



Corte I  
A-458/2017

## Sentenza del 23 agosto 2018

Composizione

Giudici Michael Beusch (presidente del collegio),  
Pascal Mollard, Annie Rochat Pauchard,  
cancelliera Sara Pifferi.

Parti

**A.** \_\_\_\_\_,  
ricorrente 1,

**B.** \_\_\_\_\_,  
ricorrente 2,

entrambi patrocinati dall'avv. Fulvio Pezzati,

contro

**Amministrazione federale delle contribuzioni AFC,**  
Imposta federale diretta, Imposta preventiva, Tasse di bollo,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,  
autorità inferiore.

Oggetto

Imposta preventiva (riscossione).

**Fatti:****A.**

La società anonima B.\_\_\_\_\_ in liquidazione (fino al 2 dicembre 2015: B.\_\_\_\_\_; qui di seguito: società contribuente), con sede a X.\_\_\_\_\_, è iscritta a registro di commercio del Cantone Ticino dal 19 aprile 2000. Il suo scopo statutario è « (...) ». Il suo capitale azionario è di 100'000 franchi, diviso in 100 azioni al portatore da 1'000 franchi (cfr. relativo estratto del registro di commercio). Il suo azionista maggioritario è il signor A.\_\_\_\_\_.

La società contribuente ha avuto per amministratore unico, con diritto di firma individuale, dapprima il signor C.\_\_\_\_\_ dal 27 aprile 2000 fino al 29 settembre 2010 e successivamente il signor A.\_\_\_\_\_ dall'11 febbraio 2011 fino al 12 maggio 2014. Attualmente, la società è sprovvista dei propri organi statuari ed è oggetto di una procedura di liquidazione in via di fallimento, a seguito del suo scioglimento pronunciato dalla Pretura del Distretto di X.\_\_\_\_\_ con decreto 14 ottobre 2015 (cfr. relativo estratto del registro di commercio).

**B.**

Il 20 agosto 2010 la Divisione affari penali e inchieste (di seguito: DAPI) dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha aperto un'inchiesta fiscale speciale ai sensi dell'art. 190 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD, RS 642.11) nei confronti del signor A.\_\_\_\_\_ e delle due società a lui riconducibili, ovvero la società contribuente e l'allora D.\_\_\_\_\_, entrambe con sede a X.\_\_\_\_\_, che gestivano alcuni chioschi-uffici di cambio. Il sospetto era che queste società contabilizzassero solo una parte dei ricavi effettivamente realizzati e che il resto venisse incassato direttamente dal signor A.\_\_\_\_\_. Nel corso dell'inchiesta la DAPI ha poi confermato la fondatezza dei suoi sospetti. La ricostruzione della cifra d'affari effettiva, rispettivamente la determinazione dei ricavi mancanti, è stata effettuata grazie al sequestro da parte della DAPI di sette quaderni dove il signor A.\_\_\_\_\_, azionista maggioritario delle due società, avrebbe annotato i reali ricavi ottenuti in ciascun periodo.

**C.**

Con conteggio 30 settembre 2011, sulla base delle risultanze dell'inchiesta speciale della DAPI, la Divisione controllo esterno dell'AFC ha ritenuto nei confronti della società contribuente la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro soggette all'imposta preventiva ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b della legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva (LIP, RS

642.21) in combinato disposto con l'art. 20 cpv. 1 dell'ordinanza del 19 dicembre 1966 sull'imposta preventiva (OIPrev, RS 642.211), in rapporto ai redditi da cambio da lei conseguiti, ma non contabilizzati nei propri rendiconti durante i periodi fiscali 2006, 2007 e 2008 per un totale di 1'178'000 franchi (= fr. 355'224 + fr. 387'224 + fr. 435'159). Detti redditi da cambio sarebbero infatti stati percepiti direttamente dal suo azionista maggioritario, ovvero il signor A.\_\_\_\_\_. In tali circostanze, ritenendo altresì la sussistenza di una sottrazione d'imposta, l'AFC ha pertanto imposto la predetta società al pagamento dell'importo di 412'300 franchi (= 35% di fr. 1'178'000) a titolo d'imposta preventiva, oltre accessori. Nel contempo, essa ha dichiarato il signor A.\_\_\_\_\_ (in qualità di beneficiario delle prestazioni) e il signor C.\_\_\_\_\_ (in qualità di amministratore unico dal 27 aprile 2000 al 29 settembre 2010) solidalmente responsabili con la società del suddetto pagamento, giusta l'art. 12 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo del 12 marzo 1974 (DPA, RS 313.0) nonché l'art. 67 cpv. 1 LIP.

**D.**

Il 30 aprile 2012 l'Ufficio esecuzioni di X.\_\_\_\_\_, su richiesta dell'AFC, ha spiccato nei confronti della società contribuente il precetto esecutivo [di seguito: PE] n. (...), avverso il quale è stata interposta tempestiva opposizione.

**E.**

Il 5 giugno 2012, sulla base dei risultati parziali dell'inchiesta speciale, la DAPI ha avviato nei confronti del signor A.\_\_\_\_\_ anche un'inchiesta penale amministrativa ex art. 37 segg. DPA per sospetto di sottrazione d'imposta (art. 61 lett. a LIP) e di truffa fiscale (art. 14 cpv. 2 DPA).

**F.**

Con decisione 26 settembre 2012, fondandosi su quanto emerso dall'inchiesta e dai documenti della DAPI, l'AFC ha in sostanza confermato la propria ripresa fiscale di cui al conteggio 30 settembre 2011, rigettando nel contempo l'opposizione al PE n. (...) e mettendo a carico della società contribuente le spese esecutive di 203 franchi.

**G.**

Avverso la predetta decisione, la società contribuente e il signor A.\_\_\_\_\_ – per il tramite del loro patrocinatore – hanno interposto reclamo 23 ottobre 2012 dinanzi all'AFC, sollevando in sostanza una violazione del loro diritto di essere sentiti e dei loro diritti procedurali, in quanto prima dell'emanazione del predetto giudizio l'AFC non avrebbe concesso loro la facoltà di

esprimersi e di produrre prove a loro discolpa in rapporto alla ripresa d'imposta preventiva in oggetto.

**H.**

Con decisione 8 maggio 2014, l'AFC ha stralciato la vertenza nei confronti del signor C.\_\_\_\_\_, quest'ultimo essendo deceduto in corso di causa il 9 novembre 2013.

**I.**

Con decisione 13 maggio 2014, l'AFC ha sospeso la procedura in materia d'imposta preventiva fino all'emanazione del processo verbale finale della DAPI, considerando l'esito della predetta procedura come strettamente legato all'inchiesta penale amministrativa aperta dalla DAPI.

**J.**

Il 22 febbraio 2016, la DAPI ha emesso il suo processo verbale finale concernente l'inchiesta penale amministrativa aperta a suo tempo, secondo cui le prestazioni valutabili in denaro per i periodi fiscali 2006, 2007 e 2008 di spettanza della società contribuente, ricostruite durante l'inchiesta penale, ammonterebbero invero a 1'699'378 franchi (= fr. 579'606 + fr. 693'144 + fr. 425'568).

**K.**

Con scritto 10 marzo 2016, la società contribuente e il signor A.\_\_\_\_\_ – per il tramite del loro patrocinatore – hanno contestato dinanzi alla DAPI il predetto processo verbale finale e chiesto dei complementi d'inchiesta, ovvero l'audizione in qualità di testimoni dei signori E.\_\_\_\_\_ e dell'avv. F.\_\_\_\_\_. Con scritto 14 marzo 2016, detta richiesta è stata respinta dalla DAPI, trattandosi in sostanza di prove non rilevanti ai fini del giudizio.

In tali circostanze, essi hanno impugnato detto rigetto con reclamo 18 marzo 2016 dinanzi alla DAPI. Con scritto 4 aprile 2017, la DAPI non è tuttavia entrata nel merito di detto reclamo, segnalando che, giusta l'art. 61 cpv. 4 DPA, il rigetto di una richiesta di complemento d'inchiesta può essere impugnato soltanto insieme al decreto penale.

**L.**

Il 19 maggio 2016, l'AFC ha notificato al patrocinatore della società contribuente e al signor A.\_\_\_\_\_ l'intenzione di operare una reformatio in pejus della decisione 26 settembre 2012, sulla base delle risultanze del

processo verbale finale del 22 febbraio 2016 della DAPI. Tale scritto è rimasto senza risposta.

