del 16 ottobre 2017 ha ritenuto la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro nella forma di distribuzioni dissimulate di utile per un importo totale pari a 9'970'766.65 franchi così suddiviso: 4'216'044.40 franchi per le cinque società che hanno gestito la « F. \_\_\_\_\_ » e 5'754'722.25 franchi per le cinque società che hanno gestito il « C. \_\_\_\_\_ »: « F. \_\_\_\_\_ » « C. \_\_\_\_\_ » Gestore Prestazioni valutabili in denaro Gestore Prestazioni valutabili in denaro Q. \_\_\_\_\_ fr. 437'880.00 M. \_\_\_\_\_ fr. 763'224.75 R. \_\_\_\_\_ fr. 820'186.80 (di cui fr. 50'000 concernenti solo il ricorrente) N. \_\_\_\_\_ fr. 938'216.00 S. \_\_\_\_\_ fr. 553'406.90 (di cui fr. 10'000 concernenti solo il ricorrente) B. \_\_\_\_\_ fr. 1'944'294.90 T. \_\_\_\_\_ fr. 1'861'364.35 (di cui fr. 50'000 concernenti solo il ricorrente) O. \_\_\_\_\_ fr. 1'479'521.50 U. \_\_\_\_\_ fr. 543'206.35 P. \_\_\_\_\_ fr. 629'465.10 TOTALE fr. 4'216'044.40 TOTALE fr. 5'754'722.25 La ripresa d'imposta preventiva totale dell'autorità inferiore - così come risultante dalle decisioni su reclamo citate poc'anzi - è dunque pari a 3'489'768.30 franchi (fr. 1'475'615.60 per la « F. \_\_\_\_\_ » e fr. 2'014'152.70 per il « C. \_\_\_\_\_ »), oltre accessori. Sulla base dell'art. 12 cpv. 2 DPA, essa è poi stata posta dall'autorità inferiore a carico del ricorrente (in ragione del 78%) e del signor E. \_\_\_\_\_ (in ragione del 22%), in qualità di beneficiari delle prestazioni valutabili in denaro in oggetto, come segue: « F. \_\_\_\_\_ » Gestore Imposta preventiva Ricorrente E. \_\_\_\_\_ 78% 22% Q. \_\_\_\_\_ fr. 153'258.00 fr. 119'541.25 fr. 33'716.75 R. \_\_\_\_\_ fr. 287'065.40 fr. 227'761.00 fr. 59'304.40 S. \_\_\_\_\_ fr. 193'692.45 fr. 151'850.10 fr. 41'842.35 T. \_\_\_\_\_ fr. 651'477.50

fr. 512'002.45 fr. 139'475.05 U. \_\_\_\_\_ fr. 190'122.25 fr. 148'295.35 fr. 41'826.90  
TOTALE fr. 1'475'615.60 fr. 1'159'450.15 fr. 316'165.45 « C. \_\_\_\_\_ » Gestore Imposta  
preventiva Ricorrente E. \_\_\_\_\_ 78% 22% M. \_\_\_\_\_ fr. 267'128.65 fr. 208'360.35 fr.  
58'768.30 N. \_\_\_\_\_ fr. 328'375.55 fr. 260'945.45 fr. 67'430.10 B. \_\_\_\_\_ fr. 680'503.20  
fr. 530'792.50 fr. 149'710.70 O. \_\_\_\_\_ fr. 517'832.50 fr. 403'909.35 fr. 113'923.15  
P. \_\_\_\_\_ fr. 220'312.80 fr. 171'844.00 fr. 48'468.80 TOTALE fr. 2'014'152.70 fr.  
1'575'851.65 fr. 438'301.05 Il ricorrente e il signor E. \_\_\_\_\_ sono peraltro stati ritenuti  
dall'autorità inferiore come responsabili solidali dei rispettivi importi da essi dovuti, sulla  
base dell'art. 12 cpv. 3 DPA. Dette riprese fiscali sono qui recisamente contestate dal  
ricorrente, il quale - per i dieci incarti paralleli che lo concernono - si è però limitato a  
contestare in maniera generale la base imponibile all'imposta preventiva, senza tuttavia  
indicare per quali motivi essa non sarebbe corretta. Di fatto, il ricorrente contesta infatti in  
dettaglio solo la sua qualità di azionista e/o di amministratore di fatto delle varie società  
interessate, così come la sua qualità di beneficiario delle prestazioni valutabili in oggetto.  
Ora, oggetto del presente giudizio è la ripresa d'imposta preventiva operata nei confronti del  
ricorrente in rapporto alla società B. \_\_\_\_\_ (A-6692/2017) da lui recisamente contestata,  
di cui il Tribunale verificherà la fondatezza.

## **E. 6**

In tale ottica, qui di seguito verranno innanzitutto richiamati i principi applicabili alla fattispecie.

### **E. 6.1**

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).

### **E. 6.2**

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. DTF 143 IV 288 consid. 4.1; sentenze del TF 2C\_123/2016 del 21 novembre 2017 consid. 3.3; 2C\_263/2014 del 21 gennaio 2015 consid. 5.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.2 con rinvii). 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; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.2 con rinvii).

### **E. 6.2.1**

Ai sensi dell'art. 20 cpv. 1 OIPrev, nella nozione di prestazione valutabile in denaro rientra altresì la cosiddetta « distribuzione dissimulata di utili » o « distribuzione occulta di utili » (« verdeckte Gewinausschüttungen »). Per costante giurisprudenza, si è di fronte ad una simile prestazione valutabile in denaro, allorquando le tre seguenti condizioni cumulative risultano adempiute (cfr. DTF 143 IV 228 consid. 4.1; 140 II 88 consid. 4.1; 138 II 57 consid. 2.2; sentenze del TF 2C\_9/2017 del 7 agosto 2020 consid. 4.1; 2C\_91/2019 del 12 settembre 2019 consid. 3.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.2.1 con rinvii): (1)La società effettua una prestazione senza ottenere un'adeguata controprestazione da parte del beneficiario, ciò che di fatto ne comporta l'impovertimento 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. A tal proposito, è qui doveroso precisare che nella prassi viene talvolta indicato che le condizioni cumulative da adempiere sono invero quattro. Ciò è dovuto al fatto che la seconda condizione sopracitata viene talvolta suddivisa a sua volta in due: (a) prestazione accordata ad un azionista o a una persona a lui vicina; (b) prestazione che non sarebbe stata accordata alle medesime condizioni ad un terzo (cfr. sentenze del TF 2C\_9/2017 del 7 agosto 2020 consid. 4.1; 2C\_91/2019 del 12 settembre 2019 consid. 3.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-6214/2018 del 20 aprile 2020 consid. 2.4.2). Ciò posto, va altresì precisato che 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 144 II 427 consid. 6.1; 119 Ib 431 consid. 2b; sentenza del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.2.1 con rinvii).

### **E. 6.2.2**

Quali prestazioni valutabili in denaro, qualificate pure come distribuzioni dissimulate di utile, 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\_9/2017 del 7 agosto 2020 consid. 4.1; 2C\_91/2019 del 12 settembre 2019 consid. 3.2

con rinvii; 2C\_726/2009 del 20 gennaio 2010 consid. 2.2 con rinvii; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.2.2 con rinvii).

### **E. 6.2.3**

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 ch'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. [tra le tante] sentenze del TF 2C\_177/2016 e 2C\_178/2016 del 30 gennaio 2017 consid. 4.3 con rinvii; 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] sentenze del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.2.3 con rinvii; A-2288/2017 dell'8 maggio 2020 consid. 3.2.1 con rinvii).

### **E. 6.3**

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, ovverosia 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-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.3 con rinvii).

### **E. 6.4.1**

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] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.4.1 con rinvii).

### **E. 6.4.2**

La prova dell'esistenza di una prestazione valutabile in denaro ai sensi dell'art. 20 OIPrev - e meglio dei tre/quattro relativi elementi costitutivi (cfr. consid. 6.2.1 del presente giudizio) - incombe all'AFC. 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. L'autorità fiscale deve in particolare apportare la prova che la società ha accordato a un azionista o a una persona vicina una prestazione valutabile in denaro senza ottenere una controprestazione adeguata. La prova diretta che il beneficiario della prestazione è un azionista o un terzo vicino alla società contribuente non è tuttavia necessaria, essendo infatti sufficiente che non sia possibile spiegare in alcun altro modo lo svolgimento dell'insolita operazione (cfr. sentenze del TF 2C\_9/2017 del 7 agosto 2020

consid. 4.1; 2C\_16/2015 del 6 agosto 2015 consid. 2.5.3 con rinvii). Se le prove addotte dall'AFC costituiscono degli indizi sufficienti in merito all'esistenza di una simile sproporzione, rispettivamente se la stessa rende verosimile la sussistenza di una prestazione valutabile in denaro, spetta allora al contribuente dimostrare il contrario. In tal caso, il contribuente può contestare il proprio assoggettamento all'imposta adducendo la controprova atta a dimostrare che il criterio dell'uso commerciale è adempiuto (cfr. DTF 138 II 57 consid. 7.1; sentenze del TF 2C\_9/2017 del 7 agosto 2020 consid. 4.2; 2C\_91/2019 del 12 settembre 2019 consid. 3.3; 2C\_16/2015 del 6 agosto 2015 consid. 2.5.3 con rinvii; DTAF 2011/45 consid. 4.3.2.2 con rinvii; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.4.2 con rinvii). La controprova è apportata, allorché la prova principale viene rovesciata. Non è tuttavia necessario che il Tribunale sia convinto dell'esattezza della contestazione (cfr. DTF 130 III 321 consid. 3.4; 120 II 393 consid. 4b; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.4.2 con rinvii). In linea di massima, il principio dell'autotassazione (cfr. art. 38 LIP; consid. 6.4.1 del presente giudizio) e l'obbligo di collaborare del contribuente (cfr. art. 39 LIP; consid. 6.4.3 del presente giudizio) non modificano la suddetta ripartizione dell'onere probatorio. Una violazione dell'obbligo di collaborare con conseguente mancanza di prove per l'autorità fiscale può però eventualmente condurre ad un'inversione dell'onere probatorio (cfr. sentenza del TAF A-6214/2018 del 20 aprile 2020 consid. 1.6.4 con rinvii).

#### **E. 6.4.3**

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] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.4.3 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. 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. 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; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.4.3 con rinvii).

#### **E. 6.5.1**

Allorquando l'AFC accerta l'esistenza di una prestazione valutabile in denaro soggetta all'imposta preventiva, segnatamente nella forma di una distribuzione dissimulata di utili, la cui entità non è tuttavia chiaramente quantificabile, essa ne stabilisce l'ammontare ricorrendo alla tassazione d'ufficio. Ciò è in particolare il caso, allorquando la società contribuente non adempie ai doveri impostigli dalla legge, rispettivamente non fornisce delle indicazioni affidabili oppure fornisce solo indicazioni insufficienti o errate. Le lacune nella tenuta della contabilità della società contribuente non devono infatti né procurarle un vantaggio fiscale, né condurre ad una perdita d'imposta. Il ricorso alla tassazione d'ufficio deriva implicitamente dagli artt. 39 e 41 lett. a LIP. In tale contesto, quando esegue una tassazione d'ufficio, l'AFC deve fondarsi sul corso ordinario delle cose e sul comportamento del contribuente. La tassazione d'ufficio deve permettere all'AFC di ricostruire la fattispecie imponibile, la più verosimile alla realtà. In caso di dubbi, l'AFC non è tenuta a tenere conto della fattispecie più favorevole al contribuente (cfr. sentenze del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 5.5; 2C\_502/2008 del 18 dicembre 2008 consid. 4.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.5.1 con rinvii; Michael Beusch, VStG-Kommentar, n. 9 ad art. 13 LIP con rinvii). Analogamente a quanto avviene in materia IVA, l'AFC deve scegliere il metodo di stima che meglio le permette di tenere in considerazione le caratteristiche della società contribuente in questione. Quali metodi di stima, entrano in linea di conto i metodi che tendono a completare o ricostruire una contabilità mancante e quelli che si fondano sui dati basati sull'esperienza in rapporto ai risultati parziali incontestati derivanti dalla contabilità. Le parti probanti della contabilità e i documenti esistenti devono essere presi in considerazione, per quanto possibile, nella stima. Essi possono altresì servire di base di calcolo (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.5.1 con rinvii).