**M.**

Con decisione su reclamo del 2 dicembre 2016, l'AFC ha respinto il reclamo 23 ottobre 2012 e confermato l'importo totale di 1'699'378 franchi delle prestazioni valutabili in denaro per i periodi fiscali 2006, 2007 e 2008 ricostruite dalla DAPI durante l'inchiesta penale. Essa ha dunque imposto la società contribuente al pagamento dell'importo di 594'782.30 franchi (= 35% di fr. 1'699'378), oltre accessori, a titolo d'imposta preventiva e dichiarato il signor A.\_\_\_\_\_ responsabile solidale fino a concorrenza dell'importo di 416'347.60 franchi, oltre accessori. Nel contempo, essa ha rigettato in via definitiva l'opposizione al PE n. (...).

**N.**

Avverso la predetta decisione su reclamo, la società contribuente (di seguito: società ricorrente 2 o ricorrente 2), e il signor A.\_\_\_\_\_ (di seguito: ricorrente 1) – sempre per il tramite del loro patrocinatore – hanno presentato ricorso 20 gennaio 2017 dinanzi al Tribunale amministrativo federale, postulandone in sostanza l'annullamento. Protestando tasse, spese e ripetibili, essi contestano la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro, facendo valere che tutti i ricavi non sarebbero stati percepiti dal ricorrente 1, bensì destinati, nell'interesse esclusivo della società ricorrente 2, al rimborso di debiti contratti per poter disporre di sufficienti liquidità per l'esercizio dell'attività di cambio di valuta. La tesi dell'autorità inferiore, sarebbe frutto dell'accertamento inesatto e incompleto dei fatti nel corso dell'indagine DAPI, in quanto non terrebbe conto di tutti gli elementi probatori. Essi sollevano una violazione del loro diritto di essere sentiti, poiché la DAPI e l'AFC non avrebbero dato seguito alla loro richiesta di audizione in qualità di teste dell'avv. F.\_\_\_\_\_, né dato credito alle dichiarazioni del ricorrente 1. Essi sollevano poi una denegata giustizia, in quanto la DAPI non avrebbe ancora evaso il loro reclamo 18 marzo 2016 presentato ex art. 27 DPA contro la decisione 14 marzo 2016, con cui quest'ultima avrebbe rifiutato di procedere all'audizione del teste.

**O.**

Con decisione incidentale del 22 marzo 2017, il Tribunale ha concesso ai ricorrenti l'assistenza giudiziaria con il beneficio del gratuito patrocinio da loro richiesta con scritto 7 marzo 2017.

**P.**

Con risposta 24 maggio 2017, l'AFC (di seguito: autorità inferiore) si è riconfermata nel proprio giudizio e ha postulato il rigetto del ricorso, prendendo puntuale posizione sulle censure sollevate dai ricorrenti.

**Q.**

Con replica 27 giugno 2017, i ricorrenti hanno precisato le proprie censure, sollevando altresì il mancato accesso completo agli atti dell'incarto dinanzi all'autorità inferiore (mancherebbero degli atti), nonché un diniego di giustizia in rapporto al reclamo 18 marzo 2016 da essi presentato contro la decisione 16 febbraio 2016 dell'autorità inferiore, da lei non ancora evaso.

**R.**

Con duplice 31 agosto 2017, l'autorità inferiore ha anch'essa precisato ulteriormente i motivi alla base della propria decisione, pronunciandosi in particolare sulle censure relative alla violazione del diritto di essere sentiti e della denegata giustizia sollevate dai ricorrenti nella loro replica.

**S.**

Con ordinanza 27 febbraio 2018, il Tribunale – su segnalazione dei ricorrenti del 19 febbraio 2018 – ha invitato l'autorità inferiore a precisare se nell'incarto da lei prodotto sono presenti atti non pertinenti, rispettivamente se mancano degli atti pertinenti. A tale richiesta l'autorità inferiore ha dato seguito con scritto 13 marzo 2018 e confermato la completezza dell'incarto.

**T.**

Ulteriori fatti e argomentazioni verranno ripresi, per quanto necessario, nei considerandi in diritto del presente giudizio.

**Diritto:****1.**

**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 LIP, in combinato disposto con l'art. 32 LTAF). La procedura è retta dalla PA, in quanto la LTAF non disponga altrimenti

(cfr. art. 37 LTAF). Il Tribunale è dunque competente per dirimere la presente vertenza.

**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 i ricorrenti al pagamento in solido di crediti d'imposta preventiva. Poiché la decisione impugnata comporta un onere pecuniario per i ricorrenti, quest'ultimi risultano legittimati a ricorrere ai sensi dell'art. 48 cpv. 1 PA.

**1.3** Visto quanto precede – su riserva di quanto verrà precisato circa le censure sollevate dai ricorrenti in rapporto alla violazione del loro diritto di essere sentiti (cfr. consid. 3.2 e 3.4 del presente giudizio) – il ricorso è ricevibile in ordine e deve essere esaminato nel merito.

## **2.**

**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*, 2<sup>a</sup> ed. 2013, n. 2.149).

**2.2** Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi adottati (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTAF 2007/41 consid. 2; MOOR/POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3<sup>a</sup> ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse,

comprende segnatamente l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 119 III 70 consid. 1; MOOR/POLTIER, op. cit., no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

### 3.

Nel loro gravame, i ricorrenti sostengono che il loro diritto di essere sentiti sarebbe stato leso a più riprese, così come verrà discusso qui di seguito.

**3.1** Il diritto di essere sentito è una garanzia di natura formale, la cui violazione implica, di principio, l'annullamento della decisione resa dall'autorità, indipendentemente dalle possibilità di successo del ricorso nel merito (cfr. DTF 132 V 387 consid. 5.1 con rinvii; DTAF 2009/36 consid. 7). Tale doglianza deve pertanto essere esaminata prioritariamente dall'autorità di ricorso (cfr. DTF 127 V 431 consid. 3d/aa; 124 I 49 consid. 1).

Detto diritto, sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost., garantisce all'interessato il diritto di esprimersi prima che sia resa una decisione sfavorevole nei suoi confronti (cfr. artt. 29 e 30 PA), il diritto di prendere visione dell'incarto (cfr. art. 26 PA), la facoltà di offrire mezzi di prova su fatti suscettibili di influire sul giudizio, di esigerne l'assunzione, di partecipare alla loro assunzione e di potersi esprimere sulle relative risultanze, nella misura in cui esse possano influire sulla decisione (cfr. art. 18 PA applicabile 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 applicabile per analogia dinanzi al Tribunale, malgrado la riserva dell'art. 2 cpv. 1 PA; DTF 135 II 286 consid. 5.1 con rinvii; sentenze del TF 4A\_35/2010 del 19 maggio 2010; 8C\_321/2009 del 9 settembre 2009; sentenza del TAF A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2 con rinvii; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n. 1528 segg.). Tale garanzia non serve solo a chiarire i fatti, bensì rappresenta anche un diritto individuale di partecipare alla pronuncia di una decisione mirata sulla persona in quanto tale. Il diritto di essere sentito è quindi da un lato, il mezzo d'istruzione della causa, dall'altro un diritto della parte di partecipare all'emanazione della decisione che concerne la sua situazione giuridica. Garantisce l'equità del procedimento (cfr. ADELIO SCOLLARI, Diritto amministrativo, Parte generale, 2002, n. 483 seg. con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 3.1; A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 3.1.1).

Il diritto di essere sentito non comporta tuttavia per le parti il diritto di esprimersi oralmente, essendo sufficiente che le stesse possano far valere le loro ragioni per scritto (cfr. DTF 140 I 68 consid. 9.6.1 e 9.6.2; 130 II 425 consid. 2.1; SCOLARI, op. cit., n. 494; TANQUEREL, op. cit., n. 1537 con rinvii; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 3.86), né quello di ottenere – di principio – l’audizione di testimoni (cfr. DTF 130 II 425 consid. 2.1; [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-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 3.1; A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 3.1.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 3.170).

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. sentenza del TF 1C\_104/2010 del 29 aprile 2010 consid. 2.1; DTF 133 I 201 consid. 2.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-1876/2013 del 6 gennaio 2015 consid. 3.5 con rinvii).

**3.2** In sunto, i ricorrenti censurano innanzitutto che sia l’autorità inferiore che la DAPI avrebbero disatteso il loro diritto di offrire delle prove ex art. 33 PA e ex art. 41 DPA non dando seguito alla loro richiesta d’audizione in qualità di teste dell’avv. F.\_\_\_\_\_, rispettivamente non dando credito alle dichiarazioni del ricorrente 1. Di fatto, detta richiesta di prova sarebbe da loro stata formulata dinanzi all’AFC con reclamo 18 marzo 2016 avverso la decisione 16 febbraio 2016 (di seguito: « reclamo 1 »; doc. 1 allegato alla replica 27 giugno 2017) e dinanzi alla DAPI con scritto 10 marzo 2016 (cfr. doc. E allegato al ricorso 20 gennaio 2017) nonché con reclamo 18 marzo 2016 (di seguito: « reclamo 2 »; doc. 2 allegato alla replica 27 giugno 2017) avverso la decisione 14 marzo 2016 (cfr. ricorso 20 gennaio 2017, punti 21 – 44; replica 27 giugno 2017, punti 31 – 52).

**3.2.1** In proposito, il Tribunale deve dapprima constatare come le censure sollevate dai ricorrenti in rapporto alla procedura penale amministrativa alla base dell’inchiesta penale condotta dalla DAPI nei loro confronti siano di fatto qui irricevibili, sicché non vi è luogo di entrare nel loro merito.

Più nel dettaglio, la decisione impugnata è fondata sull’art. 12 DPA. 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 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.; sentenza del TAF A-3925/2009 del 27 febbraio 2012 consid. 4.4.1 con rinvii; 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, nel caso specifico, a seguito della notificazione del processo penale finale del 22 febbraio 2016 della DAPI (cfr. atto n. 6 del classeur 1 prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: classeur 1]), con scritto 10 marzo 2016, i ricorrenti hanno postulato un complemento d'inchiesta ai sensi dell'art. 61 cpv. 2 DPA (cfr. atto n. 903.100.002 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore con chiavetta USB [di seguito: inc. USB]; doc. E). Detta richiesta è stata rigettata dalla DAPI con scritto 14 marzo 2016, ove sono stati esposti i motivi alla base del rifiuto (cfr. atto n. 903.100.003-004 dell'inc. USB). Tale scritto è poi stato impugnato dai ricorrenti con reclamo 2 (cfr. atto n. 903.100.005-011 dell'inc. USB), al quale la DAPI ha risposto con scritto 4 aprile 2017, rendendoli espressamente attenti al fatto che giusta l'art. 61 cpv. 4 DPA « [...] *il rigetto di una richiesta di complemento d'inchiesta può essere impugnato soltanto insieme con il decreto penale* [...] » (cfr. atto

n. 903.100.012 dell'inc. USB). Così facendo, la DAPI non ha fatto che agire in ossequio a quanto prescritto dalla legge.

**3.2.2** Ciò puntualizzato, per quanto concerne invece le censure concernenti la procedura in oggetto – ovvero la procedura di riscossione posticipata dell'imposta preventiva in rapporto ai ricavi non contabilizzati dal 2006 al 2008 dalla società ricorrente 2 – il Tribunale rileva quanto segue.

Da un esame degli atti dell'incarto si evince come dopo la notifica della prima decisione 26 settembre 2012 dell'autorità inferiore (cfr. atto n. 9 del classeur 1), entrambi i ricorrenti abbiamo interposto reclamo 23 ottobre 2012 (cfr. atto n. 8 del classeur 1), senza postulare l'assunzione di ulteriori mezzi probatori. A seguito di tale reclamo, e su richiesta dei ricorrenti, la procedura è stata sospesa dall'autorità inferiore con decisione 13 maggio 2014 (cfr. atto n. 7 del classeur 1). Con scritto 19 maggio 2016, l'autorità inferiore ha poi informato i ricorrenti della sua intenzione di procedere ad una reformatio in pejus della sua prima decisione 26 settembre 2012 alla luce di quanto constatato nel processo verbale finale del 22 febbraio 2016 (cfr. atto n. 4 del classeur 1). Anche in tale contesto, i ricorrenti non hanno formulato alcuna richiesta di complemento probatorio e sono rimasti silenti. Il 2 dicembre 2016, l'autorità inferiore ha dunque emanato la propria decisione su reclamo. In tale contesto, non è ravvisabile alcuna violazione del diritto di essere sentiti dei ricorrenti, di fatto non essendo stato proposto da loro alcun mezzo probatorio nel contesto di detta procedura.

Ora, da un esame degli atti dell'incarto, risulta che dinanzi al Tribunale i ricorrenti fanno invero riferimento al reclamo 1 che di fatto non ha alcun legame con la presente procedura, lo stesso essendo stato interposto contro la decisione 16 febbraio 2016 dell'AFC concernente i ricavi non contabilizzati dal 2007 al 2010 dalla società D. \_\_\_\_\_ in liquidazione, ovvero un'altra società ben distinta dalla ricorrente 2, così come sottolineato dalla stessa autorità inferiore (cfr. duplica 31 agosto 2017, pag. 1 seg.). Benché detta procedura sia parallela e anch'essa fondata sulle risultanze dell'inchiesta penale condotta dalla DAPI, essa – come nel caso della procedura dinanzi alla DAPI (cfr. consid. 3.2.1 del presente giudizio) – sfugge pertanto all'esame del Tribunale, così come la verifica delle eventuali violazioni del diritto di essere sentiti dei ricorrenti. Detta censura è pertanto qui irricevibile.

**3.2.3** In definitiva, il Tribunale deve dunque constatare come di fatto i ricorrenti abbiano sì postulato dei complementi istruttori, ma non nel contesto della presente procedura. Il fatto che in altre procedure detto complemento

istruttorio sia stato da essi richiesto e ipoteticamente stato rifiutato, è qui ininfluente e non permette di certo di ritenere una violazione del loro diritto di essere sentiti nel contesto della procedura in oggetto. Dette censure, qui irricevibili (cfr. consid. 3.2.1 e 3.2.2 del presente giudizio), andranno semmai fatte valere dai ricorrenti dinanzi alle competenti autorità. In tali circostanze, non è ravvisabile alcuna violazione del diritto di essere sentiti dei ricorrenti, sicché la loro censura, per quanto ricevibile, va respinta.

**3.3** I ricorrenti lamentano poi un'ulteriore violazione del loro diritto di essere sentiti, in quanto sarebbe solo dinanzi al Tribunale che gli stessi avrebbero avuto accesso completo agli atti dell'incarto. Di fatto, l'autorità inferiore non avrebbe mai dato seguito alle loro richieste di accesso agli atti, nonostante i loro scritti 10 febbraio 2016 (cfr. doc. 3 accluso alla replica 27 giugno 2017) e 24 aprile 2015 (cfr. atto n. 562.100.001-003 dell'inc. USB), nonché il loro reclamo 1. Inoltre, a loro avviso alcuni atti – tra cui lo scritto 10 febbraio 2016 e il reclamo 1 qui citati – sarebbero stati omessi, sicché non figurerebbero nell'incarto (cfr. replica 27 giugno 2017, punti 3, 7 – 18).

**3.3.1** Al riguardo, è qui doveroso nuovamente precisare come le censure relative alla violazione del diritto di essere sentiti dei ricorrenti nel contesto della procedura penale amministrativa dinanzi alla DAPI o di altre procedure parallele di riscossione posticipata dinanzi all'AFC distinte da quella in oggetto sfuggano all'esame del Tribunale e siano qui irricevibili (cfr. consid. 3.2.1 e 3.2.2 del presente giudizio).

Più nel dettaglio, nel caso specifico, le censure relative alle richieste di accesso agli atti precedenti all'emanazione del processo verbale finale del 22 febbraio 2016, non hanno alcun legame con la presente procedura e sono pertanto ininfluenti ai fini del presente giudizio. Lo scritto 10 febbraio 2016 (cfr. doc. 3 accluso alla replica 27 giugno 2017) concerne peraltro un'altra procedura, ossia la procedura relativa alla società D. \_\_\_\_\_ in liquidazione, come si evince dall'intestazione del documento. Lo scritto 24 aprile 2015 (cfr. atto n. 562.100.001-003 dell'inc. USB) concerne la procedura d'inchiesta fiscale speciale ai sensi dell'art. 190 LIFD ed è di molto precedente all'emanazione del processo verbale finale del 22 febbraio 2016, su cui si è basata l'autorità inferiore per emanare la decisione impugnata. Come visto, il reclamo 1 concerne poi una procedura parallela relativa ad un'altra società (cfr. consid. 3.2.2 del presente giudizio).