### **E. 6.5.2**

Nella procedura di ricorso il contribuente può contestare l'adempimento dei presupposti per una stima, come pure la stima stessa delle cifre d'affari realizzate in quanto tali. Orbene, l'onere della prova in merito alla sussistenza dei presupposti per procedere ad una tassazione d'ufficio (primo stadio), come pure riguardo ai motivi alla base della conseguente stima (secondo stadio), incombono all'AFC. Ciò precisato, nell'esaminare la correttezza della stima effettuata dall'autorità inferiore il Tribunale amministrativo federale procede con un certo riserbo e non sostituisce il proprio potere di apprezzamento a quello di quest'ultima, se non in presenza di errori manifesti. Qualora i presupposti per una tassazione d'ufficio siano dati, la prova che le valutazioni svolte dall'AFC non sono corrette rispettivamente portano a risultati manifestamente errati spetta al contribuente (terzo stadio). In tale ottica, è necessario che il contribuente indichi chiaramente in che misura la pretesa fiscale debba essere minore di quella valutata dall'AFC, dimostrando che il risultato della valutazione è frutto di errori rilevanti. Egli non può limitarsi a criticare in via del tutto generica le basi del calcolo, bensì deve dimostrare con dei documenti giustificativi che la stima effettuata dall'AFC è manifestamente erronea (cfr. sentenza del TF 2C\_1077/2012 del 24 maggio 2014 consid. 2.5). Solo in tal caso il Tribunale sostituisce il suo potere d'apprezzamento a quello dell'autorità inferiore, correggendo la tassazione (cfr. sentenze del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 5.5; 2C\_502/2008 del 18 dicembre 2008 consid. 4.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.5.2 con rinvii).

### **E. 6.6**

Giusta l'art. 16 cpv. 1 lett. c LIP, l'imposta preventiva scade trenta giorni dopo che è sorto il credito fiscale. Per i redditi da capitale mobiliare, il credito fiscale sorge alla scadenza della prestazione imponibile (cfr. art. 12 cpv. 1 LIP). Un interesse di mora del 5% annuo è dovuto, senza diffida, sugli importi di imposta non ancora pagati alle scadenze stabilite dal cpv. 1 fino al giorno del pagamento (cfr. art. 12 cpv. 2 LIP in combinato disposto con l'art. 1 dell'ordinanza del 29 novembre 1996 del Dipartimento federale delle finanze concernente l'interesse di mora in materia d'imposta preventiva [RS 642.212]; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.6 con rinvii).

#### **E. 6.7.1**

Allorquando la sottrazione d'imposta ai sensi dell'art. 61 LIP è stabilita con verosimiglianza, in virtù del rinvio dell'art. 67 cpv. 1 LIP, la riscossione posticipata dei crediti d'imposta preventiva è retta dall'art. 12 DPA (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.7.1 con rinvii).

#### **E. 6.7.2**

L'art. 12 cpv. 1 lett. a DPA dispone che qualora, per un'infrazione alla legislazione amministrativa federale, una tassa non è stata a torto riscossa, essa deve essere pagata successivamente, interessi compresi, e ciò indipendentemente dalla punibilità di una determinata persona. L'art. 12 cpv. 2 DPA precisa che obbligata al pagamento è la persona che ha fruito dell'indebito profitto, segnatamente quella obbligata al pagamento della tassa elusa. Di conseguenza, quando una società effettua una prestazione valutabile in denaro a favore dei titolari di diritti di partecipazione, o a terze persone a lei vicine, senza deduzione dell'imposta preventiva sottratta (cfr. art. 20 cpv. 1 OIPrev in correlazione con l'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP), quest'ultimi sono chiamati, sulla base dell'art. 12 cpv. 2 DPA, a restituire la somma di cui hanno indebitamente fruito. Accanto a dette persone beneficiarie della prestazione valutabile in denaro, tenuta al pagamento è altresì la stessa società che l'ha erogata (cfr. art. 10 cpv. 1 LIP in correlazione con l'art. 14 cpv. 1 LIP). Affinché l'art. 12 cpv. 2 DPA trovi applicazione, occorre che sia oggettivamente stata compiuta un'infrazione penale. L'applicazione di questa norma non dipende per contro né da una responsabilità penale specifica, né da una colpa, né ancora dal promovimento di una procedura penale. L'art. 12 cpv. 1 DPA permette dunque di procedere al recupero di una tassa (o un tributo) che non è stata percepita a seguito di un'infrazione alla legislazione amministrativa federale, anche qualora nessuno sia punibile. In virtù dell'art. 12 cpv. 3 DPA, la persona che, intenzionalmente, ha commesso l'infrazione o vi ha partecipato risponde in solido, con le persone obbligate al pagamento secondo il cpv. 2, della somma da pagare o da restituire (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.7.2 con rinvii).

#### **E. 7**

Stabiliti i principi applicabili, per poter verificare la fondatezza della ripresa d'imposta preventiva in oggetto, il Tribunale deve in primo luogo determinare se per il periodo fiscale dal 1° gennaio 2008 al 30 novembre 2009 l'autorità inferiore poteva ritenere nei confronti della B.\_\_\_\_\_, la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro soggette all'imposta preventiva ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP in combinato disposto con l'art. 20 cpv. 1 OIPrev, in particolare fondandosi sugli elementi di prova raccolti dalla DAPI, così come da lei poi ripresi puntualmente nella decisione impugnata. Più concretamente, per il Tribunale si tratterà dunque (1) di verificare se nel caso della B.\_\_\_\_\_ le tre (quattro) condizioni

cumulative alla base della sussistenza di una prestazione valutabile in denaro risultano qui adempiute (cfr. consid. 7.1 del presente giudizio). In caso affermativo, (2) il Tribunale dovrà poi stabilire se vi siano i presupposti per una tassazione d'ufficio (cfr. consid. 7.2 del presente giudizio), dal momento che l'autorità inferiore - e prima di lei, la DAPI - ha ricorso alla ricostruzione delle cifre d'affari non contabilizzate B.\_\_\_\_\_ per stabilire l'entità delle prestazioni valutabili in denaro, ovvero la base imponibile all'imposta preventiva. In caso affermativo, (3) il Tribunale dovrà poi verificare se la ricostruzione dell'ammontare delle prestazioni valutabili in denaro erogate dalla B.\_\_\_\_\_ è corretta o meno (cfr. consid. 7.3 del presente giudizio). In correlazione con quest'ultimo punto, (4) il Tribunale dovrà infine verificare l'attribuzione delle prestazioni valutabili in denaro ai relativi beneficiari operata dall'autorità inferiore (cfr. consid. 7.4 del presente giudizio).

## **E. 7.1**

Ciò premesso, il Tribunale deve innanzitutto verificare se nel caso della società B.\_\_\_\_\_ l'autorità inferiore - e prima di lei, la DAPI - poteva ritenere la sussistenza di prestazioni effettuate senza ottenere un'adeguata controprestazione nella forma di distribuzioni dissimulate di utile ai suoi azionisti (cfr. in merito all'onere probatorio a carico dell'autorità fiscale, consid. 6.4.2 del presente giudizio). Come detto, si tratta qui di esaminare l'adempimento dei presupposti alla base di una prestazione valutabile in denaro (cfr. in merito ai presupposti, consid. 6.2.1 del presente giudizio).

### **E. 7.1.1.1**

Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore - sulla base delle risultante dell'inchiesta penale amministrativa della DAPI, così come riassunta nel PVF del 15 giugno 2015 - ha ritenuto nei confronti della B.\_\_\_\_\_ la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro nella forma di « distribuzioni dissimulate di utile » ai due presunti azionisti e amministratori di fatto, ovvero il ricorrente e il signor E.\_\_\_\_\_. Nel periodo fiscale dal 1° gennaio 2008 al 30 novembre 2009 la società avrebbe infatti rinunciato a loro favore ad una parte degli utili di sua spettanza, da lei conseguiti mediante l'attività dell'esercizio pubblico « C.\_\_\_\_\_ », omettendo di contabilizzarla nei propri rendiconti (cfr. decisione impugnata, consid. 3.1.1).

### **E. 7.1.1.2**

Più nel dettaglio, l'autorità inferiore ha innanzitutto constatato che le società coinvolte nella gestione della « F.\_\_\_\_\_ » e del « C.\_\_\_\_\_ » - tra cui anche la B.\_\_\_\_\_ - avrebbero disposto solo di una contabilità di « facciata » stilata dal signor D.\_\_\_\_\_, utilizzata ufficialmente e riportante solo una parte dei ricavi d'esercizio. In alcuni casi non sarebbero neppure stati ritrovati i relativi giustificativi. Confrontando i documenti sequestrati con la contabilità delle varie società, nonché prendendo in considerazione le varie testimonianze, l'autorità inferiore - così come la DAPI prima di lei - ha dunque rilevato la sussistenza di cifre d'affari non contabilizzate dalle varie società interessate (cfr. decisione impugnata, consid. 3.1.1 e 3.1.2). Essa ha poi ritenuto che si trattava palesemente di vantaggi e di prestazioni che non sarebbero mai stati accordati ad un terzo esterno alla società, senza controprestazione corrispondente e senza essere contabilizzati. Ciò non avrebbe alcuna giustificazione economica e troverebbe la sua motivazione solo e unicamente sulla base dello stretto legame tra queste persone e la società (cfr. decisione impugnata, consid. 3.2.1). Infine, l'autorità inferiore ha ritenuto la mancata contabilizzazione dei ricavi della società come talmente insolita che difficilmente avrebbe potuto passare inosservata ai suoi organi (cfr. decisione impugnata, consid. 3.3). Ora, l'autorità inferiore ha ritenuto che i beneficiari

delle predette prestazioni valutabili in denaro non potevano che essere il qui ricorrente e il signor E.\_\_\_\_\_. Essa ha infatti ritenuto che secondo le deposizioni dei gerenti e degli impiegati del « C.\_\_\_\_\_ » e della « F.\_\_\_\_\_ » la DAPI sarebbe riuscita a percorrere a ritroso il cammino degli utili della B.\_\_\_\_\_ e delle altre società coinvolte, constatando uno specifico « modus operandi ». Più concretamente, per ognuna delle società coinvolte, il gerente di turno avrebbe portato quotidianamente gli incassi e le liste giornaliere con i giustificativi del « C.\_\_\_\_\_ » presso l'ufficio del ricorrente e del signor E.\_\_\_\_\_, da loro indicati quali persone di riferimento per le attività della « F.\_\_\_\_\_ ». Nessuno, a parte il signor E.\_\_\_\_\_ e il ricorrente, sarebbe stato presente al momento della suddivisione degli utili e della decisione del loro impiego. Sarebbero stati altresì costoro a scegliere i giustificativi che avrebbero poi consegnato al signor D.\_\_\_\_\_ affinché li registrasse nella contabilità ufficiale delle società. Già per questo motivo, l'autorità inferiore - come la DAPI prima di lei - ha dunque considerato il ricorrente e il signor E.\_\_\_\_\_ quali beneficiari delle prestazioni valutabili in denaro effettuate dalla B.\_\_\_\_\_. Visto poi il ruolo predominante e a tratti addirittura esclusivo rivestito dai due succitati nella gestione delle società, essa ha poi ritenuto gli stessi pure quali loro azionisti. Essa ha ritenuto che il fatto che le società avrebbero effettuato nei loro confronti innumerevoli prestazioni senza adeguata controprestazione non potrebbe infatti essere spiegato che con il loro legame di partecipazione (cfr. decisione impugnata, consid. 6.3.2.2). Per qualificare il ricorrente di azionista e beneficiario delle prestazioni valutabili in denaro, l'autorità inferiore - e prima di lei la DAPI - si è fondata in particolare su quanto risultante dalle prove testimoniali (cfr. consid. 7.1.1.3 del presente giudizio) e dalla ricostruzione del patrimonio del ricorrente (cfr. consid. 7.1.1.4 del presente giudizio). Essa ha altresì tenuto conto del rapporto inusuale tra il ricorrente e le società che hanno gestito il postribolo e il bar (cfr. consid. 7.1.1.5 del presente giudizio).