**3.3.2** Ciò premesso, circa l'accesso agli atti nel contesto della procedura in oggetto, va qui rilevato come da un esame degli atti dell'incarto non risulti che i ricorrenti abbiano mai postulato espressamente un accesso completo

agli atti dell'incarto. Più nel dettaglio, dopo la notifica della prima decisione 26 settembre 2012 dell'autorità inferiore (cfr. atto n. 9 del classeur 1), entrambi i ricorrenti hanno interposto reclamo 23 ottobre 2012 (cfr. atto n. 8 del classeur 1), sollevando unicamente una violazione del loro diritto di essere sentiti, e meglio del diritto di prendere conoscenza dell'incarto, di esprimersi e di partecipare all'assunzione delle prove. A seguito di tale reclamo, e su richiesta dei ricorrenti, la procedura è stata sospesa dall'autorità inferiore con decisione 13 maggio 2014 (cfr. atto n. 7 del classeur 1). Con scritto 19 maggio 2016, l'autorità inferiore ha poi informato i ricorrenti della sua intenzione di procedere ad una reformatio in pejus della sua prima decisione 26 settembre 2012 e di basarsi sul processo verbale finale del 22 febbraio 2016 e pertanto pure sui documenti ivi indicati. L'AFC ha inoltre impartito ai ricorrenti un termine per presentare le proprie osservazioni, specificando che altrimenti avrebbe giudicato in base alla documentazione presente agli atti (cfr. atto n. 4 del classeur 1). Tale scritto è tuttavia rimasto senza risposta e senza una richiesta espressa di accesso agli atti. Il 2 dicembre 2016 – ovvero circa sei mesi dopo l'ultimo scritto – l'autorità inferiore ha dunque emanato la propria decisione su reclamo, sulla base degli atti in suo possesso. In questi sei mesi, i ricorrenti non hanno presentato né osservazioni, né chiesto un accesso completo agli atti. Così facendo, i ricorrenti hanno di fatto rinunciato ad esercitare il loro diritto di accesso agli atti nel contesto della procedura in oggetto. In tale contesto, non è dunque ravvisabile una violazione del loro diritto di essere sentiti.

**3.3.3** Ciò rilevato, per quanto attiene invece alla completezza dell'incarto agli atti, il Tribunale rileva quanto segue. Nella misura in cui, come visto poc'anzi (cfr. consid. 3.3.1 del presente giudizio), lo scritto 10 febbraio 2016 e il reclamo 1 citati dai ricorrenti nella loro replica 27 giugno 2017 non concernono la procedura qui in oggetto, che detti atti figurino o meno nell'incarto prodotto dall'autorità inferiore è qui ininfluenza, gli stessi non essendo determinanti ai fini del giudizio. Ciò constatato, va altresì precisato che su richiesta del Tribunale del 27 febbraio 2018, con scritto 13 marzo 2018, l'autorità inferiore ha confermato la completezza degli atti dell'incarto da essa prodotto, indicando che gli eventuali atti citati nella chiavetta USB che non vi figurerebbero, non sono di fatto pertinenti ai fini del giudizio. In tale contesto, l'incarto prodotto dall'autorità inferiore deve essere ritenuto completo (cfr. sentenza del TF 2C\_112/2015 del 27 agosto 2015 consid. 4.1). La censura dei ricorrenti deve pertanto essere qui respinta.

**3.3.4** A prescindere da quanto precede, ogni eventuale violazione del diritto di essere sentiti dei ricorrenti in rapporto all'accesso agli atti andrebbe comunque ritenuta come sanata in sede ricorsuale, nella misura in cui

gli stessi non solo hanno avuto accesso completo a tutti gli atti pertinenti per la presente procedura, ma anche l'occasione di prendere posizione al riguardo dinanzi al Tribunale (cfr. consid. 3.1 del presente giudizio).

**3.4** Nel loro gravame, sempre in rapporto alla violazione del loro diritto di essere sentiti, i ricorrenti sollevano altresì un diniego di giustizia, in quanto sia il reclamo 1 dinanzi alla DAPI, sia il reclamo 2 dinanzi all'AFC non sarebbero ancora stati evasi dalle predette autorità (ricorso 20 gennaio 2017, punti 21, 45 – 48; replica 27 giugno 2017, punti 28 – 32).

Senonché, nel contesto della presente procedura di ricorso dette censure sono qui chiaramente irricevibili, nella misura in cui le stesse non concernono la procedura in oggetto, bensì due diverse procedure: la prima riguardante la procedura penale amministrativa dinanzi alla DAPI, la seconda riguardante un'altra procedura di riscossione posticipata relativa ad un'altra società anonima e non la ricorrente 2 (cfr. consid. 3.2.1 e 3.2.2 del presente giudizio). Gli atti di denegata giustizia invocati dai ricorrenti vanno semmai impugnati separatamente, facendo valere l'assenza di una decisione. Nella misura in cui nel contesto della presente procedura sussiste una decisione dell'autorità inferiore, qui impugnata dai ricorrenti, un diniego di giustizia non è in ogni caso qui ravvisabile (cfr. al riguardo, [tra le tante] sentenze del TAF A-3893/2015 del 3 ottobre 2016 consid. 1.1.4; A-1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 4.1.1). Per tale motivo, non vi è luogo di entrare nel merito delle predette censure, qui irricevibili.

#### **4.**

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è l'imposizione all'imposta preventiva dei ricavi conseguiti dalla società ricorrente 2 nell'ambito dell'attività di cambio valute, senza incassarli né contabilizzarli nei propri rendiconti durante i periodi fiscali 2006, 2007 e 2008. Secondo l'autorità inferiore, detti ricavi sarebbero stati infatti percepiti dal suo azionista maggioritario, ovvero il ricorrente 1, sicché si tratterebbe di prestazioni valutabili in denaro nella forma di « distribuzioni dissimulate di utili », ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP nonché dell'art. 20 cpv. 1 OIPrev. Tale evenienza essendo recisamente contestata dai ricorrenti, la stessa verrà esaminata in dettaglio dallo scrivente Tribunale (cfr. consid. 5 del presente giudizio), previo richiamo dei principi qui applicabili (cfr. consid. 4.1 – 4.6 del presente giudizio).

#### **4.1**

**4.1.1** La Confederazione può riscuotere un'imposta preventiva sul reddito dei capitali mobili (cfr. art. 132 cpv. 1 Cost.; art. 1 cpv. 1 LIP). L'imposta

preventiva è rimborsata al beneficiario della prestazione decurtata dell'imposta (cfr. art. 1 cpv. 2 LIP).

Stante l'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP, oggetto dell'imposta sono, tra l'altro, i redditi di capitali mobili da azioni, quote sociali, in società, a garanzia limitata o cooperative, buoni di partecipazione e buoni di godimento, emessi da una persona domiciliata in Svizzera. Per i redditi di capitali mobili essa ammonta al 35% della prestazione imponibile (cfr. art. 13 cpv. 1 lett. a LIP).

L'art. 20 cpv. 1 OIPrev considera reddito imponibile di azioni, ogni prestazione valutabile in denaro corrisposta dalla società ai titolari di diritti di partecipazione, o a terze persone loro vicine, che non abbia il carattere di rimborso delle quote di capitale sociale versato esistenti all'atto della prestazione (come ad esempio: dividendi, buoni, azioni gratuite, buoni di partecipazione gratuiti, eccedenze di liquidazione, ecc.). La nozione di prestazione valutabile in denaro ai sensi dell'art. 20 OIPrev corrisponde di principio a quella dell'art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD (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] sentenze del TAF A-5444/2017 del 22 marzo 2018 consid. 2.4.1; A-5691/2015 del 28 settembre 2017 consid. 3.1.2 con rinvi).

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] sentenze del TAF A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 4.1.1; A-5691/2015 del 28 settembre 2017 consid. 3.1.2; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 819 n. 60).

**4.1.2** Ai sensi della predetta norma, nella nozione di prestazione valutabile in denaro rientra altresì la cosiddetta « distribuzione dissimulata di utili » o « distribuzione occulta di utili » (« *verdeckte Gewinnausschüttungen* »). Per costante giurisprudenza, si è di fronte ad una simile prestazione valutabile in denaro, 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; [tra le tante] sentenze del TAF A-5444/2017 del 22 marzo 2018 consid. 2.4.2; A-2637/2016 del 7 aprile 2017 consid. 2.3):

- (1) La società effettua una prestazione senza ottenere un'adeguata controprestazione da parte del beneficiario, ciò che di fatto ne

comporta l'impoverimento economico. Tale prestazione non ha carattere di rimborso delle quote di capitale sociale.

- (2) Questa prestazione è corrisposta ad un titolare di diritti di partecipazione della società, ossia ad uno degli azionisti della società (titolare diretto) o a terze persone vicine a quest'ultimo (titolare indiretto). Essa trova il proprio fondamento esclusivamente in un rapporto di partecipazione alla società stessa: una simile prestazione deve procurare al suo beneficiario un vantaggio che in analoghe circostanze non sarebbe stato accordato alle medesime condizioni ad una terza persona non partecipe alla società, per cui la prestazione risulta insolita.
- (3) Il carattere insolito della prestazione, in particolare la sproporzione tra la prestazione e la controprestazione, deve essere riconoscibile per gli organi della società.

Le prestazioni che la società effettua a favore dei suoi azionisti o di terze persone a lui vicine, fondate su un'altra base giuridica che il rapporto di partecipazione, ad esempio su un contratto di diritto privato che avrebbe potuto essere concluso anche con un terzo estraneo alla società, non sono invece soggetti all'imposta preventiva (cfr. DTF 119 Ib 431 consid. 2b; sentenza del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-5444/2017 del 22 marzo 2018 consid. 2.4.4 con rinvii; A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 4.1.2).

**4.1.3** Quali prestazioni valutabili in denaro, qualificate pure come distribuzioni dissimulate di utili, valgono anche le rinunce a determinati proventi in favore dell'azionista o di una persona a lui vicina, con una corrispondente riduzione, presso la società, dell'utile esposto nel conto economico. Questa forma di prestazione valutabile in denaro viene definita con la nozione di « prelevamento anticipato dell'utile » o di « sottrazione previa dell'utile » (« *Gewinnvorwegnahme* »), anche se in realtà non ha per oggetto la sottrazione di utili già concretamente confluiti nella società. Essa sussiste per l'appunto quando la società rinuncia interamente o parzialmente a degli introiti normalmente di sua spettanza, che vengono così incassati direttamente dall'azionista o da una persona a lui vicina, rispettivamente quando quest'ultimi non forniscono una controprestazione che la società esigerebbe da un terzo indipendente (cfr. DTF 119 Ib 116 consid. 2; 113 Ib 23 consid. 2d; sentenza del TF 2C\_726/2009 del 20 gennaio 2010 consid. 2.2 con rinvii; [tra le tante] sentenza del TAF A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 4.1.3 con rinvii).

**4.1.4** Secondo la giurisprudenza, una terza persona vicina all'azionista ai sensi dell'art. 20 OIPrev può essere una persona fisica imparentata con l'azionista o anche una persona giuridica 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; 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-5444/2017 del 22 marzo 2018 consid. 2.6 con rinvii; A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 4.1.4).

**4.2** L'obbligazione fiscale spetta al debitore della prestazione imponibile, il quale deve eseguirla dopo averne dedotto l'imposta preventiva (cfr. art. 10 cpv. 1 in relazione con l'art. 14 cpv. 1 LIP). Il beneficiario della prestazione è quindi – tenuto conto dell'obbligazione del debitore di trasferirgli l'imposta preventiva – il destinatario dell'imposta, 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] A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 4.2 con rinvii).

### **4.3**

**4.3.1** In materia di imposta preventiva, la dichiarazione e il pagamento del tributo sono rette dal principio dell'autotassazione, in applicazione del quale il contribuente ha l'obbligo di annunciarsi come tale all'AFC, senza esservi sollecitato (cfr. art. 38 cpv. 1 LIP) e deve, alla scadenza dell'imposta (cfr. art. 16 LIP), presentare spontaneamente all'AFC il rendiconto prescritto, corredato dei giustificativi e pagare in pari tempo l'imposta o compiere la notifica sostitutiva del pagamento (cfr. artt. 19 e 20 LIP; art. 38 cpv. 2 LIP). Il contribuente è quindi il solo responsabile nella compilazione esatta dei moduli dei rendiconti e delle dichiarazioni d'imposta e dei questionari (cfr. art. 39 cpv. 2 lett. 1 LIP) nonché nel procedere con il versamento dell'imposta preventiva dovuta (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 4.3.1; A-5691/2015 del 28 settembre 2017 consid. 3.2.1 con rinvii).

**4.3.2** La prova dell'esistenza di una prestazione valutabile in denaro ai sensi dell'art. 20 OIPrev – e meglio dei tre relativi elementi costitutivi –

incombe all'AFC. Il criterio della prestazione « giustificata dall'uso commerciale », applicato in materia di imposte dirette non è un elemento costitutivo negativo di una prestazione valutabile in denaro. Se l'AFC ritiene che sussista una prestazione valutabile in denaro e ne rende verosimile la sussistenza, il contribuente può da parte sua contestare il proprio assoggettamento all'imposta adducendo la controprova atta a dimostrare che il criterio dell'uso commerciale è adempiuto (cfr. DTAF 2011/45 consid. 4.3.2.2 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-5444/2017 del 22 marzo 2018 consid. 2.7.3 con rinvii; A-5691/2015 del 28 settembre 2017 consid. 3.2.2 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] sentenze del TAF A-5444/2017 del 22 marzo 2018 consid. 2.7.3; A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 4.3.2).

**4.3.3** Giusta l'art. 39 LIP, la società contribuente deve dunque indicare coscienziosamente all'autorità fiscale tutti i fatti che possono essere importanti per l'accertamento dell'obbligazione fiscale o delle basi di calcolo dell'imposta; essa deve in particolare presentare, su richiesta, tutti i documenti corredati dai giustificativi e da altra documentazione (cfr. lett. b). Se è vero che l'autorità fiscale non deve sostituire il proprio potere d'apprezzamento a quello della direzione commerciale della società contribuente, vero è anche che quest'ultima deve tuttavia provare che le prestazioni in questione sono giustificate dall'uso commerciale. Solo in tal modo, l'autorità fiscale può sincerarsi che il motivo alla base del carattere insolito di dette prestazioni è puramente commerciale e non dovuto alle strette relazioni personali o economiche in essere tra la società e il beneficiario delle prestazioni (cfr. DTF 119 Ib 431 consid. 2c con rinvii; sentenze del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.3; 2A.342/2005 del 9 maggio 2006 consid. 2.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-5444/2017 del 22 marzo 2018 consid. 2.7.4; A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 4.3).

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] sentenze del TAF A-5444/2017 del 22 marzo 2018 consid. 2.7.4 con rinvii; A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 4.3.3).

#### 4.4

**4.4.1** 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; sentenze del TAF A-122/2010 del 24 dicembre 2010 consid. 6.1 e 6.2 con rinvii; A-351/2014 del 10 luglio 2014 consid. 4.3.4 con rinvii [in materia di IVA]; 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. sentenza del TAF A-351/2014 del 10 luglio 2014 consid. 4.3.4 con rinvii [tassazione d'ufficio in materia IVA]).

**4.4.2** 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 (cfr. per analogia, sentenza del TAF A-351/2014 del 10 luglio 2014 consid. 4.3.6 con rinvii [tassazione d'ufficio in materia IVA]). 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 (cfr. citata sentenza del TAF A-351/2014 consid. 4.3.6 con rinvii). 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. citata sentenza del TAF A-351/2014 consid. 4.3.6 con rinvii; cfr. pure sentenze del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 5.5; 2C\_502/2008 del 18 dicembre 2008 consid. 4.2).

**4.5** 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]; sentenza del TAF A-3060/2015 e A-3113/2015 del 10 novembre 2015 consid. 3.3 con rinvii).

## **4.6**

**4.6.1** 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. sentenza del TAF A-3060/2015 e A-3113/2015 consid. 4.1 con rinvii).

**4.6.2** 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 possessori di diritti di partecipazione senza deduzione dell'imposta sottratta, quest'ultimi sono chiamati, sulla base dell'art. 12 cpv. 2 DPA, a restituire la somma di cui hanno indebitamente fruito. 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 (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-3060/2015 e A-3113/2015 del 10 novembre 2015 consid. 4.2 con rinvii). 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.

## **5.**

**5.1** Nel caso in disamina, il Tribunale deve dapprima determinare se per i periodi fiscali dal 2006 al 2008 l'autorità inferiore poteva ritenere nei confronti della società ricorrente 2 la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro soggette all'imposta preventiva ai sensi l'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP in combinato disposto con l'art. 20 cpv. 1 OIPrev.