### **E. 7.1.1.3**

Più concretamente, l'autorità inferiore - e prima di lei la DAPI - si è fondata sulle prime deposizioni dell'8 marzo 2012 rilasciate dai signori D.\_\_\_\_\_, L.\_\_\_\_\_ e K.\_\_\_\_\_, tutte concordanti tra di loro, dalle quali sarebbe risultato quanto segue (cfr. processi verbali d'interrogatorio [di seguito: PVI], in: Classificatore Interrogatori, di cui all'inc. AFC). L'8 marzo 2012, il signor D.\_\_\_\_\_ ha dichiarato di aver ricevuto mandato di allestire la contabilità della B.\_\_\_\_\_ dal ricorrente e il signor E.\_\_\_\_\_ e che il suo compito era di registrare la documentazione di tutte le società a loro riconducibili (cfr. PVI D.\_\_\_\_\_ dell'8 marzo 2012, pagg. 4 seg., 9 e 15). Il 20 marzo 2013, egli ha poi indicato, confermando pertanto quanto dichiarato da alcuni gerenti/responsabili delle attività della « F.\_\_\_\_\_ », che al termine del turno serale i contanti venivano depositati in cassaforte in una busta con le relative pezze contabili e che la mattina seguente tale busta veniva portata in fiduciaria nell'ufficio del ricorrente e del signor E.\_\_\_\_\_. Il signor D.\_\_\_\_\_ trovava poi nella sua cassetta le fatture pagate e i giustificativi da inserire in contabilità. In tale occasione, egli ha altresì dichiarato che il ricorrente prendeva una parte delle azioni al portatore per garantirsi l'affitto delle società (cfr. PVI D.\_\_\_\_\_ del 20 marzo 2013, pagg. 3 seg. e 9). Il 27 giugno 2013, egli ha poi confermato che 78 azioni al portatore erano detenute dal ricorrente per garantirsi l'affitto, mentre le restanti 22 azioni al portatore dal signor E.\_\_\_\_\_ per garantirsi lo stipendio (cfr. PVI D.\_\_\_\_\_ del 27 giugno 2013, pagg. 3-4). L'8 marzo 2012, il signor L.\_\_\_\_\_ - amministratore unico di alcune società che gestivano la « F.\_\_\_\_\_ », ma che di fatto si occupava solo della manutenzione dello stabile - ha dichiarato che l'incasso veniva depositato nella cassaforte del bar e che non

sapeva cosa succedeva con i soldi successivamente ma che li prendevano il ricorrente e il signor E.\_\_\_\_\_ (cfr. PVI L.\_\_\_\_\_ dell'8 marzo 2012, pag. 3). L'8 marzo 2012, il signor K.\_\_\_\_\_ - amministratore unico di alcune società che gestivano la « F.\_\_\_\_\_ », ma che di fatto era il gerente/responsabile di tali attività - ha dichiarato che gli incassi venivano portati nell'ufficio del signor D.\_\_\_\_\_ e consegnati a lui o al ricorrente o al signor E.\_\_\_\_\_. Questi eseguivano poi tutta la parte amministrativa e cambiavano diverse società, circa ogni anno, anno e mezzo. Egli ha pure dichiarato di avere dei dubbi sull'irregolarità del loro modo di agire e per tale motivo ha tenuto i documenti anche se il signor E.\_\_\_\_\_ e il ricorrente gli chiedevano continuamente di distruggerli. Per finire il signor K.\_\_\_\_\_ ha pure indicato di presumere che il signor E.\_\_\_\_\_ e il ricorrente fossero gli azionisti principali di tutte le società. Erano loro che comandavano e decidevano per le società e che chiedevano di ricevere tutti gli incassi del giorno precedente, mentre il signor D.\_\_\_\_\_ era soltanto il contabile. Per finire egli ha indicato che la busta del bar e della residenza veniva consegnata al signor E.\_\_\_\_\_ o al ricorrente, questi la aprivano e davano al signor D.\_\_\_\_\_ solo i giustificativi di cassa e spese generali. A suo avviso inoltre, la persona che aveva più poteri era comunque il ricorrente, proprietario dell'immobile (cfr. PVI K.\_\_\_\_\_ dell'8 marzo 2012, pagg. 3-5).

#### **E. 7.1.1.4**

Ad ulteriore prova della tesi secondo cui il ricorrente sarebbe stato l'azionista - o perlomeno una persona vicina - e avrebbe beneficiato degli introiti delle società legati alle attività della « F.\_\_\_\_\_ » e del « C.\_\_\_\_\_ », l'autorità inferiore ha poi ritenuto che vi sarebbe altresì l'analisi della sua situazione patrimoniale, così come risultante dalla ricostruzione del suo patrimonio effettuata dalla DAPI per gli anni 2003-2011 contenuta nel « classificatore G.\_\_\_\_\_ ». Più nel dettaglio, sulla base della documentazione sequestrata nell'ambito dell'inchiesta penale amministrativa, la DAPI sarebbe riuscita a stabilire che il saldo dei redditi non dichiarati dal ricorrente al fisco, dal 2003 al 2011, ammonterebbe a 3'906'635.59 franchi. Tenuto conto delle osservazioni del ricorrente, la DAPI ha poi corretto la propria ricostruzione stabilendo il saldo dei redditi non dichiarati a 4'629'167 franchi. In tali circostanze, l'autorità inferiore ha ritenuto come lampante il fatto che il ricorrente dovesse avere una fonte di entrate sconosciuta, dalla quale percepiva almeno mezzo milione di franchi all'anno. Tale evenienza non essendo stata sufficientemente giustificata dal ricorrente, essa ha dunque ritenuto che egli avrebbe indubbiamente beneficiato di ingenti entrate provenienti dall'altra fonte, ovvero dalle attività legate al bar e al postribolo (cfr. decisione impugnata, consid. 6.3.2.3).

#### **E. 7.1.1.5**

In aggiunta a ciò, l'autorità inferiore ha precisato che, negli anni, il ricorrente avrebbe avuto dei rapporti inusuali con le società che gestivano la « F.\_\_\_\_\_ » e il « C.\_\_\_\_\_ » (cfr. PVF, punto n. 4.5). A titolo d'esempio, l'autorità inferiore indica che la data in cui il ricorrente avrebbe firmato molti documenti (tra cui ricevute d'affitto, contratti di locazione e conteggi d'energia elettrica) relativi alle attività della « F.\_\_\_\_\_ » sarebbe di molto anteriore sia alla data di creazione del documento stesso (file created) che alla data di ultima scrittura (last written). Questo dimostrerebbe che tali documenti sarebbero stati creati tempo dopo e che vi era un rapporto di dominazione tra il ricorrente e le società che gestivano il postribolo. Nel suo reclamo, il ricorrente aveva indicato che di regola non era lui ad allestire i documenti perché non era in grado di usare il computer, salvo poi precisare che « se anche il reclamante ha allestito dei documenti, tipo delle ricevute/fatture postdatate o predate,

non lo ha fatto a scopo di inganno ». Il ricorrente avrebbe pure confermato che il pc portatile in questione si trovava presso la sua abitazione (cfr. atto DAPI n. 931.100.043; decisione impugnata, consid. 6.3.2.3).

#### **E. 7.1.2**

A tal proposito, il Tribunale osserva come l'analisi della DAPI che precede, così come ripresa dall'autorità inferiore risulti verosimilmente corretta. All'epoca della decisione impugnata, tutti gli elementi a disposizione dell'autorità inferiore erano infatti tali ch'essa poteva ritenere la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro nella forma di distribuzioni dissimulate di utile erogate dalla B.\_\_\_\_\_ - così come dalle altre società interessate - ai suoi azionisti. In effetti, nel caso della società B.\_\_\_\_\_ la sussistenza una contabilità lacunosa/assente risulta chiaramente dal PVF del 15 giugno 2015, ove « il scriteriato metodo di gestione » delle società è stato rilevato in dettaglio, precisando per ogni società coinvolta se i conti annuali sono stati presentati all'autorità fiscale oppure se essi sono stati ritrovati presso il domicilio della società pur non essendo stati presentati all'autorità fiscale, rispettivamente se gli stessi non sono stati allestiti del tutto (cfr. PVF, punto n. 3.1). In tale contesto, che la B.\_\_\_\_\_ non abbia contabilizzato parte dei ricavi di sua spettanza risulta qui verosimile. Peraltro, che le società interessate abbiano tenuto una contabilità lacunosa è un fatto non contestato dal ricorrente (cfr. consid. 7.2 del presente giudizio), sicché non vi è motivo di mettere in dubbio tale evenienza. La mancata contabilizzazione dei ricavi è così insolita, che non poteva essere ignorata dagli organi della società. Nella misura in cui il modus operandi descritto dall'autorità inferiore trova riscontro negli atti, il Tribunale ritiene poi che detta autorità poteva inoltre presumere che i beneficiari delle cifre d'affari conseguite e non contabilizzate dalle varie società - e dunque la B.\_\_\_\_\_ - non potevano che essere i loro azionisti, ovvero il signor E.\_\_\_\_\_ e il qui ricorrente.

#### **E. 7.1.3**

Ciò sancito, per quanto concerne più specificamente la qualità di beneficiari delle prestazioni valutabili in denaro del ricorrente e del signor E.\_\_\_\_\_, si impongono le seguenti precisazioni.

##### **E. 7.1.3.1**

Al riguardo, il Tribunale ricorda innanzitutto che la prova diretta che il beneficiario della prestazione valutabile in denaro è un azionista o un terzo vicino alla società contribuente non è necessaria, essendo infatti sufficiente che non sia possibile spiegare in alcun altro modo lo svolgimento dell'insolita operazione. In tale senso, basta che vi siano sufficienti indizi che una determinata prestazione è stata erogata ad un azionista o ad una terza persona (cfr. consid. 6.4.2 del presente giudizio). Dal punto di vista dell'art. 12 cpv. 2 DPA, per l'imposizione al pagamento dell'imposta preventiva elusa, è poi sufficiente che la persona assoggettata possa essere ritenuta come colei che ha beneficiato delle prestazioni valutabili in denaro (cfr. consid. 6.7.2 del presente giudizio).

##### **E. 7.1.3.2**

Ora, a mente del Tribunale, l'autorità inferiore aveva sufficienti indizi per ritenere il ricorrente e il signor E.\_\_\_\_\_ quali beneficiari delle prestazioni erogate dalla B.\_\_\_\_\_, nonché delle altre società interessate. Più nel dettaglio, a prescindere dalla questione a sapere se il ricorrente e il signor E.\_\_\_\_\_ possano o meno essere qualificati di azionisti delle varie società interessate, così come ritenuto dall'autorità inferiore, il Tribunale ritiene che in ogni caso vi siano sufficienti elementi per considerarli quali persone vicine. In effetti,

il Tribunale non può fare a meno di rilevare la particolare posizione da essi assunta nell'ambito della gestione della « F. \_\_\_\_\_ » e del « C. \_\_\_\_\_ », così come risultante dal PVF del 15 giugno 2015. Se da un lato, il signor E. \_\_\_\_\_ si occupava della gestione del personale, gestiva le liquidità e preparava le pezze contabili (cfr. PVF, punti n. 4.4.3 - 4.4.4), il ricorrente era indubbiamente il proprietario dello stabile dato in locazione alle varie società che si sono susseguite nella gestione della « F. \_\_\_\_\_ » e del « C. \_\_\_\_\_ » (cfr. PVF, punto n. 4.4.7). A ciò si aggiunge il fatto che era il ricorrente a fornire alle nuove società una parte dei beni necessari per l'esercizio di queste due attività, tramite la società V. \_\_\_\_\_ a lui riconducibile. Il ricorrente non solo redigeva i contratti di locazione - stabilendo autonomamente l'affitto - e (quando redatti) di noleggio delle suppellettili delle società, ma sostanzialmente decideva quale società potesse svolgere l'attività d'affittacamere e di bar nei suoi locali. Per la DAPI, chi firmava i contratti di locazione a nome delle società, erano degli uomini di paglia (cfr. PVF, punti n. 4.4.7 e n. 4.5).

### **E. 7.1.3.3**

Dal PVF del 15 giugno 2015 - a cui si rinviano le parti per i dettagli - risulta poi chiaramente che il signor E. \_\_\_\_\_ e il ricorrente intrattenevano dei rapporti inusuali con le varie società (cfr. PVF, punto n. 4.5), così come rilevato dall'autorità inferiore (cfr. consid. 7.1.1.5 del presente giudizio). A titolo esemplificativo, il Tribunale trova particolarmente strano il sistema di deposito a garanzia degli affitti messo in opera per le varie società, ove lo stesso non veniva versato o versato solo in parte. Se il ricorrente avesse agito solo in qualità di proprietario, non si spiega allora per quale motivo egli avrebbe dovuto rinunciare alla garanzia e/o parte di essa, rispettivamente procedere lui stesso al suo versamento in alcuni casi (cfr. PVF, punti n. 4.5.2 - 4.5.7). Anche l'influenza del ricorrente nella gestione dell'inventario delle suppellettili del « C. \_\_\_\_\_ » e della « F. \_\_\_\_\_ », tramite la società V. \_\_\_\_\_, appare alquanto strana (cfr. PVF, punti n. 4.5.1, n. 4.5.8 - 4.5.9). Si noti ad esempio come al passaggio dell'inventario da una società all'altra, la società venditrice interessata abbia registrato delle perdite consistenti, generando invece per il ricorrente in maniera indiretta degli utili (cfr. PVF, punto n. 4.5.8). Alquanto bizzarro risulta altresì il fatto che erano le stesse società che si sono susseguite nell'occupazione dei locali ad aver effettuato, a loro spese, degli importanti lavori di ristrutturazione degli stabili e non il ricorrente, in qualità di proprietario (cfr. PVF, punto n. 4.5.18). Ora, tenuto conto del periodo relativamente breve di gestione delle varie società, non si spiega per quale motivo le stesse avrebbero dovuto investire in tali lavori in qualità di locatarie. Per spiegare ciò, il ricorrente ha semplicemente indicato che se avesse finanziato lui i lavori, avrebbe dovuto aumentare l'affitto. Tale spiegazione non è però qui plausibile. Non si spiega poi come sia possibile che le varie società che hanno gestito il « C. \_\_\_\_\_ » e la « F. \_\_\_\_\_ » abbiano continuato ininterrottamente detta gestione, senza un solo giorno di interruzione; malgrado vi fossero dei cambiamenti improvvisi di gestione a seguito del fallimento delle società, i loro collaboratori continuavano ad avere accesso ai locali. Ciò appare alquanto strano se si pensa che formalmente ogni cambio di gestione - qualora il ricorrente fosse stato semplice proprietario - avrebbe dovuto comportare un tempo di adattamento, lo stesso dovendo segnatamente discutere con le nuove società dei nuovi contratti di locazione e della fornitura delle suppellettili (cfr. PVF, punto n. 4.5.16).