**5.1.1** In concreto, nella decisione impugnata l'autorità inferiore ha ritenuto nei confronti della società ricorrente 2 la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro nella forma di « distribuzioni dissimulate di utili » al proprio azionista maggioritario, il ricorrente 1. In sostanza, essa ha ritenuto che la ricorrente 2 avrebbe rinunciato a favore del ricorrente 1 ad una parte degli utili di sua spettanza e da lei conseguiti nell'ambito dell'attività di cambio

valute gestita dallo stesso ricorrente 1 durante i periodi fiscali 2006, 2007 e 2008, omettendo altresì di contabilizzarla nei propri rendiconti.

Più nel dettaglio, sulla base di quanto risultante dall'inchiesta penale della DAPI e in particolar modo dal processo verbale finale del 22 febbraio 2016 (cfr. atto n. 6 del classeur 1, punto 3), l'autorità inferiore ha ritenuto che durante i periodi fiscali in oggetto, il ricorrente 1 avrebbe svolto un'attività di cambio per conto di due società di cui era a capo, ovvero la società ricorrente 2 e l'allora D.\_\_\_\_\_ (ora, ditta radiata dal registro di commercio). In tale contesto, il ricorrente 1 avrebbe annotato a mano i ricavi derivanti dalle predette operazioni di cambio, di spettanza delle due società in sette blocchi per appunti – in particolare nei blocchi n. 5 e 6, l'utile giornaliero effettivamente conseguito, così come confermato dallo stesso ricorrente 1 – ritrovati presso il suo domicilio. Tali cifre sarebbero tuttavia risultate sorprendentemente elevate e superiori rispetto a quanto effettivamente contabilizzato dalle due predette società nei loro conti (cfr. decisione impugnata, consid. 2.1.1).

Detta analisi si basa sul presupposto che i sette blocchi per appunti manoscritti del ricorrente 1 contenebbero la cifra d'affari giornaliera ottenuta da ogni singolo chiosco del gruppo, nonché una lista generale dei costi sostenuti, così come indicato da quest'ultimo. Per poter attribuire ad ogni chiosco, e quindi ad ogni società il proprio utile netto, l'AFC ha dunque cercato una chiave di ripartizione. Per fare ciò, essa ha dapprima calcolato la cifra d'affari annuale spettante ad ogni società, semplicemente sommando le cifre giornaliere elencate dal ricorrente 1, per poi trarne una percentuale (cfr. decisione impugnata, consid. 2.1.1):

Anno	CA totale	ricorrente 2	D._____	% ricorrente 2	% D._____
<b>2006</b>	fr. 69'900'000	fr. 45'000'000	fr. 24'900'000	64%	36%
<b>2007</b>	fr. 91'100'000	fr. 48'000'000	fr. 43'100'000	53%	47%
<b>2008</b>	fr. 118'800'000	fr. 58'100'000	fr. 60'700'000	49%	51%

Dalla cifra d'affari totale, l'AFC ha poi tolto i costi, così come sarebbero stati annotati dal ricorrente 1, ottenendo in tal modo l'utile netto del gruppo per ogni periodo fiscale. Essa ha in seguito utilizzato la percentuale trovata in precedenza per attribuire alla società ricorrente 2 il suo utile netto. Infine, essa ha dedotto l'utile riportato nella contabilità ufficiale della ricorrente 2 (cfr. decisione impugnata, consid. 2.1.1):

Suddivisione	2006	2007	2008
Utile da cambio	fr. 940'000.00	fr. 1'242'000.00	fr. 1'331'000.00
% ricorrente 2	64%	53%	49%
<b>Quota parte ricorrente 2</b>	fr. 601'600.00	fr. 658'260.00	fr. 652'200.00
./ già contabilizzati	fr. 48'994.00	fr. 126'056.00	fr. 226'630.00
<b>TOTALE</b>	fr. 552'606.00	fr. 532'204.00	fr. 425'568.00

Così facendo, essa è arrivata al totale degli utili da cambio non contabilizzati dalla ricorrente 2 nei periodi fiscali dal 2006 al 2008. Per i periodi fiscali 2006 e 2007 all'utile di cui sopra l'autorità inferiore ha aggiunto anche la cifra d'affari denominata « Shop ». Al riguardo, essa ha ritenuto che tra novembre 2006 e dicembre 2007 la vendita di determinati prodotti (come per l'appunto sigarette o altre merci del negozio-chiosco) sarebbe stata contabilizzata solo nella misura del 25%, come comprovato dai relativi documenti giustificativi raccolti: da essi emergerebbe infatti che la mancata contabilizzazione ammonterebbe in media a 13'500 franchi al mese. Di conseguenza, essa ha aggiunto i seguenti importi all'utile da cambio (cfr. decisione impugnata, consid. 2.1.1):

Chiosco	2006	2007	2008
Utali da cambio	fr. 552'606.00	fr. 532'204.00	fr. 425'568.00
CA « Shop »	fr. 27'000.00 (2 mesi)	fr. 162'000.00 (12 mesi)	
<b>TOTALE UTILI NON CONTABILIZZATI</b>	fr. 579'606.00	fr. 694'204.00	fr. 425'568.00

Visto quanto precede, l'autorità inferiore ha dunque ritenuto che gli utili non contabilizzati dalla società ricorrente 2 ammonterebbero per i periodi in causa ad un totale di 1'699'378 franchi (= fr. 579'606.00 + fr. 694'204.00 + fr. 425'568.00). Di fatto, questo importo corrisponderebbe alle prestazioni valutabili in denaro fatte dalla società ricorrente 2 senza ottenere un'adeguata controprestazione (cfr. decisione impugnata, consid. 2.1.1).

Tenuto conto della posizione particolare del ricorrente 1 in seno alla società ricorrente 2 – azionista maggioritario in ragione della detenzione del 70% delle sue azioni, così come risultante dalle sue dichiarazioni fiscali – e del suo ruolo principale nelle operazioni di cambio, di cui conservava i relativi ricavi al suo domicilio per sua stessa ammissione, l'autorità inferiore ha poi ritenuto che era lecito ritenerlo quale beneficiario dei ricavi non contabilizzati secondo la percentuale del capitale azionario in suo possesso. Tali prestazioni non sarebbero state accordate alle medesime condizioni

ad un terzo. Infine, la mancata contabilizzazione dei ricavi della ricorrente 2 avrebbe un carattere talmente insolito che difficilmente avrebbe potuto passare inosservato ai suoi organi (cfr. decisione impugnata, consid. 2.1.2).

**5.1.2** Visti gli atti dell'incarto – in particolar modo dei vari processi verbali e dei sette blocchi per appunti in questione, come pure della contabilità della società ricorrente 2 e delle dichiarazioni del ricorrente 1 – quanto ritenuto dall'autorità inferiore appare non solo plausibile, ma del tutto convincente, sicché lo scrivente Tribunale non può che confermare le sue conclusioni.

Più nel dettaglio, quanto da lei indicato trova riscontro nell'analisi e nella ricostruzione accurata dei ricavi operata dalla DAPI, così come esposta in maniera dettagliata nel processo verbale finale del 22 febbraio 2016. In detto atto, i dati riportati nei sette blocchi per appunti del ricorrente 1 sono infatti spiegati in dettaglio, così come ogni tappa del calcolo dei ricavi risultanti dall'attività di cambio non contabilizzati dalla ricorrente 2 (cfr. atto n. 6 del classeur 1, punto 3). In particolare, dall'analisi della contabilità della ricorrente 2, e meglio dei conti economici per i periodi fiscali 2006, 2007 e 2008, risulta che in rapporto all'attività di cambio, essa ha registrato unicamente le seguenti cifre sotto le voci « vendita valuta » e « differenze cambio » (cfr. atti n. 970.100.019 e 970.100.022 dell'inc. USB):

<b>Conto economico</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>
Vendita valuta	fr. 82'617.88	fr. 113'873.82	fr. 159'218.90
Differenza cambio	- fr. 33'623.83	+ fr. 12'182.34	+ fr. 67'413.24
<b>TOTALE</b>	fr. 48'994.05	fr. 126'056.16	fr. 226'632.14
<b>TOTALE</b> (arrotondato secondo l'analisi dell'AFC)	fr. 48'994.00	fr. 126'056.00	fr. 226'630.00

La mancata contabilizzazione della parte rimanente dei ricavi, così come risultante dall'analisi dell'autorità inferiore (cfr. consid. 5.1.1 del presente giudizio), non trova per contro giustificazione alcuna, non essendovi alcuna traccia lasciante pensare che la stessa sarebbe stata utilizzata per rimborsare dei costi, segnatamente dei prestiti o debiti. Ciò puntualizzato, dagli atti risulta chiaramente che era il ricorrente 1 ad occuparsi personalmente dell'attività di cambio valute, sicché aveva un influsso diretto sia sugli investimenti che sull'utilizzo dei ricavi. Prova di ciò è data non solo dagli stessi sette blocchi per appunti, ma anche dal fatto che il ricorrente 1 portava regolarmente a casa propria i ricavi della giornata e li utilizzava per rimborsare i propri debitori, così come da lui stesso ammesso (cfr. atto n. 200.100.015 dell'inc. USB). In tali circostanze, non si può che ritenere

che era proprio il ricorrente 1, azionista maggioritario della società ricorrente 2, ad essere il beneficiario dei predetti ricavi. La situazione ha poi un carattere talmente insolito, che gli organi della ricorrente 2 non potevano non notarla. In tale evenienza, tutto porta a pensare che si tratti di prestazioni valutabili in denaro nella forma di distribuzioni dissimulate di reddito all'azionista della società ricorrente 2, ovvero il ricorrente 1, soggette all'imposta preventiva ai sensi l'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP in combinato disposto con l'art. 20 cpv. 1 OIPrev (cfr. consid. 4.1.2 del presente giudizio).

**5.2** Ciò constatato, occorre poi verificare se i ricorrenti sono stati in grado di apportare la controprova secondo cui i ricavi non contabilizzati dalla società ricorrente 2 sarebbero invero giustificati economicamente, sicché non andrebbero considerati come delle prestazioni valutabili in denaro.

**5.2.1** Di fatto, i ricorrenti non contestano né il conseguimento dei ricavi annotati nei predetti blocchi per appunti, né la loro mancata contabilizzazione da parte delle due società interessate. Dinanzi alla DAPI, il ricorrente 1 si è infatti limitato ad indicare che si tratterebbe dei ricavi lordi, dai quali andrebbero tuttavia ancora dedotti i costi (cfr. ad esempio, atto n. 130.100.058-077, punto n. 3 dell'inc. USB). Riguardo alla società ricorrente 2, i ricorrenti sostengono che tutti i ricavi risultanti dai sette blocchi per appunti sarebbero stati invero destinati, nel suo interesse esclusivo, al rimborso di debiti contratti per disporre di sufficiente liquidità per l'esercizio dell'attività di cambio valuta. Prova di ciò sarebbe il fatto che il ricorrente 1 sarebbe attualmente debitore di circa venti persone per un ammontare complessivo di 7'000'000 franchi, cifra di gran lunga superiore ai presunti ricavi ritenuti dall'autorità inferiore (cfr. ricorso 20 gennaio 2017, punto 20).

**5.2.2** Sennonché, le spiegazioni fornite dai ricorrenti in merito all'utilizzo concreto dei ricavi conseguiti nell'ambito dell'attività di cambio non trovano alcun riscontro. Né dinanzi all'autorità inferiore, né dinanzi al Tribunale essi hanno infatti prodotto un qualsiasi giustificativo a comprova che la parte dei ricavi non contabilizzati dalla ricorrente 2 sarebbe invero stata utilizzata per il rimborso dei prestiti/debiti contratti dal ricorrente 1 nel suo interesse. In particolare, nella contabilità della ricorrente 2 non vi è traccia alcuna né degli asseriti debiti/crediti relativi all'attività di cambio, né del loro rimborso. Quand'anche i ricavi provenienti dall'attività di cambio fossero effettivamente stati utilizzati per il rimborso dei prestiti, tale evenienza doveva comunque risultare dai rendiconti della ricorrente 2, ciò che non è qui tuttavia il caso (cfr. atto n. 970.100.015-027 dell'inc. USB).

Ora, da un esame degli atti dell'incanto, risulta che il ricorrente 1 ha fatto a più riprese riferimento ad un ottavo blocco per appunti, nel quale esso dice di aver annotato i nomi dei suoi creditori e i dati relativi ai crediti. In proposito, è qui doveroso rilevare come nonostante le innumerevoli richieste di produzione formulate in sede di interrogatorio dinanzi alla DAPI, nonché nell'ambito della procedura dinanzi all'autorità inferiore, il ricorrente 1 si sia tuttavia sempre rifiutato di produrlo, asserendo di temere per la propria incolumità, rispettivamente volendo preservare la confidenzialità dei propri clienti (cfr. processi verbali d'interrogatorio di cui all'atto n. 130.100.020-057 dell'inc. USB, punti 23-25 e 38; all'atto n. 130.100.058-077 dell'inc. USB, punto 15; all'atto n. 130.100.080-083 dell'inc. USB, punto 8; nonché scritto 1° marzo 2011 della DAPI di cui all'atto n. 187.100.125-130 dell'inc. USB]). Così facendo, i ricorrenti non hanno però prodotto alcuna controprova permettente di ritenere che invero i redditi non contabilizzati sarebbero giustificati dall'uso commerciale, in quanto utilizzati per rimborsare dei costi (cfr. consid. 4.3.2 seg. del presente giudizio). In tali circostanze, il Tribunale non intravede alcun valido motivo per discostarsi dall'analisi dell'autorità inferiore e ritenere che quanto risultante dai sette blocchi per appunti non corrisponderebbe agli utili effettivamente conseguiti dalla ricorrente 2.

**5.2.3** Visto tutto quanto suesposto, il Tribunale giunge alla conclusione che è a giusta ragione che in rapporto agli utili derivanti dall'attività di cambio per i periodi fiscali dal 2006 al 2008, confrontando gli importi risultanti dalla contabilità della società ricorrente 2 con quelli risultanti dai sette blocchi per appunti del ricorrente 1, l'autorità inferiore ha ritenuto l'esistenza di prestazioni valutabili in denaro nella forma di distribuzioni dissimulate di reddito al suo azionista maggioritario, il ricorrente 1, ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP in combinato disposto con l'art. 20 cpv. 1 OIPrev.

**5.3** Accertata la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro soggette all'imposta preventiva, occorre ora verificare non solo l'importo della ripresca fiscale, ma anche il calcolo alla sua base.

Come visto poc'anzi, nel caso specifico l'autorità inferiore ha constatato la sussistenza di distribuzioni dissimulate di utile al ricorrente 1, non contabilizzate dalla società ricorrente 2 e conseguentemente non facilmente quantificabili. In tale evenienza, l'autorità inferiore non poteva che ricorrere alla tassazione d'ufficio per ricostruire le cifre d'affari derivanti dall'attività di cambio valute per gli anni 2006, 2007 e 2008 (cfr. consid. 4.4.1 del presente giudizio). A tal fine, essa si è fondata su quanto risultante dall'inchiesta penale condotta dalla DAPI, in particolar modo procedendo

ad un confronto tra quanto risultante dalla contabilità della ricorrente 2 e dai sette blocchi per appunti del ricorrente 1, così come già esposto in dettaglio al consid. 5.1.1 del presente giudizio, a cui si rinviano le parti. Così facendo, essa ha stimato gli utili non contabilizzati dalla società ricorrente 2 per i periodi fiscali in oggetto a 1'699'378 franchi (= fr. 579'606 + fr. 694'204 + fr. 425'568). Per gli anni 2006, 2007 e 2008, l'autorità inferiore ha dunque ritenuto un'imposta preventiva di 594'782.30 franchi (= 35% di fr. 1'699'378), oltre accessori.

Alla luce di quanto precede, per il Tribunale la stima eseguita dall'autorità inferiore, così come descritta in dettaglio nella decisione impugnata appare non solo corretta, ma anche fondata sul corso ordinario delle cose e sul comportamento della stessa società ricorrente 2 e del suo azionista maggioritario (ricorrente 1). Nulla mutano a tale conclusione le generiche allegazioni dei ricorrenti in merito al contenuto dei sette blocchi per appunti, nella misura in cui – come già rilevato (cfr. consid. 5.2.2 del presente giudizio) – le stesse non sono peraltro da loro state debitamente comprovate. In tali circostanze, il Tribunale non intravede alcun errore manifesto, sicché la stima operata dall'autorità inferiore non può che essere qui confermata (cfr. consid. 4.4.2 del presente giudizio).

**5.4** Costata l'entità della ripresa fiscale, occorre ancora determinare il cerchio dei contribuenti soggetti al pagamento posticipato dell'imposta preventiva elusa a torto.