### **E. 7.1.3.4**

A ciò si aggiunge quanto risultante dalla ricostruzione patrimoniale del ricorrente effettuata dalla DAPI e contenuta nel « classificatore G. \_\_\_\_\_ », poi ripresa dall'autorità inferiore

nella decisione impugnata. A tal proposito, al fine di evitare ripetizioni, si rinviano le parti al consid. 10 del presente giudizio, ove detta ricostruzione verrà analizzata in maniera approfondita dal Tribunale, tenuto conto delle puntuali censure del ricorrente sollevate in questa sede. Per quanto qui necessario, il Tribunale si limita a precisare che in base a detta ricostruzione patrimoniale, l'autorità inferiore - e prima di lei, la DAPI - ha potuto appurare che durante i periodi fiscali 2003-2011 il ricorrente avrebbe percepito redditi di fonte ignota e non giustificabili in altro modo se non con un nesso con le distribuzioni dissimulate di utile erogate dalle società che si sono susseguite nella gestione del « C.\_\_\_\_\_ » e della « F.\_\_\_\_\_ ». Dinanzi all'autorità inferiore, chiamato ad esprimersi al riguardo, il ricorrente si era limitato a contestare alcuni punti della ricostruzione del suo patrimonio contenuta nel « classificatore G.\_\_\_\_\_ », poi ripresi dall'autorità inferiore nella decisione impugnata (cfr. decisione impugnata, consid. 6.3.2.3). Detto elemento - in aggiunta a quanto già risultante dagli altri elementi (cfr. consid. 7.1.3.1-7.1.3.3 del presente giudizio) - annovera dunque ulteriormente la tesi secondo cui il ricorrente può essere considerato come il beneficiario delle prestazioni valutabili in denaro qui litigiose. Ciò rilevato, va qui già sin d'ora sottolineato che questa ricostruzione patrimoniale del ricorrente contenuta nel « classificatore G.\_\_\_\_\_ » non è un elemento alla base del calcolo delle prestazioni valutabili in denaro in oggetto. Come verrà esposto successivamente (consid. 7.3.1 del presente giudizio), quest'ultime sono infatti state determinate dall'autorità inferiore sulla base di altri elementi.

#### **E. 7.1.3.5**

In definitiva, alla luce degli elementi che precedono, visto il ruolo assunto dal ricorrente, non vi è chi non veda come lo stesso possa essere qui ritenuto quale persona vicina alle società interessate, che si sono susseguite nella gestione « C.\_\_\_\_\_ » e la « F.\_\_\_\_\_ ». Che il ricorrente sia o meno (stato) azionista o amministratore unico di fatto, nulla cambia al fatto che tutti gli elementi dell'incarto non permettono di escludere a priori un suo coinvolgimento nella vicenda e di ritenere che lo stesso non abbia percepito - oltre ai canoni di locazione - alcunché dalle varie società interessate.

#### **E. 7.2**

Appurata la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro, il Tribunale deve ora esaminare se in concreto vi sono i presupposti per una tassazione d'ufficio (cfr. consid. 6.5 del presente giudizio), dal momento che l'autorità inferiore - e prima di lei la DAPI - ha ricorso alla ricostruzione delle cifre d'affari non contabilizzate dalla B.\_\_\_\_\_ per stabilire l'entità delle prestazioni valutabili in denaro, ovvero la base imponibile all'imposta preventiva. Al riguardo, Tribunale osserva come nel caso della società B.\_\_\_\_\_ la sussistenza una contabilità lacunosa/assente risulti chiaramente dall'incarto in generale, ma più specificamente dagli elementi seguenti: dal PVF del 15 giugno 2015, ove « il scriteriato metodo di gestione » delle società è stato rilevato in dettaglio, precisando per ogni società coinvolta se i conti annuali sono stati presentati all'autorità fiscale oppure se essi sono stati ritrovati presso il domicilio della società pur non essendo stati presentati all'autorità fiscale, rispettivamente se gli stessi non sono stati allestiti del tutto (cfr. PVF, punto n. 3.1). Risulta altresì che pure il ricorrente, il signor E.\_\_\_\_\_ e il signor D.\_\_\_\_\_ all'epoca in cui è stato stilato il predetto PVF (nel 2015), non avevano ancora presentato tutte le loro dichiarazioni fiscali personali (il ricorrente e il signor E.\_\_\_\_\_ dal 2010, il signor D.\_\_\_\_\_ dal 2013; cfr. PVF, punto n. 1.1). Peraltro, che le società interessate abbiano tenuto una contabilità lacunosa è un fatto non contestato dal ricorrente (cfr. consid. 7.1.2 del

presente giudizio), sicché non vi è motivo di mettere in dubbio tale evenienza. In tali circostanze, vista altresì la mancata collaborazione da parte delle persone coinvolte nella vicenda e/o nella gestione delle predette società, nonché visto il sospetto di reati finanziari in materia d'imposte dirette nonché d'imposta preventiva, si deve ritenere che è a giusto titolo che la DAPI e poi l'autorità inferiore hanno ricorso ad una stima - ovvero una tassazione d'ufficio - per ricostruire le cifre d'affari della B.\_\_\_\_\_ (cfr. consid. 6.5.1 del presente giudizio).

### **E. 7.3**

Ciò stabilito, il Tribunale deve ora verificare se la ricostruzione da parte dell'autorità inferiore dell'ammontare delle prestazioni valutabili in denaro erogate dalla B.\_\_\_\_\_ è plausibile, adeguata e corretta. In tale contesto, si precisa che il Tribunale non si discosta dalla stima dell'autorità inferiore, se non in presenza di errori manifesti (cfr. consid. 6.5.2 del presente giudizio).

#### **E. 7.3.1**

Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore si è essenzialmente fondata sulla ricostruzione della DAPI riassunta nel PVF del 15 giugno 2015. Ora, per stabilire le cifre d'affari delle varie società coinvolte nella gestione del « C.\_\_\_\_\_ », la DAPI ha essenzialmente proceduto come segue. In primo luogo, per il periodo dal 2005 al 30 maggio 2011, essa ha determinato l'utile lordo sulla base della cifra d'affari risultante dall'inchiesta (totale dei ricavi), a cui ha poi dedotto i costi di acquisto accertati nell'ambito dell'inchiesta (costi acquisto). In seguito, essa ha aggiunto le distribuzioni dissimulate di utile derivanti da costi contabilizzati, ma economicamente non giustificati (distribuzione sup.), ottenendo così la distribuzione dissimulata di utile. Per il periodo a partire dal giugno 2011, la distribuzione dissimulata di utile è invece stata calcolata dalla DAPI deducendo ai presunti ricavi realizzati dalla società, i relativi costi (cfr. PVF, punto n. 3.2.3; decisione impugnata consid. 3.1.1). Nel caso specifico della B.\_\_\_\_\_, l'autorità inferiore ha precisato che la DAPI avrebbe ricostruito la cifra d'affari per il 2008 e il 2009 secondo le seguenti modalità (cfr. circa i dettagli alla base della ricostruzione delle cifre d'affari non contabilizzate, PVF, punto n. 3.2, pagg. 17 - 25; decisione impugnata, consid. 3.1.1): dal 1 gennaio 2008 al 31 dicembre 2008 (cfr. atto DAPI n. 800.400.010): la cifra d'affari calcolata dalla DAPI ammonta a 1'512'103 franchi, mentre quella risultante dai rotoli di scontrini di cassa sequestrati durante le perquisizioni ammonta a 1'510'560.90 franchi. Vi è quindi una differenza di 1'542.10 franchi che, a favore del ricorrente, non è stata presa in considerazione dall'autorità inferiore. Inoltre, per l'intero anno, non sono stati ritrovati gli scontrini di cassa relativi a 5 giorni lavorativi. L'autorità inferiore ha pure rinunciato, a favore del ricorrente, a calcolare tale cifra d'affari mancante per apprezzamento; dal 1° gennaio 2009 al 30 novembre 2009 (cfr. atto DAPI n. 800.400.011): tenendo presente che la B.\_\_\_\_\_ ha operato fino al 30 novembre 2009, la cifra d'affari risultante dai rotoli di scontrini di cassa sequestrati durante le perquisizioni ammonta a 1'355'319 franchi. Per l'intero periodo non sono stati ritrovati gli scontrini di cassa relativi a 4 giorni lavorativi. L'autorità inferiore ha tuttavia rinunciato, a favore del ricorrente, a calcolare tale cifra d'affari mancante per apprezzamento; alle cifre d'affari summenzionate sono poi stati aggiunti i ricavi derivanti dal prezzo di entrata al « C.\_\_\_\_\_ ». Infatti, secondo le dichiarazioni elencate nel PFV del 15 giugno 2015, nei periodi di massima affluenza, ossia dal gennaio 2008 al febbraio 2012, l'entrata al « C.\_\_\_\_\_ » era a pagamento, il venerdì e il sabato sera. Tali ricavi, non risultando dagli scontrini di cassa sequestrati, sono stati

stimati dalla DAPI come segue. Secondo le dichiarazioni, il prezzo d'entrata era di 15 franchi a persona, per una media di 80-120 persone a sera. Prudenzialmente la DAPI ha così stimato una media di 100 persone paganti a sera, per 8 serate paganti mensili, per un ammontare complessivo di 12'000 franchi mensili (= fr. 15 x 100 x 8). Nello specifico, alle cifre d'affari summenzionate sono stati aggiunti 144'000 franchi (= fr. 12'000 x 12) per l'anno 2008 e 132'000 franchi (= fr. 12'000 x 11) per l'anno 2009. L'autorità inferiore ha poi indicato che, per l'anno 2008 la cifra d'affari del « C. \_\_\_\_\_ » da lei presa in considerazione ammonta a 1'654'560.90 (= fr. 1'510'560.40 + fr. 144'000), mentre per l'anno 2009 a 1'487'319 franchi (= fr. 1'355'319 + fr. 132'000). Da tale cifra d'affari sono poi stati dedotti i costi di acquisto merci, nonché l'utile lordo contabilizzato dalla B. \_\_\_\_\_, risultanti dai rendiconti 2008 e 2009 da lei presentati all'autorità inferiore (cfr. PVF, punti n. 3.2.2.5, 3.2.2.6 e 3.2.3). Essa precisa poi che non sono invece stati dedotti dalla cifra d'affari per gli anni 2008-2009 i costi per 72'000 franchi (= fr. 36'000 + fr. 36'000), poiché considerati come economicamente non giustificati e dunque delle distribuzioni dissimulate di utile. Infatti, tali costi sono stati contabilizzati nel conto dei costi « pubblicità » in entrambi i periodi, malgrado fossero stati pagati a contanti e nessuna pezza contabile sia stata ritrovata in merito a spese effettivamente sostenute per costi pubblicitari (cfr. PVF, punti n. 3.2.2.5 e 3.2.2.6). In sunto, il calcolo dei ricavi non contabilizzati è il seguente: Ricavi 01.01 - 31.12.2008 fr. 1'654'560.90 Ricavi 01.01 - 30.11.2009 fr. 1'487'319.00 ./, Costi acquisto merce 2008 fr. 191'085.00 ./, Costi acquisto merce 2009 fr. 181'966.00 ./, Utile lordo contabilizzato 2008 fr. 484'781.00 ./, Utile lordo contabilizzato 2009 fr. 411'781.00 Totale ricavi non contabilizzati fr. 1'872'294.90 (recte fr. 1'872'266.90) Costi diversi senza giustificativi fr. 72'000.00 Totale distribuzione fr. 1'944'294.90 (recte fr. 1'944'266.90) Per finire, l'autorità inferiore ha precisato che benché, come indicato, la ripresa nel PVF del 15 giugno 2015 della DAPI risulti superiore di 1'542.10 franchi (cfr. PVF, punto n. 3.2.3), essa non ritiene necessario scostarsi da quanto previsto - tra l'altro in favore del ricorrente - nella sua prima decisione del 29 aprile 2016 (cfr. decisione impugnata, consid. 3.1.1). In tale contesto, l'autorità inferiore ha dunque ritenuto che durante il periodo fiscale dal 1° gennaio 2008 al 30 novembre 2009 la B. \_\_\_\_\_ avrebbe erogato ai propri azionisti delle prestazioni valutabili in denaro nella forma di distribuzioni dissimulate di utile per un importo totale pari a 1'944'294.90 franchi (recte fr. 1'944'266.90; cfr. decisione impugnata, consid. 3.1.1 e 3.1.3).

#### **E. 7.3.2.1**

Visti gli atti dell'incarto - in particolar modo il PVF del 15 giugno 2015 e i relativi allegati - quanto ritenuto dall'autorità inferiore e dalla DAPI appare non solo plausibile, ma del tutto convincente, sicché il Tribunale non può che confermare le loro conclusioni. La ricostruzione delle cifre d'affari della DAPI ripresa dall'autorità inferiore - così come appena esposta poc'anzi (cfr. consid. 7.3.1 del presente giudizio) - appare infatti qui convincente, la stessa fondandosi sui documenti giustificativi a disposizione, le testimonianze delle varie persone ivi impiegate, nonché la contabilità esistente. All'epoca della decisione impugnata, tutti gli elementi a disposizione dell'autorità inferiore erano tali ch'essa poteva partire dal presupposto ch'effettivamente la B. \_\_\_\_\_ non aveva contabilizzato nei propri rendiconti i ricavi provenienti dalla gestione dell'esercizio pubblico nella « C. \_\_\_\_\_ », detto elemento non essendo di per sé stato contestato dettagliatamente dal ricorrente a quel preciso momento. A suo tempo, il ricorrente si era infatti limitato a contestare in maniera generica l'esistenza dei ricavi non contabilizzati nonché il calcolo alla sua base. Più precisamente, il ricorrente si era limitato a ritenere la

ricostruzione come approssimativa, censurando che il calcolo del numero di avventori sarebbe basato unicamente sulle dichiarazioni e che non vi sarebbero prove gli avventori dovessero pagare l'entrata. Senonché - come già rilevato dal Tribunale (cfr. consid. 7.2 del presente giudizio) - viste le lacune nella contabilità della B. \_\_\_\_\_ e l'impossibilità di entrare in possesso di pezze giustificative inequivocabili, l'autorità inferiore non poteva che procedere ad una tassazione d'ufficio per stima, come da lei giustamente indicato (cfr. decisione impugnata, consid. 3.1.2). In assenza di errori manifesti, la stima effettuata dall'autorità inferiore risulta dunque corretta. Dinanzi al Tribunale, nel suo ricorso 22 novembre 2017, il ricorrente - riferendosi invero per errore alla ricostruzione della cifra d'affari delle società che hanno gestito la « F. \_\_\_\_\_ » - contesta nuovamente la stima dell'autorità inferiore, sollevandone l'arbitrarietà e sottolineando che l'autorità inferiore non avrebbe indicato in base a quale criteri sono stati scelti questi parametri (cfr. citato ricorso, pagg. 19 seg.). Senonché, né con il suo ricorso, né con i suoi successivi allegati, il ricorrente ha prodotto documenti o giustificativi a sostegno delle sue allegazioni, rispettivamente indicato quali elementi sarebbero sbagliati e per quali motivi. In tali circostanze, come già sottolineato dal Tribunale (cfr. consid. 5.3 del presente giudizio), si deve dunque considerare che anche in questo caso si tratta di mere contestazioni di natura generale, non sostanziate da elementi probatori tali da mettere in dubbio la correttezza della ricostruzione delle cifre d'affari della DAPI, poi ripresa dall'autorità inferiore. Contrariamente a quanto ritenuto dal ricorrente, gli elementi su cui si fonda la ricostruzione delle cifre d'affari della B. \_\_\_\_\_ per gli anni 2008 e 2009 - peraltro effettuata a favore del ricorrente - non risulta arbitraria. Come visto (cfr. consid. 7.3.1 del presente giudizio), gli elementi su cui essa è fondata, così come i calcoli alla base della ricostruzione, sono chiari ed esposti in maniera trasparente dall'autorità inferiore nella decisione impugnata (cfr. citata decisione, consid. 3.1.1): per ogni elemento considerato nella ricostruzione, l'autorità ha indicato il documento su cui essa si è fondata, rinviando altresì per i dettagli al PVF del 15 giugno 2015 della DAPI (cfr. PVF, punti n. 3.2.1 segg.).

#### **E. 7.3.2.2**

In tale frangente, in assenza altresì di errori manifesti, il Tribunale non intravede di principio alcun valido motivo per attardarsi ulteriormente al riguardo e procedere ad un esame più approfondito della predetta ricostruzione delle prestazioni valutabili in denaro erogate dalla B. \_\_\_\_\_, rispettivamente per discostarsene (cfr. consid. 6.5.2 del presente giudizio). Di fatto, il Tribunale ha però constatato un piccolo errore di calcolo dei ricavi non contabilizzati dalla società, conducente ad una differenza di 28 franchi a favore del ricorrente. Più concretamente, l'importo totale dei ricavi conseguiti e non contabilizzati dalla B. \_\_\_\_\_ nel periodo fiscale dal 1° gennaio 2008 al 30 novembre 2009 - secondo i calcoli effettuati dall'autorità inferiore - ammonta invero a 1'944'266.90 franchi anziché a 1'944'294.90 franchi, come invece ritenuto dall'autorità inferiore (cfr. consid. 7.3.1 del presente giudizio). In tale frangente, l'importo totale dei ricavi ritenuto dall'autorità inferiore va dunque qui corretto e ridotto dal Tribunale a favore del ricorrente da 1'944'294.90 franchi a 1'944'266.90 franchi, con conseguente ammissione in misura davvero molto parziale del suo ricorso su questo punto. Spetterà poi all'autorità inferiore ricalcolare e ridurre la ripresa d'imposta preventiva per questo caso, tenuto conto dell'importo corretto di 1'944'266.90 franchi.

#### **E. 7.4**

Da ultimo, il Tribunale deve ora verificare l'attribuzione delle prestazioni valutabili in denaro ai relativi beneficiari operata dall'autorità inferiore. Più concretamente, si tratta di stabilire se l'autorità inferiore - e prima di lei, la DAPI - poteva attribuire al ricorrente il 78% delle prestazioni valutabili in denaro in oggetto e il restante 22% al signor E.\_\_\_\_\_.

#### **E. 7.4.1.1**

Al riguardo, nella decisione impugnata, l'autorità inferiore ha indicato di non essere stata in grado di determinare esattamente quanto avrebbero incassato il ricorrente e il signor E.\_\_\_\_\_, da lei ritenuti beneficiari delle prestazioni valutabili in denaro in oggetto, nella loro qualità di azionisti dalle B.\_\_\_\_\_ e delle altre società interessate. Per tale motivo, essa indica di essersi fondata su una ricostruzione dell'azionariato per stabilire in che misura ciascuno di essi avrebbe beneficiato dell'indebito profitto, ossia dei ricavi non contabilizzati dalle varie società interessate, così come determinata dalla DAPI durante la sua inchiesta, basandosi sulle azioni ritrovate e le dichiarazioni dei testi. A mente dell'autorità inferiore, questa sarebbe infatti l'indicazione più probante per determinare in che misura il ricorrente sia assoggettato al pagamento posticipato dell'imposta preventiva ex art. 12 cpv. 2 DPA (cfr. decisione impugnata, consid. 6.3.3).

#### **E. 7.4.1.2**

Più concretamente, tenuto conto del medesimo « modus operandi » adottato dalle varie società anonime che si sono succedute nella gestione del « C.\_\_\_\_\_ » e della « F.\_\_\_\_\_ » tra il 2005 e il 2012, la DAPI ha attribuito una quota del 22% al signor E.\_\_\_\_\_ e una quota del 78% al ricorrente, per tutte le società coinvolte e dunque anche B.\_\_\_\_\_. Questo dato si baserebbe in particolare sulle seguenti constatazioni. In data 8 marzo 2012 e 13 aprile 2012, la DAPI avrebbe constatato l'esistenza di 22 azioni detenute dal signor E.\_\_\_\_\_ per le società O.\_\_\_\_\_, T.\_\_\_\_\_, S.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_ (azioni sequestrate a casa sua) e Q.\_\_\_\_\_ (azioni ritrovate in una cassetta di sicurezza di sua appartenenza (cfr. decisione impugnata, consid. 6.3.3). L'8 marzo 2012 e il 20 marzo 2013 il signor D.\_\_\_\_\_ avrebbe dichiarato di essere solo l'amministratore unico di paglia di varie società, tra cui W.\_\_\_\_\_, AA.\_\_\_\_\_, forse Q.\_\_\_\_\_, R.\_\_\_\_\_, S.\_\_\_\_\_, BB.\_\_\_\_\_, M.\_\_\_\_\_, N.\_\_\_\_\_ e B.\_\_\_\_\_. Egli avrebbe allestito la contabilità e compilato le dichiarazioni fiscali di tali società a seguito di mandati conferitegli dal ricorrente e il signor E.\_\_\_\_\_, nonché registrato la contabilità in base ai giustificativi portatigli di regola dal signor E.\_\_\_\_\_. Il signor D.\_\_\_\_\_ ha pure dichiarato che il ricorrente avrebbe preso una parte delle azioni al portatore per garantirsi l'affitto delle società mentre il signor E.\_\_\_\_\_ l'altra parte per garantirsi lo stipendio. In tali occasioni e soprattutto il 27 giugno 2013, il signor D.\_\_\_\_\_ avrebbe altresì dichiarato che per ogni società coinvolta, 22 azioni sarebbero state detenute dal signor E.\_\_\_\_\_ a titolo di garanzia dello stipendio, mentre le restanti 78 azioni dal ricorrente a titolo di garanzia del pagamento dell'affitto. Qualcuna sarebbe stata presa da lui e qualcuna conservata nell'incarto della società presso la fiduciaria. Dopo l'avvio dell'inchiesta, il signor CC.\_\_\_\_\_ avrebbe ritirato le azioni. Egli ha pure indicato che « comunque le azioni era di A.\_\_\_\_\_ », salvo poi correggersi che non sapeva se le azioni erano del ricorrente, ma che comunque erano da lui detenute a garanzia dell'affitto. Il signor D.\_\_\_\_\_ ha pure precisato che il ruolo del signor CC.\_\_\_\_\_ sarebbe stato solo quello di costituire le società e di occuparsi di consulenza e gestione esterna. Tale ripartizione avrebbe trovato poi conferma nelle analisi patrimoniali del signor E.\_\_\_\_\_ e del ricorrente svolte dalla DAPI in rapporto ai redditi da loro conseguiti (cfr. decisione impugnata, consid. 6.3.3). In tale

contesto, l'autorità inferiore ha poi sottolineato che dall'inchiesta condotta dalla DAPI relativa alle attività della « F. \_\_\_\_\_ », sarebbe emerso che le azioni delle varie società coinvolte detenute dal signor CC. \_\_\_\_\_ non avrebbero mai realmente appartenuto a quest'ultimo, bensì al ricorrente e al signor E. \_\_\_\_\_. Di fatto, il signor CC. \_\_\_\_\_ avrebbe funto unicamente da presta nome a beneficio del ricorrente e del signor E. \_\_\_\_\_ che non desideravano essere ricollegati alle loro società. Egli, dietro compenso, avrebbe costituito delle società (all'epoca 30-40 società), delle quali spesso sarebbe risultato essere l'amministratore unico o azionista di facciata. Tuttavia, il signor CC. \_\_\_\_\_ non avrebbe avuto nessun vero ruolo nella gestione della società, né tantomeno nella decisione dell'impiego degli utili correnti. Tale evenienza sarebbe stata confermata dal signor D. \_\_\_\_\_ (cfr. decisione impugnata, consid. 6.3.3). Visto quanto precede, tenuto conto altresì della ricostruzione del patrimonio del ricorrente di cui al « classificatore G. \_\_\_\_\_ » confermando la plausibilità di detta proporzione, l'autorità inferiore ha dunque deciso di prendere in considerazione la proporzione 78%-22% e di attribuire al ricorrente il 78% delle prestazioni valutabili in denaro e la parte restante 22% al signor E. \_\_\_\_\_ (cfr. decisione impugnata, consid. 6.3.3).

#### **E. 7.4.2.1**

In proposito, il Tribunale è di avviso che gli elementi evocati dall'autorità inferiore (cfr. consid. 7.4.1 del presente giudizio) per ripartire le prestazioni valutabili in denaro tra il ricorrente e il signor E. \_\_\_\_\_, in base alla proporzione 78%-22% risultante dalla ricostruzione della composizione dell'azionariato delle varie società interessate, siano plausibili e sensati. In assenza di altri elementi, il Tribunale è infatti di avviso che l'autorità inferiore - e la DAPI prima di lei - era legittimata a fondarsi sull'ipotetica composizione dell'azionariato delle varie società, per stabilire in che proporzione il ricorrente e il signor E. \_\_\_\_\_ abbiano percepito dette prestazioni. Più nel dettaglio, il Tribunale osserva come dall'incarto risulti che il capitale azionario delle varie società era suddiviso in azioni al portatore. In tale contesto, appare ovvio come l'identificazione degli azionisti risulti alquanto difficoltosa, se non addirittura impossibile, dette azioni - per definizione - non essendo nominali. Ora come visto (cfr. consid. 7.4.1 del presente giudizio), per la ricostruzione, la DAPI si è basata sul ritrovamento di 22 azioni di varie società presso l'abitazione del signor E. \_\_\_\_\_ e in una cassetta di sicurezza, nonché sulle dichiarazioni del signor D. \_\_\_\_\_ secondo cui il signor E. \_\_\_\_\_ avrebbe detenuto dette 22 azioni a titolo di garanzia dello stipendio e il ricorrente le restanti 78 azioni a titolo di garanzia dell'affitto. Tenuto conto del ruolo di « uomo di paglia » dei vari amministratori unici, nonché della posizione particolare del ricorrente e del signor E. \_\_\_\_\_ nella gestione del « C. \_\_\_\_\_ » e della « F. \_\_\_\_\_ », il Tribunale è di avviso che, in assenza di altri elementi circa il numero esatto di azioni detenute dalle persone interessate, la DAPI e l'autorità inferiore potevano partire dal presupposto che effettivamente il 22% era detenuto dal signor E. \_\_\_\_\_ e il restante 78% dal ricorrente (cfr. PVF, punti n. 4.4.10 e n. 4.7). Ebbene, al di là della questione a sapere se il ricorrente poteva o meno essere considerato quale azionista della B. \_\_\_\_\_ e delle altre società, non si può negare che tutti gli elementi dell'incarto potevano fare comunque presumere che il ricorrente e il E. \_\_\_\_\_ fossero persone vicine alle varie società (cfr. consid. 7.1 del presente giudizio). Come detto (cfr. consid. 6.4.2 del presente giudizio), ciò è sufficiente per ritenere gli stessi come beneficiari delle prestazioni valutabili in denaro in oggetto. Che l'autorità inferiore - e prima di lei, la DAPI - si sia fondata su tale ripartizione per determinare in che misura avrebbero beneficiato delle prestazioni valutabili in denaro non è di per sé scioccante. In questa prima fase del suo

esame, il Tribunale giunge dunque alla conclusione che l'autorità inferiore poteva partire dal presupposto che il signor E. \_\_\_\_\_ e il ricorrente fossero i beneficiari delle prestazioni non contabilizzate dalle varie società, nella proporzione 22% / 78%.

#### **E. 7.5**

In definitiva, visto quanto precede, il Tribunale è di avviso che sia a giusto titolo che l'autorità inferiore - e prima di lei, la DAPI - ha ritenuto nel caso della B. \_\_\_\_\_ la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro nella forma di distribuzioni dissimulate di utile al ricorrente, in ragione del 78%, soggette all'imposta preventiva ai sensi l'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP in combinato disposto con l'art. 20 cpv. 1 OIPrev.

#### **E. 8**

Ciò constatato, si tratta ora per il Tribunale di esaminare in dettaglio se sulla base di tutte le censure e gli elementi probatori presentati dal ricorrente in questa sede, lo stesso è riuscito a produrre la controprova inficiante l'analisi dell'autorità inferiore e della DAPI (cfr. consid. 6.4.2 del presente giudizio). Al riguardo, è qui doveroso ribadire che benché le riprese fiscali siano qui recisamente contestate dal ricorrente, lo stesso - per i dieci incarti paralleli che lo concernono - si è tuttavia limitato a censurare la base imponibile all'imposta preventiva nonché la sua ricostruzione, solo in maniera generale, ovvero senza indicare per quali motivi essa non sarebbe corretta (cfr. consid. 5.3 e 7.3.2 del presente giudizio). Certo, il ricorrente contesta in dettaglio i calcoli contabili proposti dall'amministrazione fiscale segnatamente nel « classificatore G. \_\_\_\_\_ ». Tuttavia, come lo si vedrà nell'ambito dell'esame di dette censure (cfr. consid. 10.1.1 e 10.1.3 del presente giudizio), questa perizia non è stata direttamente utilizzata per determinare la base imponibile, ovvero la base imponibile nel contesto della tassazione d'ufficio. Questi elementi del « classificatore G. \_\_\_\_\_ » sono serviti anzitutto a rendere plausibile l'imposizione e a dimostrare che il ricorrente deve aver beneficiato delle prestazioni da parte delle varie società coinvolte - tra cui la B. \_\_\_\_\_. Di fatto, il ricorrente contesta dettagliatamente solo la sua qualità di azionista occulto e/o di organo di fatto della B. \_\_\_\_\_ e delle altre nove società che si sono susseguite nella gestione della « F. \_\_\_\_\_ » e del « C. \_\_\_\_\_ », negando di aver percepito gli asseriti ricavi che dette società avrebbero omesso di contabilizzare. Egli non avrebbe mai occupato e/o ricoperto, direttamente o indirettamente, alcun ruolo in seno a dette società. In tali circostanze, per il Tribunale si tratta dunque di verificare unicamente se il ricorrente è riuscito a dimostrare di non poter essere considerato in alcun modo quale persona vicina o azionista della B. \_\_\_\_\_, rispettivamente quale beneficiario delle prestazioni imponibili da lei erogate. In estrema sintesi, a comprova della sua posizione, in sede ricorsuale il ricorrente ha sottolineato che le dichiarazioni dei vari imputati, testimoni e persone informate sui fatti agli atti, nonché le dichiarazioni giurate da lui prodotte con ricorso dei signori K. \_\_\_\_\_ e J. \_\_\_\_\_ (cfr. doc. E), come pure la sentenza della Corte di appello e di revisione penale ticinese del 29 novembre 2012 (cfr. doc. D), il contratto fiduciario/ di cessione delle azioni della M. \_\_\_\_\_ (cfr. doc. F prodotto con replica nell'inc. A-6691/2017) e il contratto fiduciario/di cessione delle azioni della Q. \_\_\_\_\_ (cfr. doc. E prodotto con ricorso nell'inc. A-6685/2017), smentirebbero quanto ritenuto dalla DAPI e dall'autorità inferiore, poggiatosi su una parte delle dichiarazioni dei signori D. \_\_\_\_\_ e K. \_\_\_\_\_, di cui contesta la valenza probatoria. Gli azionisti diretti e indiretti della B. \_\_\_\_\_ sarebbe altre persone. Di fatto, dette autorità avrebbero mal interpretato le testimonianze agli atti. Dagli anni 2000, il ricorrente avrebbe gestito unicamente gli immobili detenuti dalle sue società, incassando i proventi delle

locazioni degli stabili e occupandosi altresì della loro compravendita. In particolare, dalle varie società qui interessate nell'attività di gestione della « F.\_\_\_\_\_ » e del « C.\_\_\_\_\_ » egli avrebbe ricevuto unicamente prestazioni a carattere puramente commerciale, e meglio il corrispettivo per la locazione dello stabile di sua proprietà, ove aveva luogo detta attività (affitto/pigione). Tale evenienza troverebbe conferma altresì in due diverse perizie fiscali: il parere I.\_\_\_\_\_ (cfr. doc. I prodotto con replica nell'inc. A-6686/2017) e la perizia H.\_\_\_\_\_ (cfr. doc. L prodotto con replica nell'inc. A-6686/2017). Più concretamente, a mente del ricorrente, il parere I.\_\_\_\_\_ inficerebbe la ricostruzione degli investimenti immobiliari effettuata dalla DAPI nel cosiddetto « Rapporto A.\_\_\_\_\_ », secondo cui il ricorrente avrebbe investito almeno 3'500'000 franchi in immobili di sua spettanza, dimostrando che gli averi presenti sui suoi conti deriverebbero unicamente dalla locazione degli immobili di sua proprietà, nonché dalla sua attività di compravendita immobiliare (cfr. ricorso 22 novembre 2017, pag. 6 segg.). Quanto a lei, la perizia H.\_\_\_\_\_ smentirebbe invece la ricostruzione patrimoniale del ricorrente effettuata dalla DAPI nel cosiddetto « classificatore G.\_\_\_\_\_ » (cfr. replica 30 luglio 2018, pagg. 8 segg.). Ad ulteriore comprova di quanto precede, il ricorrente ha postulato a più riprese l'allestimento da parte del Tribunale di una perizia fiscale e l'audizione di vari testi (arch. Gianfranco Cavadini, consulente bancario Giorgio Pinchetti, avv. Mirko Magetti, avv. Filippo Gianoni, ecc.; cfr. ricorso 22 novembre 2017, pagg. 22 segg.; replica 30 luglio 2018, pag. 16; scritto 16 agosto 2018; triplica 12 dicembre 2018, pag. 25). In tale contesto, per il Tribunale si tratta concretamente di esaminare se il ricorrente è riuscito ad inficiare le prove testimoniali (cfr. consid. 9 del presente giudizio) e le perizie contabili (cfr. consid. 10 del presente giudizio) su cui l'autorità inferiore - e prima di lei, la DAPI - si è fondata.

## **E. 9**

In merito alle censure sollevate dal ricorrente in rapporto alle prove testimoniali, qui riprese in dettaglio, il Tribunale osserva quanto segue.

### **E. 9.1**

Innanzitutto, circa le censure relative alla validità di determinate dichiarazioni di teste - in particolar modo quelle del signor K.\_\_\_\_\_ dell'8 marzo 2012 e tutte quelle del signor D.\_\_\_\_\_, che avrebbe rilasciato delle false dichiarazioni - nonché del PVF del 15 giugno 2015 il Tribunale ribadisce come tali censure siano qui irricevibili (cfr. per i dettagli, consid. 3.2.2 del presente giudizio), sicché non vi è luogo di entrare in merito al riguardo. Ciò sancito, il Tribunale non può però fare a meno di osservare come il ricorrente non sia coerente e lineare nella sua argomentazione: se da un lato egli contesta la validità delle dichiarazioni del signor D.\_\_\_\_\_, sottolineando che quest'ultimo sarebbe inaffidabile poiché avrebbe mentito a più riprese, d'altro lato si appoggia anch'esso alle sue dichiarazioni per quanto a lui favorevoli. Analogo discorso vale per il PVF, da lui richiamato a sostegno della sua tesi, ma nel contempo contestato su altri punti. Ora, l'argomentazione frammentaria e a tratti contraddittoria del ricorrente, non giova a quest'ultimo, poiché rende poco credibili le sue asserzioni, oltre a complicare la comprensione della sua argomentazione.

### **E. 9.2**

Riguardo invece alla censura secondo cui l'autorità inferiore avrebbe erroneamente apprezzato e interpretato le dichiarazioni dei vari testi, il Tribunale osserva quanto segue.

#### **E. 9.2.1**

Di fatto, il ricorrente sostiene che, contrariamente a quanto asserito dall'autorità inferiore, nessuno dei testi avrebbe mai asserito ch'egli fosse azionista delle società interessate e tantomeno ch'egli avrebbe incassato i ricavi di dette società. Egli indica poi che dai verbali d'interrogatorio dei signori CC. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_, DD. \_\_\_\_\_ e K. \_\_\_\_\_, nonché in particolar modo dalla sentenza della Corte di appello e di revisione penale ticinese del 29 novembre 2012 e dai documenti da esso prodotti, risulterebbe invero che gli azionisti diretti e indiretti sarebbero state altre persone. A suo avviso, sarebbe in ogni caso a torto che l'autorità inferiore si sarebbe fondata unicamente sulle prime dichiarazioni rilasciate nel 2012 dai vari testi, senza tenere conto di quelle successive che avrebbero rettificato e precisato le prime, provando che il ricorrente non può essere considerato in alcun modo quale azionista e organo di fatto delle varie società, rispettivamente quale beneficiario dei ricavi conseguiti dalle varie società (cfr. ricorso 22 novembre 2017, pagg. 4-5 e 22; replica 30 luglio 2018, pagg. 5-8; triplica 12 dicembre 2018, pagg. 2, 6 e 23 seg.).

### **E. 9.2.2**

In proposito, il Tribunale osserva come l'autorità inferiore si sia effettivamente fondata sulle prime dichiarazioni rilasciate l'8 marzo 2012 da una serie di persone coinvolte nella vicenda e tutte collegate in qualche modo alle società interessate, tutte concordanti tra di loro (cfr. decisione impugnata, consid. 6.3.2.3). Dette prime dichiarazioni - tenuto conto delle altre risultanze dell'incarto - hanno permesso di ritenere la sussistenza di indizi lascianti pensare ch'effettivamente il ricorrente e il signor E. \_\_\_\_\_ erano coloro che gestivano le due attività di affittacamere e di bar per il tramite delle società: il ricorrente lo stabile ove aveva luogo la prostituzione e l'adescamento dei clienti, il signor E. \_\_\_\_\_ il personale attivo in detto stabile. Alcuni di loro, hanno peraltro indicato di presumere che gli azionisti fossero il ricorrente e il signor E. \_\_\_\_\_ (cfr. PVI K. \_\_\_\_\_ dell'8 marzo 2012, pag. 3; PVI CC. \_\_\_\_\_ dell'8 marzo 2012, pagg. 4 e 6; PVI D. \_\_\_\_\_ dell'8 marzo 2012, pag. 4), rispettivamente ch'essi incassavano i ricavi (cfr. PVI L. \_\_\_\_\_ dell'8 marzo 2012, pag. 3). Un teste, ha persino indicato di ritenere il ricorrente quale persona di riferimento (cfr. PVI EE. \_\_\_\_\_ dell'8 febbraio 2013, pag. 3). Ora, le dichiarazioni dei testi che hanno portato l'autorità inferiore a ritenere il ricorrente quale beneficiario delle prestazioni valutabili in denaro e azionista - rispettivamente persona vicina - alle varie società sono da lei state espone in maniera trasparente nella sua decisione impugnata. Esse sono peraltro state riprese dal Tribunale al consid. 7.1.1.3 del presente giudizio, a cui si rimandano le parti per i dettagli. Ciò posto, s'effettivamente, come già accennato dal Tribunale (cfr. consid. 7.1.3 del presente giudizio), non vi è agli atti alcuna prova diretta che il ricorrente fosse azionista delle predette società, ciò non esclude tuttavia che - sulla base degli elementi a sua disposizione - l'autorità inferiore potesse qualificarlo perlomeno di persona vicina e di beneficiario delle prestazioni valutabili in denaro. Può darsi che formalmente gli azionisti e amministratori di fatto fossero altre persone, tuttavia ciò non esclude che il beneficiario delle prestazioni valutabili in denaro possa essere invero una persona vicina alle società. Ad esempio, nel caso della Q. \_\_\_\_\_, l'autorità inferiore aveva motivo di ritenere che il signor CC. \_\_\_\_\_, detentore delle azioni di detta società, fosse un « prestanome » (cfr. decisione impugnata, consid. 6.3.3; consid. 7.4.1.2 del presente giudizio), ciò a prescindere da quanto risultante dal doc. E prodotto con ricorso dal ricorrente nell'inc. A-6685/2017 - la cui attendibilità non è però chiara, vista l'assenza delle firme dei diretti interessati - circa i possessori delle azioni al portatore. Analogo discorso vale per quanto concerne il doc. F prodotto con replica dal ricorrente nell'inc. A-6691/2017, sulla base del quale quest'ultimo ritiene che le azioni della M. \_\_\_\_\_ sarebbero relegabili ai signori D. \_\_\_\_\_ e

E.\_\_\_\_\_. In tale contesto, che la sentenza della Corte di appello e di revisione penale ticinese del 29 novembre 2012 citata dal ricorrente (cfr. doc. D del ricorrente) designi o meno quali azionisti o organi di fatto delle società che hanno gestito la « F.\_\_\_\_\_ » e il « C.\_\_\_\_\_ » i signori L.\_\_\_\_\_, K.\_\_\_\_\_ e D.\_\_\_\_\_, non inficia la validità dell'analisi della DAPI e dell'autorità inferiore nell'ambito dell'imposta preventiva. Da un lato, come indicato dall'autorità inferiore, detta decisione è il frutto di un'indagine penale meno approfondita e non avente nulla a che fare con le riprese fiscali in oggetto e dunque con l'imposta preventiva, la stessa essendo diretta verso il signor K.\_\_\_\_\_. D'altra parte, lo si ricorda ancora, nell'ambito delle prestazioni valutabili in denaro in materia d'imposta preventiva, il beneficiario può essere non solo un amministratore di fatto o un azionista di fatto, ma anche una persona vicina (cfr. consid. 6.2.3 del presente giudizio). Che le conclusioni della DAPI e l'autorità inferiore non collimino con quelle della Corte cantonale non ha dunque nulla di sorprendente.

### **E. 9.2.3**

Ciò sancito, da un'analisi delle dichiarazioni dei testi successive alle prime, il Tribunale osserva come alcuni di essi abbiano improvvisamente cambiato versione, rispettivamente corretto e smentito le loro prime dichiarazioni a favore del ricorrente, ad esempio indicando di non sapere chi fossero gli azionisti, rispettivamente che non potevano affermare con certezza che il ricorrente fosse azionista di dette società. A titolo esemplificativo, si cita il caso del signor K.\_\_\_\_\_ che in un primo momento ha dichiarato di presumere che erano il signor E.\_\_\_\_\_ e il ricorrente gli azionisti della B.\_\_\_\_\_ e delle altre società (cfr. PVI K.\_\_\_\_\_ dell'8 marzo 2012, pagg. 3 e 5): « [...] Avevo dei dubbi, non sono sorpreso, proprio per questo motivo ho tenuto i documenti. E anche il fatto che loro (preciso E.\_\_\_\_\_ e A.\_\_\_\_\_) mi chiedevano continuamente di distruggere i documenti. Loro (preciso E.\_\_\_\_\_ e A.\_\_\_\_\_, presumo sono i due azionisti principali delle società (di tutte le società), ma non ne ho le prove) sono sempre stati al corrente che io ero in possesso dei documenti. Erano E.\_\_\_\_\_ e A.\_\_\_\_\_ che comandavano e decidevano per le società. Preciso che non so se vi fossero altri azionisti. Io presumo fossero loro gli azionisti perché parlavo sempre con loro. Le decisioni di assumere o licenziare personale erano prese da E.\_\_\_\_\_ e A.\_\_\_\_\_ [...] A.\_\_\_\_\_ gli ha chiesto se i documenti relativi alle varie società fossero stati eliminati ed era preoccupato per questo [...]. Non sa se esiste contabilità doppia o in nero. Faceva tutto D.\_\_\_\_\_ [...] Presumo E.\_\_\_\_\_ e A.\_\_\_\_\_, così pure per le altre società, perché erano loro che decidevano e davano gli ordini. Decidevano anche gli stipendi. Ci sono due camerieri che erano lì da una vita e possono confermare quando sto dicendo ([...]) [...] ». Successivamente, il signor K.\_\_\_\_\_ ha poi riconsiderato tale affermazione a favore del ricorrente (cfr. PVI K.\_\_\_\_\_ del 21 febbraio 2013, pagg. 2 e 4): « [...] Non so chi fossero gli azionisti. Ho parlato con D.\_\_\_\_\_ e E.\_\_\_\_\_ perché non vi erano mai riunioni e volevo capire cosa capitava, mi dissero gli azionisti non volevano e pertanto diedi le mie dimissioni perché non sapevo cosa succedeva nelle società per le quali ero Amministratore [...] Mi ricordo che portavo le buste contenenti i soldi a E.\_\_\_\_\_ nell'ufficio di D.\_\_\_\_\_. Se E.\_\_\_\_\_ non era in ufficio io consegnavo questa busta a D.\_\_\_\_\_. La busta era sigillata. Non capitava mai che in ufficio ci fosse solo A.\_\_\_\_\_. Non ho mai dato buste relative all'incasso a A.\_\_\_\_\_. Per contro ho consegnato buste di corrispondenza a A.\_\_\_\_\_ o buste non contenenti soldi provenienti da D.\_\_\_\_\_. D.\_\_\_\_\_ sapeva che A.\_\_\_\_\_ era spesso allo stabile F.\_\_\_\_\_ e quindi era più probabile che lo incontrassi io per consegnargli i documenti [...] ». Ciò, si è pure verificato nel caso del signor CC.\_\_\_\_\_ che in un primo tempo ha indicato, per sentito dire, che gli

azionisti fossero il ricorrente e il signor E.\_\_\_\_\_ (cfr. PVI CC.\_\_\_\_\_ dell'8 marzo 2012, pagg. 4, 6 e 8; PVI CC.\_\_\_\_\_ del 27 giugno 2013, pag. 4), per poi indicare a distanza di ben due anni di escludere che le azioni da lui ritrovate appartenessero al ricorrente e al signor E.\_\_\_\_\_ (cfr. PVI CC.\_\_\_\_\_ del 14 novembre 2014, pagg. 2 seg.) Sennonché, a mente del Tribunale, non si può escludere che queste successive dichiarazioni - come quelle degli altri testi - siano state potenzialmente « inquinate » in qualche modo dal contatto intercorso tra le varie persone coinvolte, vista la loro vicinanza al ricorrente e al signor E.\_\_\_\_\_. Del resto, detto rischio di collisione è già stato sollevato dall'autorità inferiore dinanzi al Tribunale penale federale, il quale si era all'epoca chinato sulle censure sollevate dal ricorrente in merito alla valenza probatoria delle testimonianze e alle richieste di complementi istruttori da lui sollevati (cfr. decisione del TPF BV.2014.49 del 30 settembre 2014 consid. 3.2): « [...] gran parte delle persone interrogate [...] si sono rilevate dei "prestanomi" con problemi personali o finanziari, tanto da essere facilmente influenzabili e spinti ad effettuare dichiarazioni inveritiere, come emerso dal confronto delle dichiarazioni rese in presenza e in assenza del [ricorrente] [...] ». In tale frangente, che l'autorità inferiore si sia fondata in primis sulle prime dichiarazioni dell'8 marzo 2012 non ha nulla di sorprendente e appare qui giustificato. Il Tribunale ritiene dunque che sia a giusta ragione che l'autorità inferiore e la DAPI non hanno sempre tenuto conto delle successive dichiarazioni laddove in completa contraddizione con le prime.

### **E. 9.3**

Per quanto attiene poi alle dichiarazioni giurate dei signori K.\_\_\_\_\_ e J.\_\_\_\_\_ prodotte in sede ricorsuale dal ricorrente (cfr. doc. E del ricorrente), il Tribunale non può che constatare come le stesse siano qui prive di valenza probatoria. Oltre al fatto che si tratta di dichiarazioni potenzialmente « inquinate » dal legame di vicinanza con il ricorrente, non vi è infatti chi non veda come le stesse rilasciate a ben più di 5 anni di distanza dalle prime, possano difficilmente essere prese in considerazione. Peraltro, le stesse avrebbero potuto essere già rilasciate al momento dei primi interrogatori avvenuti nel 2012. Che i due testi precisino ora delle circostanze di fatto a favore del ricorrente, non gli è qui di alcun soccorso.

### **E. 9.4**

Quanto alle richieste di audizione di ulteriori testimoni a comprova del fatto ch'egli non sarebbe azionista delle società, rispettivamente ch'egli non avrebbe percepito le prestazioni valutabili in denaro (cfr. ricorso 22 novembre 2017, pagg. 22 segg.; replica 30 luglio 2018, pag. 16; scritto 16 agosto 2018, triplica 12 dicembre 2018, pag. 25), il Tribunale non ritiene che vi siano gli estremi per assumere detti ulteriori mezzi probatori. Non si vede infatti come le persone citate dal ricorrente potrebbero apportare nuovi elementi probatori a suo favore, a distanza di ben oltre 8 anni dall'apertura dell'inchiesta penale amministrativa. Detti testi avrebbero semmai dovuto essere sentiti nell'ambito dell'inchiesta penale amministrativa dinanzi alla DAPI. Non si tratta infatti di nuovi mezzi probatori scoperti successivamente dal ricorrente, bensì di potenziali testi a lui già ben noti. In ogni caso, quand'anche detti testi dovessero deporre a favore del ricorrente, difficilmente potrebbero apparire credibili. Come ben sottolineato dall'autorità inferiore dinanzi Tribunale penale federale (cfr. consid. 9.2.3 del presente giudizio), il rischio concreto di collisione è alto. Per tale motivo, anche applicando l'apprezzamento anticipato delle prove (cfr. circa l'apprezzamento anticipato delle prove, [tra le tante] sentenza del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 3.1.4 con rinvii), la richiesta del ricorrente va qui respinta.

### **E. 9.5**

Visto quanto precede, il Tribunale ritiene che il ricorrente non è stato in grado di inficiare la validità delle prove testimoniali e degli elementi presi in considerazione dalla DAPI e dall'autorità inferiore per ritenerlo quale persona vicina alla B.\_\_\_\_\_ e alle altre società. Su questo punto, il ricorso del ricorrente va pertanto respinto.

### **E. 10**

[cfr. sentenza del TAF A-6685/2017 del 12 maggio 2021 consid. 10, avente lo stesso contenuto].

### **E. 11**

Visto tutto quanto suesposto, il Tribunale giunge dunque alla conclusione che sulla base di tutti gli elementi agli atti - segnatamente, delle testimonianze (cfr. consid. 9 del presente giudizio) e della ricostruzione del patrimonio del ricorrente di cui al « classificatore G.\_\_\_\_\_ » (cfr. consid. 10 del presente giudizio) - l'autorità inferiore (e prima di lei, la DAPI) poteva considerare il ricorrente quale beneficiario delle prestazioni imponibili in oggetto, e meglio delle prestazioni valutabili in denaro erogate dalla B.\_\_\_\_\_ nel periodo fiscale dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2007, così come ricostruite da detta autorità (cfr. consid. 7.3.1 del presente giudizio) e leggermente corrette dal Tribunale, tenuto conto di un piccolo errore di calcolo (cfr. consid. 7.3.2.2 del presente giudizio). Il ricorrente non è infatti riuscito ad apportare la controprova di quanto sostenuto dall'autorità inferiore, sicché su questo punto il suo ricorso va pertanto respinto.

### **E. 12**

Ciò sancito, da ultimo, rimane da esaminare se quanto asserito dal ricorrente è tale da far ritenere che è a torto che l'autorità inferiore ha attribuito al ricorrente il 78% delle prestazioni valutabili in denaro della B.\_\_\_\_\_.

#### **E. 12.1**

In concreto, il ricorrente critica l'attribuzione del 78% delle prestazioni valutabili in denaro alla sua persona, da lui ritenuta del tutto arbitraria in assenza di un qualsiasi documento attestante la ripartizione dell'azionariato decisa dalla DAPI e confermata dall'autorità inferiore, allorquando egli non ha mai fatto parte delle società qui interessate (cfr. ricorso 22 novembre 2017, pagg. 7, 15-16 e 19 segg.; replica 30 luglio 2018, pag. 22; triplica 12 dicembre 2018, pag. 25). A comprova di ciò sottolinea ad esempio il fatto che il signor E.\_\_\_\_\_ sarebbe azionista al 100% della società M.\_\_\_\_\_, come risultante dal doc. F prodotto con replica nell'inc. A-6691/2017 (cfr. replica 30 luglio 2018, pag. 6; triplica 12 dicembre 2018, pag. 24). Il ricorrente sottolinea altresì che, per stessa ammissione dell'autorità inferiore, solo il signor E.\_\_\_\_\_ sarebbe stato trovato in possesso di certificati azionari di azioni al portatore, ovvero di 22 azioni di tutte le società che hanno gestito la « F.\_\_\_\_\_ » e il « C.\_\_\_\_\_ ». Le rimanenti 78 azioni non sarebbero mai state ritrovate. In ogni caso, il ricorrente indica di non sapere dove esse siano, in quanto lui non sarebbe mai stato titolare di tali azioni, come del resto dichiarato anche dal signor D.\_\_\_\_\_ nel PVI dell'11 dicembre 2014 (cfr. ricorso 22 novembre 2017, pagg. 21 segg.)

#### **E. 12.2**

Senonché non vi è nulla di arbitrario in detta attribuzione, tant'è che le allegazioni del ricorrente non permettono di inficiarla. Più nel dettaglio, il Tribunale ribadisce che per stabilire la ripartizione 78%/22% delle prestazioni valutabili in denaro, l'autorità inferiore si

è fondata sugli elementi probatori a sua disposizione, in particolar modo sulla ricostruzione della DAPI. Nello specifico, la DAPI si è fondata sull'ipotetica ricostruzione dell'azionariato delle società in base ai ritrovamenti delle azioni al portatore presso il signor E. \_\_\_\_\_ per una quota del 22%, nonché alle dichiarazioni di alcuni testimoni (cfr. consid. 7.4.1.2 del presente giudizio, per i dettagli). Tale valutazione - tenuto altresì conto della difficoltà legata alla presenza di azioni al portatore, il cui il suo legittimo titolare risulta difficile se non addirittura impossibile da determinare con certezza - appare qui sensata e plausibile. Che la DAPI si sia fondata su un'ipotetica ripartizione dell'azionariato per determinare le quote di spettanza del ricorrente e del signor E. \_\_\_\_\_ appare qui adeguato, ciò a prescindere dalla questione a sapere chi siano gli azionisti delle società interessate. Poco importa dunque la questione a sapere se nel caso della società M. \_\_\_\_\_ il signor E. \_\_\_\_\_ fosse o meno azionista al 100%, come sostenuto dal ricorrente. Analogo discorso vale per quanto concerne l'asserzione secondo cui solo il signor E. \_\_\_\_\_ sarebbe stato ritrovato in possesso di 22 azioni delle varie società. In effetti, il fatto che il ricorrente possa essere considerato o meno azionista delle predette società non ha alcuna importanza, dal momento che - come già rilevato in precedenza (cfr. consid. 7.1.3 del presente giudizio) - lo stesso può in ogni caso essere considerato quale persona vicina a dette società. Tenuto altresì conto della ricostruzione del patrimonio del ricorrente effettuata dalla DAPI e poi ripresa dall'autorità inferiore, esaminata in dettaglio dal Tribunale in questa sede (cfr. consid. 10 del presente giudizio), tale proporzione appare qui plausibile. Ne discende che anche questa ricostruzione va qui confermata, sicché è a giusto titolo che l'autorità inferiore ha attribuito al ricorrente il 78% delle prestazioni imponibili. Anche su questo punto, il ricorso del ricorrente va dunque respinto.

### **E. 13**

Ciò sancito, riguardo alla cerchia delle persone tenute al pagamento della predetta ripresa d'imposta preventiva, qui contestata dal ricorrente, il Tribunale rileva quanto segue. In presenza di una presunta sottrazione di imposta come nel caso in disamina, ovvero di un'infrazione alla legislazione amministrativa federale, la riscossione posticipata dell'imposta preventiva elusa è retta dall'art. 12 DPA (cfr. consid. 6.7.1 del presente giudizio). In virtù dell'art. 12 cpv. 2 DPA assoggettati al pagamento retroattivo sono indubbiamente la B. \_\_\_\_\_ - che ha omesso di dichiarare le prestazioni valutabili in denaro - nonché il ricorrente e il signor E. \_\_\_\_\_, quali persone che hanno fruito dell'indebito profitto, ovvero dei ricavi non contabilizzati da detta società (cfr. art. 10 cpv. 1 LIP in correlazione con l'art. 14 cpv. 1 LIP e l'art. 12 cpv. 2 DPA; consid. 6.7.2 del presente giudizio). In tale contesto, non è richiesta una colpa, sicché non vi è motivo di approfondire ulteriormente tale questione. Poco importa dunque sapere se al ricorrente possa essere imputata una colpa o meno. Nella misura in cui, come già rilevato in precedenza, la B. \_\_\_\_\_ è stata tuttavia a suo tempo radiata dal Registro di commercio, nei confronti di quest'ultima una ripresa fiscale appare chiaramente impossibile. Si deve dunque ritenere che gli unici rimasti assoggettati al pagamento posticipato dell'imposta preventiva sono il signor E. \_\_\_\_\_ e il ricorrente, così come giustamente rilevato dall'autorità inferiore.

### **E. 14**

In definitiva, alla luce dei considerandi che precedono, il Tribunale giunge alla conclusione che il ricorso del ricorrente, per quanto qui ricevibile (cfr. consid. 3.2 del presente giudizio), va accolto in maniera molto parziale ai sensi del consid. 7.3.2.2. Per il resto, il ricorso va invece respinto.

### **E. 15.1**

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura qui fissate a 12'500 franchi andrebbero di principio poste a carico del ricorrente qui parte soccombente in larga misura (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]). Il suo ricorso è infatti stato accolto solo in maniera meramente parziale, a causa di un piccolo errore di calcolo (cfr. consid. 7.3.2.2 del presente giudizio). Poiché il ricorrente è tuttavia stato posto a beneficio dell'assistenza giudiziaria con il beneficio del gratuito patrocinio con decisione incidentale del 13 marzo 2018, in concreto lo stesso è esonerato dal pagamento delle predette spese giudiziarie (cfr. art. 65 cpv. 1 PA; sentenza del TAF A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 8.1).

### **E. 15.2**

Visto l'esito del ricorso, il ricorrente non ha poi diritto a un'indennità di spese ripetibili (cfr. art. 64 cpv. 1 PA in combinato disposto con l'art. 7 cpv. 1 TS-TAF e contrario). Per contro, nella misura in cui, con decisione incidentale del 13 marzo 2018, l'avv. Francesco Barletta è stato designato quale avvocato d'ufficio del ricorrente, allo stesso va concessa un'indennità di gratuito patrocinio, a carico della cassa del Tribunale (cfr. art. 65 cpv. 2 PA in combinato disposto con l'art. 8 segg. TS-TAF; sentenze del TAF A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 8.2; A-6903/2015 del 25 aprile 2016 consid. 10; A-5172/2014 dell'8 gennaio 2015 consid. 14.2; A-3403/2013 del 17 novembre 2014 consid. 5.3) Nel caso concreto, l'avv. Francesco Barletta ha presentato una nota particolareggiata delle spese complessiva per le dieci cause parallele in data 29 ottobre 2019. In tale contesto, va dunque tenuto conto di quanto indicato dall'avvocato, considerando altresì che si tratta di dieci cause parallele (cfr. art. 14 cpv. 1 TS-TAF, in merito alla determinazione delle spese ripetibili). In virtù dell'art. 12 TS-TAF, in combinato disposto con l'art. 8 cpv. 2 TS-TAF e l'art. 10 cpv. 1 TS-TAF, l'indennità di gratuito patrocinio (così come nel caso dell'indennità a titolo di spese ripetibili) non deve coprire ogni spesa, bensì unicamente le spese necessarie (cfr. sentenze del TAF A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 8.2; A-6903/2015 del 25 aprile 2016 consid. 10; A-5172/2014 dell'8 gennaio 2015 consid. 13.5). Ne consegue che occorre qui valutare se la richiesta dell'avvocato appare qui adeguata. Ora l'importo complessivo di 44'042.50 franchi (IVA non inclusa) richiesto dall'avvocato per le dieci cause parallele a titolo di onorario, di spese e di esborsi - tenuto conto dell'insieme delle circostanze della fattispecie, della complessità della vertenza, del lavoro effettivo e necessario svolto in qualità d'avvocato d'ufficio - appare qui adeguato. Ne discende che per le dieci cause parallele va concessa all'avvocato un'indennità di gratuito patrocinio pari all'importo da lui richiesto che, incluso il supplemento IVA ai sensi dell'art. 9 cpv. 1 lett. c TS-TAF, comporta un importo complessivo di 47'473 franchi, da ripartire in maniera in proporzione sulle dieci cause parallele. Per quanto concerne la presente causa, si giustifica dunque la concessione a quest'ultimo di un'indennità di gratuito patrocinio pari a 4'747.30 franchi. Al riguardo, il ricorrente è reso attenti al fatto che, giusta l'art. 65 cpv. 4 PA, qualora esso dovesse ritornare a miglior fortuna, lo stesso sarà tenuto a rimborsare al Tribunale la predetta indennità versata al suo avvocato d'ufficio (cfr. sentenze del TAF A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 8.2; F-1472/2016 dell'8 dicembre 2017 consid. 9.5 e 9.7; A-6903/2015 del 25 aprile 2016 consid. 10). (Il dispositivo è indicato alla pagina seguente)

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