Al riguardo, il Tribunale rileva che 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. 4.6.1 del presente giudizio). In virtù dell'art. 12 cpv. 2 DPA assoggettati al pagamento retroattivo sono indubbiamente la società ricorrente 2 – che ha omesso di dichiarare la prestazione valutabile in denaro – e il ricorrente 1, quale persona che ha fruito dell'indebito profitto, ovvero dei ricavi non contabilizzati dalla società ricorrente 2 (cfr. art. 10 cpv. 1 LIP in correlazione con l'art. 14 cpv. 1 LIP e l'art. 12 cpv. 2 DPA; consid. 4.2 e 4.6.2 del presente giudizio). In quanto tali, la società ricorrente 2 e il ricorrente 1 sono solidalmente assoggettati al pagamento posticipato dell'imposta preventiva in oggetto. Nella misura in cui il ricorrente 1 – così come precisato a più riprese dall'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, consid. 2.1.2; risposta 24 maggio 2017, pag. 5; duplica 31 agosto 2017, pag. 3) – nelle proprie dichiarazioni fiscali ha sempre dichiarato di essere detentore solo del 70% delle azioni della ricorrente 2, lo stesso deve tuttavia essere considerato responsabile solidale

dell'imposta preventiva soltanto fino a concorrenza di detta percentuale, ovvero dell'importo di 416'347.60 franchi (= 70% di fr. 594'782.30).

Per quanto concerne l'importo a carico del ricorrente 1, nulla muta a tale conclusione l'affermazione dei ricorrenti secondo cui lo stesso sarebbe invero detentore del 100% delle azioni della ricorrente 2, detta circostanza non essendo nemmeno stata da loro minimamente comprovata. Peraltro, se tale ipotesi si fosse rilevata come fondata, la stessa avrebbe comportato non solo una reformatio in pejus della decisione impugnata – dovendo allora ritenerlo come debitore solidale della totalità dell'imposta preventiva dovuta dalla ricorrente 2 (da 70% a 100%) – ma anche delle conseguenze a livello delle imposte dirette del ricorrente 1, dovendo allora ritenere le sue dichiarazioni fiscali come verosimilmente intaccate di falsità.

## **6.**

Ciò sancito, da ultimo va verificato se i crediti d'imposta preventiva – così come calcolati dall'autorità inferiore – sono prescritti o meno. 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).

## **6.1**

**6.1.1** 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 parziale e decisione incidentale del TAF A-550/2016 del 22 giugno 2017 consid. 4.3.1; sentenza del TAF A-3060/2015 e A-3113/2015 del 10 novembre 2015 consid. 4.1 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. [tra le tante] sentenza parziale e decisione incidentale del TAF A-550/2016 del 22 giugno 2017 consid. 4.3.3; sentenza del TAF A-3060/2015 e A-3113/2015 del 10 novembre 2015 consid. 4.3 con rinvii; BEUSCH/MAL-

LA, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [ed.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2<sup>a</sup> 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 allorché una società anonima fa una prestazione valutabile in denaro facilmente riconoscibile come tale dai partecipanti, senza tuttavia dichiarare e pagare spontaneamente l'imposta preventiva (cfr. citata sentenza del TAF A-3060/2015 e A-3113/2015 consid. 4.1 con rinvii). 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; citata sentenza parziale e decisione incidentale del TAF A-550/2016 consid. 4.3.7; citata sentenza del TAF A-3060/2015 e A-3113/2015 consid. 4.3.3 con rinvii; BEUSCH/MALLA, VStG-Kommentar, n. 56 ad « Vorbemerkungen zu Art. 61-67 »).

**6.1.2** 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. [tra le tante] sentenza del TAF A-3060/2015 e A-3113/2015 del 10 novembre 2015 consid. 4.3.1 con rinvii). Allorché 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. citata sentenza parziale e decisione incidentale del TAF A-550/2016 del 22 giugno 2017 consid. 4.4.2; citata sentenza del TAF A-3060/2015 e A-3113/2015 consid. 4.3.1 e 4.3.2 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. citata sentenza del TAF A-3060/2015 e A-3113/2015 consid. 4.3.2).

**6.2** In concreto, i crediti d'imposta preventiva concernono i periodi fiscali 2006, 2007 e 2008 in rapporto alle prestazioni valutabile in denaro nella forma di distribuzioni dissimulate di reddito effettuate dalla società ricorrente 2 al suo azionista maggioritario, il ricorrente 1, 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. 6.1.1 del presente giudizio). Benché dagli atti non risulti la data alla quale i bilanci erronei sono stati consegnati all'autorità inferiore dai ricorrenti (cfr. consid. 6.1.2 del presente giudizio), tenuto conto che già a partire dalla prima decisione d'imposizione del 26 settembre 2012 il termine di prescrizione di 7 anni è stato sospeso e lo è rimasto durante la procedura di reclamo dinanzi all'AFC e quella successiva di ricorso dinanzi allo scrivente Tribunale (cfr. DTF 143 IV 228 consid. 5.7; sentenza parziale e decisione incidentale del TAF A-550/2016 del 22 giugno 2017 consid. 4.3.7), si deve ritenere che il credito oggetto della ripresa fiscale non è a tutt'oggi ancora prescritto.

## 7.

In definitiva, lo scrivente Tribunale deve constatare che è a giusta ragione che l'autorità inferiore ha proceduto alla riscossione posticipata ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA dell'imposta preventiva dell'importo totale di 594'782.30 franchi, oltre accessori, nei confronti della società ricorrente 2, ritenendo il ricorrente 1 come solidalmente responsabile di detto importo fino a concorrenza dell'importo di 416'347.60 franchi, oltre accessori. Di riflesso, è altresì a giusta ragione che l'autorità inferiore ha rigettato in via definitiva l'opposizione al PE n. (...). In tali circostanze, la decisione impugnata va pertanto qui confermata e il ricorso – per quanto ricevibile (cfr. consid. 3.2.1, 3.2.2, 3.3.1 e 3.4 del presente giudizio) – respinto.

## 8.

**8.1** In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura qui fissate a 10'000 franchi andrebbero di principio poste in solido a carico dei ricorrenti qui parti integralmente soccombenti (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]). Poiché i ricorrenti sono tuttavia stati posti a beneficio dell'assistenza giudiziaria con il beneficio del gratuito patrocinio con decisione incidentale del 22 marzo 2017, in concreto gli stessi sono esonerati dal pagamento delle predette spese giudiziarie (cfr. art. 65 cpv. 1 PA).

**8.2** Vista la loro soccombenza, i ricorrenti non hanno 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 22 marzo 2017, l'avv. Fulvio Pezzati è stato designato quale avvocato d'ufficio dei ricorrenti, 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-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)

Nella misura in cui l'avv. Fulvio Pezzati non ha presentato una nota particolareggiata delle spese, l'indennità deve essere fissata dal Tribunale sulla sola base degli atti di causa (cfr. art. 14 cpv. 2 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-6903/2015 del 25 aprile 2016 consid. 10; A-5172/2014 dell'8 gennaio 2015 consid. 13.5). Tenuto conto dell'insieme delle circostanze della fattispecie, della complessità della vertenza, del lavoro effettivo e necessario svolto in qualità d'avvocato d'ufficio, si giustifica la concessione a quest'ultimo di un'indennità di gratuito patrocinio pari a 10'000 franchi.

Al riguardo, i ricorrenti sono resi attenti al fatto che, giusta l'art. 65 cpv. 4 PA, qualora essi dovessero ritornare a miglior fortuna, gli stessi saranno tenuti in solido a rimborsare al Tribunale la predetta indennità versata al loro avvocato d'ufficio (cfr. sentenze del TAF 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)*

**Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:**

**1.**

Per quanto ricevibile, il ricorso è respinto.

**2.**

Non si prelevano spese processuali.

**3.**

All'avv. Fulvio Pezzati (in qualità di avvocato d'ufficio) è concessa un'indennità di gratuito patrocinio pari a 10'000 franchi. Tale importo verrà versato dalla cassa del Tribunale, alla crescita in giudicato del presente giudizio.

I ricorrenti avranno l'obbligo di rimborsare in solido al Tribunale detta indennità qualora dovessero ritornare a miglior fortuna.

**4.**

Comunicazione a:

- ricorrenti (atto giudiziario)
- autorità inferiore (n. di rif. \*\*\*; atto giudiziario)

Il presidente del collegio:

La cancelliera:

Michael Beusch

Sara Pifferi

**Rimedi giuridici:**

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, 1000 Losanna 14, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione (art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 LTF). Gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione: