



---

Corte I  
A-2164/2019

## Sentenza del 3 agosto 2020

---

Composizione

Giudici Raphaël Gani (presidente del collegio),  
Marianne Ryter, Annie Rochat Pauchard,  
cancelliera Sara Pifferi.

---

Parti

**A.** \_\_\_\_\_,  
rappresentata dalla **B.** \_\_\_\_\_,  
ricorrente,

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 a garanzia limitata C.\_\_\_\_\_, con sede a X.\_\_\_\_\_, è stata costituita il 30 ottobre 2008. Il 6 dicembre 2010, essa è stata però posta in liquidazione ed iscritta a Registro di commercio quale C.\_\_\_\_\_ in liquidazione. A seguito della sospensione della procedura di fallimento per carenza di attivi decretata il 31 gennaio 2011 dalla Pretura del distretto di Y.\_\_\_\_\_ e in assenza di opposizione, il 13 luglio 2011 essa è poi stata radiata d'ufficio dal Registro di commercio (di seguito, per semplicità: C.\_\_\_\_\_). Secondo il Registro di commercio, il suo scopo sociale era:

« (...) ».

Di fatto, nel periodo dal 2009 al 2010, detta società si è invero però occupata della gestione del postribolo denominato « D.\_\_\_\_\_ », ubicato a X.\_\_\_\_\_, e meglio, della locazione di stanze a delle ragazze esercitanti la prostituzione (attività di affittacamere).

Sempre secondo il Registro di commercio, dalla costituzione fino alla sua cancellazione, l'unica socia risulta essere stata la società E.\_\_\_\_\_, con sede a Z.\_\_\_\_\_.

**B.**

Nel dicembre 2006 il signor A.\_\_\_\_\_ ha acquistato lo stabile ove è ubicato il postribolo « D.\_\_\_\_\_ ». Dal 2007 e fino alla sua chiusura definitiva in data 14 luglio 2012, a seguito di un intervento della sezione Tratta e sfruttamento esseri umani (TESEU) della Polizia cantonale e del Ministero pubblico del Cantone Ticino, il signor A.\_\_\_\_\_ si è occupato della gestione del bar e dell'attività di affittacamere di detto postribolo.

**C.**

Il 18 giugno 2008, dopo essere venuto a conoscenza che lo stabile « D.\_\_\_\_\_ » veniva utilizzato a fini di prostituzione, il Comune di X.\_\_\_\_\_ ha inviato ai responsabili dell'affittacamere una risoluzione municipale nella quale si intimava la cessazione dell'attività non conforme alla destinazione dell'immobile. Siccome il postribolo non ha dato alcun seguito a tale lettera, né alle altre inviate in seguito, il 30 giugno 2010 la sezione TESEU ha fatto irruzione nei locali del « D.\_\_\_\_\_ » sulla base di una procedura penale aperta dal Ministero pubblico cantonale. Il Ministero pubblico cantonale ha poi provveduto a denunciare la situazione all'ispettorato della Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino, la

quale a sua volta ha segnalato il caso alla Divisione affari penali e inchieste (DAPI) dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC).

#### **D.**

Il 19 settembre 2012, il Capo della DAPI ha autorizzato l'avvio di una procedura penale amministrativa nei confronti del signor A.\_\_\_\_\_ sospettato di aver sottratto l'imposta preventiva alla Confederazione (cfr. art. 61 lett. a della legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva [LIP, RS 642.21]), nonché di truffa fiscale (cfr. art. 14 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo [DPA, RS 313.0]), nell'ambito della gestione del postribolo « D.\_\_\_\_\_ », suddivisa in attività di affittacamere e in attività di bar, in qualità di amministratore di fatto e di principale azionista delle tre società – tra cui l'allora C.\_\_\_\_\_ – che si sono occupate di tale gestione nei periodi fiscali 2007-2010 (cfr. lettera di apertura dell'inchiesta penale del 19 settembre 2012 della DAPI [in: « 12. Allegati Processo verbale finale [rapporto DAPI] » dell'incarto prodotto su chiavetta USB dall'AFC]):

<b>Periodo</b>	<b>Affittacamere</b>	<b>Bar</b>
2007-2008	F._____	G._____
2009-2010	C._____	G._____

Più concretamente, il signor A.\_\_\_\_\_ era sospettato di aver incassato una parte della cifra d'affari conseguita da queste tre società nell'ambito della gestione del postribolo, prima che venisse da esse contabilizzata.

A seguito dell'apertura dell'inchiesta, la DAPI ha poi effettuato diverse perquisizioni, interrogato le persone coinvolte, messo sotto sequestro beni e raccolto le prove necessarie ad appurare tali sospetti.

#### **E.**

In data 21 novembre 2014, la DAPI ha intimato al signor A.\_\_\_\_\_ il processo verbale finale (di seguito: rapporto DAPI) relativo alla fattispecie nel quale ha riassunto le risultanze dell'inchiesta e le conclusioni alle quali è arrivata dopo aver analizzato l'apparato probatorio.

#### **F.**

Il 6 novembre 2015, sulla base delle risultanze dell'inchiesta della DAPI e in particolar modo del rapporto DAPI, l'AFC ha intimato al signor A.\_\_\_\_\_ un conteggio, mediante il quale essa ha proceduto nei suoi confronti ad una ripresa d'imposta preventiva per un importo totale di 206'833.55 franchi (= 35% di fr. 590'953), oltre accessori, in rapporto alle

prestazioni valutabili in denaro di 590'953 franchi che l'allora C.\_\_\_\_\_ gli avrebbe concesso nella forma di « distribuzioni dissimulate di utile » nei periodi fiscali 2009-2010, ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP, in combinato disposto con l'art. 20 cpv. 1 dell'ordinanza del 19 dicembre 1966 sull'imposta preventiva (OIPrev, RS 642.211). Detta società avrebbe infatti rinunciato a favore del signor A.\_\_\_\_\_ ad una parte degli utili di sua spettanza da lei conseguiti mediante l'attività di affittacamere del postribolo « D.\_\_\_\_\_ » gestita dal signor A.\_\_\_\_\_ in persona durante i periodi fiscali 2009-2010, omettendo altresì di contabilizzarla nei propri rendiconti. L'AFC non ha invece notificato un tale conteggio alla C.\_\_\_\_\_, la stessa essendo stata radiata dal Registro di commercio più di quattro anni prima.

Ciò nonostante, con scritto 7 dicembre 2015, la fiduciaria B.\_\_\_\_\_ ha comunque presentato opposizione avverso il predetto conteggio, in nome e per conto non solo del signor A.\_\_\_\_\_, ma anche della C.\_\_\_\_\_.

#### **G.**

Con decisione del 21 dicembre 2015, l'AFC ha confermato integralmente il conteggio emesso nei confronti del signor A.\_\_\_\_\_. Ancora una volta, l'AFC non ha invece emanato alcuna decisione nei confronti della C.\_\_\_\_\_, quest'ultima essendo stata radiata dal Registro di commercio.

#### **H.**

Avverso la predetta decisione, il 1° febbraio 2016 la fiduciaria B.\_\_\_\_\_ ha tuttavia inoltrato due reclami separati, ancora una volta in nome e per conto non solo del signor A.\_\_\_\_\_, ma anche della C.\_\_\_\_\_.

#### **I.**

Con decisione su reclamo del 21 marzo 2019, l'AFC ha confermato la sua precedente decisione 21 dicembre 2015 pronunciata nei confronti del signor A.\_\_\_\_\_, respingendo il reclamo di quest'ultimo. Nel contempo, tenuto conto dell'avvenuta radiazione della C.\_\_\_\_\_, l'AFC ha invece dichiarato il reclamo di detta società come privo d'oggetto.

#### **J.**

Avverso la predetta decisione su reclamo, la fiduciaria B.\_\_\_\_\_ ha inoltrato, sempre in nome e per conto della società C.\_\_\_\_\_ e del signor A.\_\_\_\_\_, un ricorso congiunto in data 6 maggio 2019 dinanzi al Tribunale amministrativo federale, postulandone l'annullamento. In sostanza, in detto ricorso viene contestata la ricostruzione della cifra d'affari della società, nonché la responsabilità e la solidarietà del signor A.\_\_\_\_\_ per

l'importo dovuto, in qualità di beneficiario delle prestazioni valutabili in denaro. Viene altresì sollevata la violazione del loro diritto di essere sentiti.

**K.**

Con sentenza parziale e decisione incidentale del 16 maggio 2019, il Tribunale amministrativo federale ha dichiarato come inammissibile il ricorso 6 maggio 2019 per quanto concerne la C. \_\_\_\_\_, quest'ultima essendo sprovvista della qualità di parte, in ragione della sua radiazione dal Registro di commercio in data 13 luglio 2011. Nel contempo, esso ha dichiarato come ammissibile il ricorso 6 maggio 2019 per quanto concerne il signor A. \_\_\_\_\_ (di seguito: ricorrente), precisando che la procedura sarebbe continuata solo nei confronti di quest'ultimo. Da ultimo, esso ha invitato il ricorrente a versare un anticipo equivalente alle presunte spese di procedura pari a 10'000 franchi.

**L.**

Avverso la predetta sentenza parziale e decisione incidentale, il ricorrente – sempre per il tramite della sua rappresentante – ha inoltrato ricorso 20 maggio 2019 dinanzi al Tribunale federale, contestando unicamente l'anticipo spese ivi richiesto, in quanto da lui considerato sproporzionato, nella misura in cui la causa A-2164/2019 sarebbe legata ad altre due cause parallele (A-2165/2019 e A-2153/2019), indicando altresì di trovarsi in stato d'indigenza.

Con decreto 2C\_476/2019 del 22 maggio 2019, il Tribunale federale ha poi trasmesso il predetto ricorso al Tribunale amministrativo federale per essere trattato quale domanda di riduzione dell'anticipo spese richiesto.

Con decisione incidentale del 6 giugno 2019, il Tribunale amministrativo federale ha accolto detta domanda e ridotto pertanto la richiesta di anticipo spese da 10'000 franchi a 3'500 franchi.

**M.**

Con risposta 5 settembre 2019, l'AFC (di seguito: autorità inferiore) ha postulato il rigetto del ricorso, prendendo posizione sulle censure sollevate dal ricorrente e riconfermandosi nella propria decisione.

**N.**

Con replica 28 ottobre 2019, il ricorrente ha preso posizione sulla risposta dell'autorità inferiore.

**O.**

Con duplica 2 dicembre 2019, l'autorità inferiore ha a sua volta preso posizione sulla replica del ricorrente.

**P.**

Ulteriori fatti e argomentazioni verranno ripresi, per quanto necessari, 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). 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.

**1.2** In merito alla ricevibilità del ricorso, qui interposto tempestivamente (cfr. art. 20 segg., art. 50 PA) e nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (cfr. art. 52 PA), occorre precisare quanto segue. Il ricorso in oggetto è stato inoltrato dalla fiduciaria B.\_\_\_\_\_, in nome e per conto non solo del qui ricorrente, ma anche della società C.\_\_\_\_\_ avverso la decisione su reclamo del 21 marzo 2019 dell'autorità inferiore. Con sentenza parziale e decisione incidentale del 16 maggio 2019 il Tribunale ha tuttavia dichiarato come inammissibile il suddetto ricorso per quanto concerne la società C.\_\_\_\_\_, quest'ultima essendo sprovvista della qualità di parte, in ragione della sua radiazione dal Registro di commercio in data 13 luglio 2011. La presente procedura di ricorso è dunque proseguita solo nei confronti del ricorrente, il cui ricorso è invece stato dichiarato ammissibile, la sua legittimazione ricorsuale essendo pacifica (cfr. art. 48 cpv. 1 PA). Nell'ambito del presente giudizio, il Tribunale entrerà pertanto nel merito del ricorso soltanto per quanto concerne il qui ricorrente.

## 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 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, 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 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.).

## 3.

Nel suo gravame, il ricorrente censura innanzitutto la violazione da parte dell'autorità inferiore del suo diritto di essere sentito, in quanto detta autorità gli avrebbe inspiegabilmente negato la possibilità di discutere di persona la ricostruzione della cifra d'affari della C. \_\_\_\_\_ e la sua proposta di decisione, così come postulato con scritto 7 dicembre 2015 (cfr. ricorso 6 maggio 2019, pag. 2 seg.). Ora, tale doglianza va qui esaminata prioritariamente dal Tribunale.

### 3.1

**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-5576/2018 del 5 dicembre 2019 consid. 3.1.1 con rinvii; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2<sup>a</sup> 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).

**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-5576/2018 del 5 dicembre 2019 consid. 3.1.3 con rinvii).



**3.2** Al riguardo, da un esame degli atti dell'incanto, il Tribunale osserva come, con scritto 7 maggio 2015 (cfr. atto n. 11 dell'inc. AFC), il ricorrente – per il tramite della sua rappresentante – abbia effettivamente postulato un incontro con l'autorità inferiore, al fine di discutere della ricostruzione della cifra d'affari della società C.\_\_\_\_\_ eseguita dalla DAPI. Nel contempo, esso ha presentato per iscritto le proprie osservazioni, indicando i motivi nonché secondo quali criteri detta ricostruzione andrebbe rettificata. Da un esame del conteggio emesso il 6 novembre 2015 (cfr. atto n. 10 dell'inc. AFC), risulta che l'autorità inferiore non si è però pronunciata né sulla richiesta d'incontro, né sulla richiesta di rettifica della ricostruzione della DAPI. A seguito di detto conteggio, con scritto 7 dicembre 2015 (cfr. atto n. 9 dell'inc. AFC), il ricorrente – sempre per il tramite della sua rappresentante – ha dunque rinnovato la richiesta d'incontro con l'autorità inferiore per discutere della ricostruzione della DAPI. Con decisione del 21 dicembre 2015 (cfr. atto n. 8 dell'inc. AFC, pag. 2), tale richiesta è stata allora formalmente respinta dall'autorità inferiore, a motivo che la stessa disponeva già di un incanto sufficientemente completo per statuire al riguardo. Ora, con reclamo 1° febbraio 2016 (cfr. atto n. 7 dell'inc. AFC), il ricorrente – sempre per il tramite della sua rappresentante – ha impugnato la predetta decisione, senza però sollevare alcuna violazione del suo diritto di essere sentito in rapporto al rifiuto d'incontro dell'autorità inferiore. Tale violazione non è neppure stata da lui censurata nel successivo scritto 20 dicembre 2018 (cfr. atto n. 3 dell'inc. AFC), ove esso – sempre per il tramite della sua rappresentante – si è di fatto limitato a sollecitare l'evazione del suo reclamo. È dunque solo dinanzi al Tribunale, che il ricorrente ha censurato la violazione del suo diritto di essere sentito (cfr. ricorso 6 maggio 2019, pag. 2).

Sennonché, detta censura non appare qui fondata. Il Tribunale ricorda infatti che il diritto di essere sentito non comporta per le parti il diritto di esprimersi oralmente, essendo sufficiente che le stesse possano far valere le loro ragioni per iscritto (cfr. consid. 3.1.1 del presente giudizio). Ora, da un esame degli atti, risulta chiaramente che il ricorrente ha avuto modo di contestare per iscritto la ricostruzione della DAPI, mediante scritto 7 maggio 2015 e mediante reclamo 1° febbraio 2016, indicando i motivi per i quali la stessa sarebbe sbagliata e gli elementi che, secondo lui, andrebbero presi in considerazione nella ricostruzione della cifra d'affari della società C.\_\_\_\_\_ (segnatamente il prezzo delle camere, il numero di ospiti, il periodo di attività, ecc.). A sua volta, l'autorità inferiore si è pronunciata al riguardo in maniera dettagliata con decisione su reclamo del 21 marzo 2019, indicando i motivi per cui non ha ritenuto quanto proposto dal ricorrente (cfr. decisione impugnata, consid. 4.1.2). In tale contesto, si deve

considerare che il suo diritto di essere sentito è stato sufficientemente rispettato dall'autorità inferiore, sicché non è ravvisabile alcuna sua violazione. Detta censura va pertanto qui respinta. Anche ad avere ancora dubbi – ciò che non è tuttavia qui il caso – dal momento che il ricorrente ha potuto nuovamente contestare la ricostruzione della DAPI in questa sede, che l'autorità inferiore ha preso nuovamente puntualmente posizione al riguardo e che il Tribunale avrà modo di esaminare a sua volta le sue censure, ogni eventuale violazione del suo diritto di essere sentito va in ogni caso considerata come qui sanata (cfr. consid. 3.1.2 del presente giudizio).

#### **4.**

Ciò posto, prima di proseguire nell'analisi del ricorso, il Tribunale deve preliminarmente sincerarsi altresì dell'eventuale prescrizione dei crediti d'imposta preventiva qui in oggetto.

#### **4.1**

**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; [tra le tante] sentenza del TAF A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 6; 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, la stessa va esaminata prioritariamente.

**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. DTF 143 IV 228 consid. 4.3; [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. DTF 143 IV 228 consid. 4.4; BEUSCH/MALLA, 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 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. 5.1; cfr. [tra le tante] sentenze 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; BEUSCH/MALLA, VStG-Kommentar, n. 56 ad « Vorbemerkungen zu Art. 61-67 »). Secondo la recente giurisprudenza del Tribunale federale, per procedura di opposizione ai sensi dell'art. 11 cpv. 3 DPA, va intesa la procedura che inizia con l'emanazione della decisione dell'autorità fiscale che riconosce il contribuente debitore del credito litigioso. La prescrizione dell'azione penale e, di conseguenza, del credito fiscale è dunque sospesa a partire da questo momento (cfr. art. 12 cpv. 4 DPA; DTF 143 IV 228 consid. 5.7).

**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. Allorquando una società 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. 4.5; 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] sentenza del TAF A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 6.1.2 con rinvii).

Qualora invece una società abbia omesso 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 OIPrev in combinato disposto con l'art. 699 cpv. 2 CO (società anonima), rispettivamente con l'art. 805 cpv. 2 CO (società a garanzia limitata). Più nel dettaglio, in virtù dell'art. 21 cpv. 1 OIPrev, ogni società anonima o società garanzia limitata svizzera (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 e dell'art. 805 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 – così come giustamente proposto dall'autorità inferiore (cfr. risposta 5 settembre 2019, pag. 5) – 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.

**4.2** In concreto, i crediti d'imposta preventiva oggetto della ripresa fiscale dell'autorità inferiore concernono i periodi fiscali 2009-2010 in rapporto a delle prestazioni valutabili in denaro nella forma di distribuzioni dissimulate di utile concesse dall'allora società C.\_\_\_\_\_ a persone ad essa vicine, ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP in combinato disposto con l'art. 20 cpv. 1 OIPrev, e meglio al qui ricorrente. 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). 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 dalla DAPI nel suo rapporto del 21 novembre 2014 (cfr. atto n. 12 dell'inc. AFC, punto n. 3.4.1) e dall'autorità inferiore nella propria risposta 5 settembre 2019 (cfr. citata risposta, pag. 4 seg.), nonché risultante altresì dall'incarto (cfr. allegati all'atto n. 12 dell'inc. AFC contenuti della cartella denominata « 12.Allegati Processo verbale finale [rapporto DAPI] » dell'inc. AFC [per semplicità, qui di seguito ogni allegato verrà designato come: allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC), i conti 2009 e 2010 della società C.\_\_\_\_\_ non sono mai stati da lei inviati all'AFC. Dalla ricostruzione effettuata dalla DAPI è poi risultato che detta società ha ommesso di contabilizzare i ricavi di sua spettanza, senza dichiarare né pagare spontaneamente l'imposta preventiva (cfr. atto n. 12 dell'inc. AFC,

punto n. 3.4.6). In tal caso, si deve considerare che il termine di prescrizione di 7 anni ha iniziato a decorrere all'indomani dei sei mesi e trenta giorni dopo la fine dell'esercizio durante il quale la società ha effettuato una prestazione valutabile in denaro soggetta all'imposta preventiva (cfr. consid. 4.1.3 del presente giudizio). Nel caso in esame, i conti 2009 della società avrebbero dovuto essere inviati all'autorità inferiore al più tardi entro il 30 luglio 2010, mentre quelli 2010 entro il 30 luglio 2011. Il termine di prescrizione di 7 anni è quindi iniziato a decorrere all'indomani di tale data, ossia in data 31 luglio 2010, rispettivamente in data 31 luglio 2011 e sarebbe giunto a scadenza in data 31 luglio 2017, rispettivamente in data 31 luglio 2018. Sennonché, tali termini sono stati validamente sospesi dall'autorità inferiore con decisione 21 dicembre 2015 e lo sono rimasti 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.

## 5.

Ciò appurato, il Tribunale deve ora occuparsi delle censure di merito sollevate dal ricorrente. A tal fine, preliminarmente, è qui doveroso precisare che l'oggetto del litigio e la fattispecie alla base della presente procedura (A-2164/2019) sono i medesimi di quelli alla base di due altre procedure parallele (A-2153/2019 e A-2165/2019). Per semplicità e maggiore chiarezza, qui di seguito il Tribunale esporrà dapprima il quadro generale, riprendendo quanto indicato dalle precedenti autorità nella decisione impugnata e nel rapporto DAPI del 14 novembre 2014.

Nel febbraio 2006, il ricorrente ha costituito la società G.\_\_\_\_\_, di cui è stato l'azionista maggioritario, nonché l'amministratore unico. Il 12 dicembre 2006, la signora H.\_\_\_\_\_ ha venduto alla I.\_\_\_\_\_ – società detenuta dal ricorrente – la particella n. (...) del Registro fondiario definitivo (RFD) del Comune di X.\_\_\_\_\_, sul quale è ubicato l'albergo-bar « D.\_\_\_\_\_ », invero un postribolo. Il bar fungeva da punto d'incontro tra le prostitute e i clienti, i quali venivano poi accompagnati e intrattenuti nelle camere soprastanti. Per poter usufruire delle camere, le ragazze pagavano una pigione (comprendente la cena) a chi gestiva l'attività. Nei periodi fiscali oggetto di esame da parte della DAPI (2007-2010), le tre seguenti società hanno gestito il postribolo, suddiviso in attività di affittacamere e in attività di bar:

Periodo	Affittacamere	Bar
2007-2008	F._____	G._____

2009-2010	C._____	G._____
-----------	---------	---------

La contabilità delle tre società era tenuta dalla fiduciaria B.\_\_\_\_\_, qui tra l'altro rappresentante del ricorrente. I ricavi delle società venivano contabilizzati con un'unica scrittura alla fine del mese. Come pezze giustificative venivano utilizzati gli scontrini di cassa (per quanto concerne il bar) e delle tabelle riassuntive stilate dal ricorrente sull'occupazione delle camere (per quanto riguarda l'affittacamere). Il ricorrente che gestiva tutta l'attività, avrebbe incassato parte del denaro prima che esso potesse essere contabilizzato nelle relative società.

Con tre decisioni su reclamo del 21 marzo 2019, l'autorità inferiore ha dunque provveduto a delle riprese d'imposta preventiva ex art. 12 cpv. 2 DPA in rapporto alle cifre d'affari che le predette tre società – tra cui la C.\_\_\_\_\_ – avrebbero realizzato nell'ambito della gestione del postribolo « D.\_\_\_\_\_ », ma omesso di contabilizzarle, versandole invece al loro azionista principale e amministratore di fatto, ovvero il qui ricorrente, nei periodi fiscali 2007-2010. Di fatto, si tratterebbe di 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. In concreto (A-2164/2019), la ripresa d'imposta preventiva è pari a 206'833.55 franchi, oltre accessori. La stessa essendo qui recisamente contestata dal ricorrente, ritenuto debitore di detto importo, per il Tribunale si tratterà essenzialmente di esaminare se è a giusto titolo che l'autorità inferiore ha proceduto nei suoi confronti a detta ripresa d'imposta preventiva, sulla base di quanto constatato dalla DAPI.

## 6.

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

**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).

**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 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-6214/2018 del 20 aprile 2020 consid. 2.4.1 con rinvii; A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 4.1.1; A-5444/2017 del 22 marzo 2018 consid. 2.4.1; A-5691/2015 del 28 settembre 2017 consid. 3.1.2 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] 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, *Traité TVA*, 2009, pag. 819 n. 60).

**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; sentenza del TF 2C\_91/2018 del 12 settembre 2019 consid. 3.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-6214/2018 del 20 aprile 2020 consid. 2.4.2 con rinvio; A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 4.1.2 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. ad esempio, sentenza del TF 2C\_91/2018 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] sentenze del TAF A-6214/2018 del 20 aprile 2020 consid. 2.4.4.1 con rinvii; A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 4.1.2; A-5444/2017 del 22 marzo 2018 consid. 2.4.4 con rinvii; A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 4.1.2).

**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 esigereb-



be da un terzo indipendente (cfr. DTF 119 Ib 116 consid. 2; 113 Ib 23 consid. 2d; sentenze del TF 2C\_91/2018 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-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 4.1.3; A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 4.1.3).

**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; 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-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 4.1.4; A-5444/2017 del 22 marzo 2018 consid. 2.6 con rinvii; A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 4.1.4).

**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, ovvero 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] sentenze del TAF A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 4.2; A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 4.2 con rinvii).

## **6.4**

**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] sentenze del TAF A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 4.3.1; A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 4.3.1; A-5691/2015 del 28 settembre 2017 consid. 3.2.1 con rinvii).

**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. 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; sentenza del TF 2C\_91/2018 del 12 settembre 2019 consid. 3.3; DTAF 2011/45 consid. 4.3.2.2 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-6214/2018 del 20 aprile 2020 consid. 1.6.3 seg. con rinvii; A-5691/2015 del 28 settembre 2017 consid. 3.2.2 con rinvii). La controprova è apportata, allorquando 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-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 4.3.2; A-5444/2017 del 22 marzo 2018 consid. 2.7.3 con rinvii; A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 4.3.2).

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).

**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] sentenze del TAF A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 4.3.3; 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-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 4.3.3; A-5444/2017 del 22 marzo 2018 consid. 2.7.4 con rinvii; A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 4.3.3).

## **6.5**

**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; sentenze del TAF A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 4.4.1; 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-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 4.4.1; A-351/2014 del 10 luglio 2014 consid. 4.3.4 con rinvii [tassazione d'ufficio in materia IVA]).

**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 (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. parimenti sentenze del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 5.5; 2C\_502/2008 del 18 dicembre 2008 consid. 4.2; sentenza del TAF A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 4.4.2).

**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]; sentenze del TAF A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 4.5; A-3060/2015 e A-3113/2015 del 10 novembre 2015 consid. 3.3 con rinvii).

## **6.7**

**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. sentenze del TAF A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 4.6.1; A-3060/2015 e A-3113/2015 del 10 novembre 2015 consid. 4.1 con rinvii).

**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 (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 (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 4.6.2).

## 7.

Stabiliti i principi applicabili, per poter verificare la fondatezza della ripresa d'imposta preventiva in oggetto, il Tribunale deve dapprima determinare se per i periodi fiscali dal 2009 al 2010 l'autorità inferiore poteva ritenere nei confronti della società C.\_\_\_\_\_ 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, sulla base di quanto constatato dalla DAPI (cfr. consid. 6.4.2 del presente giudizio).

### 7.1

**7.1.1** Nella decisione impugnata, sulla base di quanto risultante dall'inchiesta penale della DAPI e in particolar modo dal rapporto DAPI del 21 novembre 2014 (cfr. atto n. 12 dell'inc. AFC), l'autorità inferiore ha ritenuto nei confronti della C.\_\_\_\_\_ la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro nella forma di « distribuzioni dissimulate di utile » al proprio azionista principale e amministratore di fatto, ovvero il ricorrente. La società avrebbe infatti rinunciato a favore del ricorrente ad una parte degli utili di sua spettanza, da lei conseguiti mediante l'attività di affittacamere del postribolo « D.\_\_\_\_\_ » gestita dallo stesso ricorrente durante i periodi fiscali 2009-2010, omettendo altresì di contabilizzarla nei propri rendiconti (cfr. decisione impugnata, consid. 4).

**7.1.2** Più nel dettaglio, la DAPI ha dapprima constatato che la C. \_\_\_\_\_ non avrebbe mai depositato né i conti annuali né le dichiarazioni fiscali durante il suo periodo di attività. Di stesso avviso, al riguardo l'autorità inferiore ha precisato di aver sequestrato presso la fiduciaria B. \_\_\_\_\_ – rappresentante del ricorrente e fiduciaria che si sarebbe occupata della contabilità delle società legate al postribolo « D. \_\_\_\_\_ » – le schede contabili provvisorie dell'anno 2009, sulle quali però sarebbero stati riportati solo i costi e nessun ricavo. Per l'anno 2010, invece, essa non avrebbe ritrovato alcuna pezza contabile. Ora, vista la totale assenza di una contabilità che riportasse gli introiti della società, la DAPI ha dunque dovuto procedere alla ricostruzione della sua cifra d'affari sulla base dei documenti e degli elementi probatori raccolti in sede di inchiesta, in modo che si avvicinasse il più possibile alla realtà. Più concretamente, la DAPI ha ricostruito la cifra d'affari nel modo seguente: essa ha dapprima stabilito il prezzo delle camere, il numero delle ragazze presenti per notte e il periodo effettivo di attività della società. Essa ha poi moltiplicato i vari elementi tra di loro per ottenere la cifra d'affari effettiva conseguita dalla C. \_\_\_\_\_ durante i periodi fiscali 2009-2010 (cfr. decisione impugnata, consid. 4.1.1).

Per quanto riguarda la definizione del prezzo delle camere, la DAPI ha preso in considerazione la media aritmetica tra quanto dichiarato dal ricorrente – di fatto, unico gerente e responsabile del « D. \_\_\_\_\_ » – e quanto dichiarato dagli altri testimoni coinvolti nella vicenda, durante i vari interrogatori tenutosi tra il 2010 e il 2013, così come qui riassunto:

<b>Interrogatorio</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Ricorrente 01.07.2010	fr. 120	fr. 150
Ricorrente 07.07.2010	fr. 150	fr. 150
Ricorrente 23.03.2010	fr. 100	fr. 100
Ricorrente 05.12.2012	fr. 140	n/n
Ricorrente 19.06.2013	fr. 100	fr. 100
H. _____ 02.07.2010	fr. 150	fr. 150
J. _____ 05.07.2010	fr. 150	fr. 150
K. _____ 06.02.2013	fr. 117.5	fr. 117.5
K. _____ 09.06.2013	fr. 140	fr. 140
<b>Media</b>	<b>fr. 129.70</b>	<b>fr. 132.20</b>

Essa ha dunque tenuto conto di un prezzo medio di 129.70 franchi per il 2009 e di 132.20 franchi per il 2010.

Per ricostruire il numero di ragazze che hanno soggiornato al « D. \_\_\_\_\_ », non avendo a disposizione alcuna registrazione contabile dei ricavi e considerando come inaffidabili le notifiche all'Ente del turismo della C. \_\_\_\_\_, la DAPI si è basata sulla media aritmetica tra quanto dichiarato dal ricorrente e quanto constatato dalla Polizia cantonale durante le retate:

	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Ricorrente 01.07.2010	7.5	7.5
Ricorrente 07.07.2010	7.5	7.5
Ricorrente 05.12.2012	7.5	7.5
Raid 18.02.2009	7	
Raid 19.08.2009	11	
Raid 16.12.2009	13	
Raid 30.06.2010		12
<b>Media</b>	<b>9</b>	<b>8</b>

Il numero medio di ragazze è dunque stato fissato a 9 per il 2009 e a 8 per il 2010.

Per quanto riguarda il periodo di attività del postribolo, la DAPI ha preso in considerazione la chiusura forzata del locale. A seguito dell'apertura dell'inchiesta penale nei confronti del ricorrente e dell'intervento della TESEU, il locale sarebbe infatti stato chiuso e posto sotto sigilli di Polizia e il responsabile arrestato. Il postribolo sarebbe poi stato dissequestrato il 21 ottobre 2010 e la sua attività sarebbe ripresa invariata. Per questo motivo, la DAPI ha tolto dal computo dell'attività della C. \_\_\_\_\_ per il 2010 il periodo dal 1° luglio al 21 ottobre 2010. Essa ha dunque fissato i giorni di attività a 360 per il 2009 e a 248 per il 2010.

Moltiplicando tra di loro i tre elementi del calcolo così ottenuti – ovvero, il prezzo della camera (fr. 129.70 per il 2009; fr 132.20 per il 2010), il numero di ragazze (9 per il 2009; 8 per il 2010) e il periodo di attività (360 per il 2009; 248 per il 2010) – essa ha poi ottenuto la cifra d'affari effettiva della C. \_\_\_\_\_ per il 2009 e il 2010:

<b>2009</b>	fr. 129.70 x 9 x 360 = fr. 420'228
<b>2010</b>	fr. 132.20 x 8 x 248 = fr. 262'285

Dalla cifra d'affari così ricostruita, la DAPI ha poi dedotto i ricavi contabilizzati dalla società G. \_\_\_\_\_ come « ricavi vitto ragazze », ch'essa non



ha preso in considerazione presso detta società che gestiva il bar connesso all'attività di affittacamere della C. \_\_\_\_\_:

	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Cifra d'affari C. _____ ricostruita	fr. 420'228	fr. 262'285
Cifra d'affari G. _____ contabilizzata	fr. 62'280	fr. 29'280
<b>Cifra d'affari sottratta</b>	<b>fr. 357'948</b>	<b>fr. 233'005</b>

La cifra d'affari totale non contabilizzata dalla C. \_\_\_\_\_ è stata quindi fissata a 590'953 franchi (= fr. 357'948 + fr. 233'005) e qualificata di prestazioni valutabili in denaro effettuate da quest'ultima senza ottenere un'adeguata controprestazione. Detta ricostruzione è stata ripresa integralmente dall'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, consid. 4.1).

**7.1.3** Tenuto conto della posizione particolare del ricorrente in seno alla società C. \_\_\_\_\_ – per sua stessa ammissione, azionista maggioritario della società G. \_\_\_\_\_ che possiede lo stabile « D. \_\_\_\_\_ », nonché amministratore di fatto delle tre società che hanno gestito detto postribolo, tra cui la C. \_\_\_\_\_ – e del suo ruolo principale quale unico gestore nell'attività di affittacamere, di cui conservava i relativi ricavi, l'autorità inferiore ha poi ritenuto che era lecito ritenerlo quale beneficiario dei ricavi non contabilizzati. Tali prestazioni non sarebbero state accordate alle medesime condizioni ad un terzo. Infine, la mancata contabilizzazione da parte della società dei ricavi per quasi 600'000 franchi, non trovando alcuna giustificazione economica, avrebbe un carattere talmente insolito che difficilmente avrebbe potuto passare inosservato ai suoi organi (cfr. decisione impugnata, consid. 4.2).

## **7.2**

**7.2.1** Visti gli atti dell'incarto – in particolar modo il rapporto DAPI del 21 novembre 2014 (cfr. atto n. 12 dell'inc. AFC) e i relativi allegati, ovvero: i vari processi verbali d'interrogatorio (di seguito: PVI) del ricorrente nonché delle parti sentite al riguardo, come pure gli atti dell'Ente del turismo W. \_\_\_\_\_, ecc. (cfr. allegati all'atto n. 12 dell'inc. AFC) – 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.

**7.2.2** Più nel dettaglio, il Tribunale osserva innanzitutto come nel caso della società C. \_\_\_\_\_ la sua contabilità sia effettivamente totalmente assente. Così come già rilevato nel contesto dell'esame della prescrizione dei crediti fiscali (cfr. consid. 4.2 del presente giudizio), il Tribunale non può infatti che ribadire come detta società non abbia di fatto mai depositato né i conti

annuali né le dichiarazioni fiscali durante il suo periodo di attività (cfr. atto n. 12 dell'inc. AFC, punto n. 3.4.1). Ciò puntualizzato, agli atti non vi è poi alcuna traccia di un qualsiasi giustificativo/fattura concernente i pagamenti delle stanze da parte delle prostitute. In tali circostanze, 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 dette cifre d'affari della C.\_\_\_\_\_ (cfr. consid. 6.5.1 del presente giudizio).

Ora, la ricostruzione delle cifre d'affari della DAPI e dell'autorità inferiore – così come appena esposta poc'anzi (cfr. consid. 7.1.2 del presente giudizio) – appare qui convincente. Al fine di evitare inutili ripetizioni, l'analisi dettagliata degli elementi di base utilizzati per la suddetta ricostruzione verrà esposta dal Tribunale nell'ambito dell'esame delle censure del ricorrente (cfr. consid. 8 del presente giudizio, a cui si rinviano le parti). Per quanto qui necessario, il Tribunale osserva come la ricostruzione della cifra d'affari conseguita dalla C.\_\_\_\_\_ nei periodi fiscali 2009-2010 sulla base del numero medio di ragazze (9 per il 2009 e 8 per il 2010), del prezzo medio per notte (fr. 129.70 per il 2009 e fr. 132.20 per il 2010) e del periodo di occupazione medio (360 giorni per il 2009, 248 giorni per il 2010) risulti appropriata e fondata sulla documentazione agli atti (testimonianze e controlli di polizia). Sia l'autorità inferiore nella propria decisione, che la DAPI nel proprio rapporto, spiegano ogni tappa del calcolo alla base della predetta ricostruzione, nonché i motivi per cui esse hanno preso in considerazione determinati elementi di base per il calcolo (prezzo camera e numero di ragazze, periodo di occupazione delle camere, ecc.), scartandone altri considerati inattendibili (dati dell'Ente del turismo del W.\_\_\_\_\_, dati forniti dal ricorrente successivamente alle prime dichiarazioni, ecc.). Una volta ricostruita la cifra d'affari, è poi a giusto titolo che la DAPI e l'autorità inferiore hanno dedotto i ricavi contabilizzati dalla società G.\_\_\_\_\_ – attuale G.\_\_\_\_\_ in liquidazione, società radiata il 16 novembre 2017 dal Registro di commercio – in rapporto all'affittacamere, quest'ultima essendosi invero occupata solo del bar. In tali circostanze, si deve ritenere che è a giusta ragione che la DAPI e l'autorità inferiore hanno ritenuto la sussistenza di ricavi non contabilizzati, senza alcuna giustificazione economica. Si deve dunque considerare come adempiuta la prima condizione alla base della sussistenza di prestazioni valutabili in denaro (cfr. consid. 6.2.1 del presente giudizio).

**7.2.3** Ciò posto, dagli atti risulta poi chiaramente che era il ricorrente ad occuparsi personalmente dell'attività di affittacamere del « D.\_\_\_\_\_ » e ad incassare i ricavi, sicché egli era l'unico ad avere un influsso diretto sia sugli investimenti che sull'utilizzo dei ricavi. Prova di ciò è data dallo stesso

ricorrente, il quale ha ammesso a più riprese non solo di essere l'azionista maggioritario della società G.\_\_\_\_\_, proprietaria dello stabile ove è ubicato lo stabile « D.\_\_\_\_\_ », ma anche l'amministratore di fatto delle tre società – tra cui la C.\_\_\_\_\_ – connesse alle attività di detto postribolo (cfr. ad esempio: PVI ricorrente del 7 luglio 2012, pag. 2 seg. [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]; PVI ricorrente 15 marzo 2012, pag. 2 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]). Non si può pertanto che ritenere che era proprio il ricorrente, quale persona vicina alla C.\_\_\_\_\_, ad essere il beneficiario dei predetti ricavi. Tali prestazioni non sarebbero di certo state accordate alle medesime condizioni ad un terzo. La situazione ha poi un carattere talmente insolito, che gli organi della società non potevano non notarla. In tali circostanze, si devono dunque considerare come adempiute pure la seconda e la terza condizione alla base la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro (cfr. consid. 6.2.1 del presente giudizio).

**7.2.4** Visto quanto precede, il Tribunale è di avviso che sia a giusto titolo che la DAPI e l'autorità inferiore hanno ritenuto nel caso della C.\_\_\_\_\_ la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro nella forma di distribuzioni dissimulate di utile al ricorrente, 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. 6.2.1 seg. del presente giudizio).

## **8.**

**8.1** Ciò constatato, occorre ora verificare se il ricorrente è stato in grado di apportare la controprova secondo cui non sussisterebbero invero delle prestazioni valutabili in denaro (cfr. consid. 6.4.2 del presente giudizio).

A tal proposito, va qui precisato che sia dinanzi all'autorità inferiore che dinanzi allo scrivente Tribunale, il ricorrente si è limitato a contestare la ricostruzione della cifra d'affari della C.\_\_\_\_\_ operata dalla DAPI, e meglio gli elementi di base del calcolo (il prezzo della camera per ragazza a notte, il numero di ragazze e il periodo di occupazione delle stanze, ecc.), negando in via generica la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro. Esso non ha invece contestato di essere stato azionista maggioritario e amministratore di fatto della C.\_\_\_\_\_ e delle altre due società, nonché colui che ha gestito personalmente il postribolo « D.\_\_\_\_\_ » e che ha incassato i relativi ricavi, sicché tali elementi vanno considerati appurati. In tale frangente, per il Tribunale si tratta essenzialmente di verificare la correttezza della ricostruzione della cifra d'affari, tenuto conto delle censure del ricorrente. A tal fine, per maggiore comprensione, qui di seguito il Tribunale tratterà separatamente ogni elemento del calcolo da lui contestato.

## 8.2

**8.2.1** Ora, per quanto attiene alla contabilità della C. \_\_\_\_\_, il ricorrente sottolinea che invero non si potrebbe parlare di omissioni nelle registrazioni contabili. Al momento dell'intervento della DAPI, la C. \_\_\_\_\_ non avrebbe infatti ancora presentato le dichiarazioni fiscali e quindi neanche depositato i bilanci 2009 e 2010, poiché non ancora allestita debitamente. I bilanci della società sarebbero stati infatti ancora provvisori, in attesa di essere completati mediante i dati riassuntivi relativi ai ricavi, non ancora in suo possesso. A mente del ricorrente, la cifra d'affari della società andrebbe ricostruita sulla base degli annunci all'Ente del turismo e sarebbe pari a 127'000 franchi per il 2009 e pari a 60'000 franchi per il 2010. Da dette cifre d'affari andrebbero poi dedotti i costi d'esercizio pari a 100'000 franchi per il 2009 e pari a 80'000 franchi per il 2010, così come risultanti dagli allegati 1 e 2 da lui prodotti con il ricorso (cfr. ricorso 6 maggio 2019, pagg. 1-3).

**8.2.2** Sennonché, quanto indicato dal ricorrente non può essere qui seguito. Come già rilevato in precedenza dal Tribunale (cfr. consid. 4.2 e 7.2.2 del presente giudizio), da un esame degli atti dell'incarto non risulta infatti che la C. \_\_\_\_\_ abbia mai formalmente depositato i propri conti annuali, così come prescritto dall'art. 21 cpv. 1 OIPrev. Da quanto indicato dalla stessa autorità inferiore dinanzi al Tribunale (cfr. risposta 5 settembre 2019, pag. 2 seg.) non risulta neppure che tali conti siano mai stati depositati dinanzi all'autorità inferiore e/o alla DAPI, nell'ambito dell'inchiesta penale. In sede di reclamo, il ricorrente si era infatti limitato ad indicare che dalla ricostruzione della DAPI andavano dedotti i costi d'esercizio della C. \_\_\_\_\_, nonché la cifra d'affari così come risultante dalle notifiche all'Ente del turismo, senza tuttavia produrre una copia dei conti annuali (cfr. reclamo 1° febbraio 2016 di cui all'atto n. 7 dell'inc. AFC). È infatti solo in sede ricorsuale ch'egli contesta per la prima volta la sussistenza di omissioni nelle registrazioni contabili della società. Se è vero che la fiduciaria B. \_\_\_\_\_ era incaricata di allestire i conti della C. \_\_\_\_\_, tuttavia nel corso dell'inchiesta penale hanno potuto essere sequestrare unicamente le schede contabili provvisorie per l'anno 2009 di detta società, nelle quali erano però stati riportati unicamente i costi e nessun ricavo. Per l'anno 2010, non è invece stata ritrovata alcuna pezza contabile. In tali circostanze, vista altresì la totale assenza di un qualsiasi giustificativo circa i ricavi conseguiti con l'attività di affittacamere, il Tribunale ribadisce che la DAPI e l'autorità inferiore erano chiaramente legittimate a procedere ad una ricostruzione della cifra d'affari della C. \_\_\_\_\_, procedendo ad una sua stima (cfr. consid. 6.5.1 del presente giudizio). Ora, anche ammettendo che di fatto la C. \_\_\_\_\_ fosse in possesso solo di conti provvisori, non si vede per quale motivo gli stessi non siano stati prodotti all'epoca della

ricostruzione della cifra d'affari, con le dovute spiegazioni del caso. Omettendo di produrre tali atti a suo tempo, la società e il ricorrente hanno chiaramente violato il loro obbligo di collaborare (cfr. art. 39 LIP; consid. 6.4.3 seg. del presente giudizio), sicché non può ora validamente contestare la necessità di ricorrere ad una ricostruzione della cifra d'affari della C.\_\_\_\_\_. Ciò posto, in assenza dei relativi giustificativi, non vi è poi alcuna ragione di ritenere che invero detta società avrebbe conseguito le seguenti cifra d'affari in rapporto all'attività di affittacamere: 127'000 franchi per il 2009 e 60'000 franchi per il 2010. Del resto, neppure da un esame degli allegati 1 e 2 prodotti dal ricorrente – e meglio, due documenti riportanti i costi d'esercizio della C.\_\_\_\_\_ e gli estratti del conto contabile per gli anni 2009/2010 – risulta alcuna traccia delle cifre d'affari conseguite da quest'ultima in rapporto all'affittacamere. In tale contesto, le notifiche all'Ente del turismo (cfr. Pernottamenti 2009 e 2010 [cfr. allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]) non sono in ogni caso attendibili e non si vede come le stesse potrebbero servire da base per la ricostruzione della cifra d'affari della società, dal momento che non rispecchiano la realtà: di fatto, come si vedrà nel proseguo (cfr. consid. 8.3-8.5 del presente giudizio), il numero di ragazze notificato all'Ente del turismo è ben diverso da quello effettivo, così come il prezzo della stanza e il periodo di occupazione del postribolo. Per quanto attiene poi alla richiesta di deduzione degli asseriti costi di esercizio pari a 100'000 franchi per il 2009 e pari a 80'000 franchi per il 2010, vale lo stesso discorso: in assenza dei necessari giustificativi a comprova di tali costi, il Tribunale non intravede infatti alcun valido motivo per tenerne conto e dedurli dalla cifra d'affari ricostruita dalla DAPI. Su questo punto, il ricorso va pertanto respinto.

### **8.3**

**8.3.1** Ciò posto, in merito al prezzo della camera, il ricorrente sottolinea che quanto da lui indicato durante i vari interrogatori corrisponderebbe alla tariffa base giornaliera, raramente applicata come tale. In tali occasioni, esso avrebbe dimenticato di precisare che nei periodi di magra, lo stesso sarebbe stato obbligato a concedere degli sconti. Esso sostiene infatti che l'ubicazione del « D.\_\_\_\_\_ » e la sua grandezza non potrebbe essere confrontata con altri ben più noti postriboli come « L.\_\_\_\_\_ » o « M.\_\_\_\_\_ ». Per promuovere l'attività, il « D.\_\_\_\_\_ » avrebbe dovuto quindi offrire dei prezzi delle camere più vantaggiosi, concedendo degli sconti sulla tariffa di 150 franchi, composta da 110 franchi per la camera e 40 franchi per il vitto e le consumazioni delle ragazze. A comprova di ciò, esso rinvia ai PVI di sette ragazze da esso prodotti dinanzi all'autorità inferiore, dai quali si evincerebbe che i prezzi applicati realmente erano di 30 franchi, 50 franchi, 60 franchi e che in alcuni casi le ragazze avrebbero

anche soggiornato gratuitamente. Il fatto che le ragazze, per paura, non abbiano affermato di esercitare la prostituzione, non inficerebbe la validità delle loro dichiarazioni. Il ricorrente ritiene in ogni caso che un valore di circa 40 franchi per il vitto delle ragazze andrebbe dedotto dalla tariffa media. Tale ricavo essendo di pertinenza dell'attività del bar, andrebbe infatti attribuito alla società G.\_\_\_\_\_ che si sarebbe occupata della sua gestione (cfr. ricorso 6 maggio 2019, pag. 3 seg.).

**8.3.2** Al riguardo, il Tribunale constata, così come giustamente già rilevato dall'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, consid. 4.1.2), che da un esame dei vari interrogatori effettuati dal Ministero pubblico e la Polizia cantonale emerge che il ricorrente – si ricorda unico responsabile del « D.\_\_\_\_\_ » e persona riconducibile alle società che hanno gestito l'attività di affittacamere e il bar di detto postribolo – ha dichiarato a più riprese nel 2010 che il prezzo giornaliero della camera per ragazza era di 150 franchi (cfr. ad esempio, PVI ricorrente del 1° luglio 2010, pag. 2 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]; PVI ricorrente del 5 luglio 2010, pag. 3 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]; PVI ricorrente del 7 luglio 2010, pag. 3 seg. [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]). Nel 2012 egli ha poi dichiarato che il prezzo giornaliero sarebbe stato di soli 110 franchi (cfr. PVI ricorrente del 23 marzo 2012, pag. 2 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]).

Questa linea di prezzi è stata confermata dagli altri testimoni coinvolti nella faccenda. Ciò è segnatamente il caso del signor J.\_\_\_\_\_ che ha lavorato presso il bar « D.\_\_\_\_\_ », occupandosi talvolta anche della parte affittacamere, incassando i soldi e dando le chiavi alle ragazze, il quale ha dichiarato che il prezzo era di 150 franchi (cfr. PVI J.\_\_\_\_\_ del 5 luglio 2010, pag. 4 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]). Pure la precedente proprietaria del postribolo fino alla vendita al ricorrente nel 2007, la signora H.\_\_\_\_\_, ha dichiarato che il prezzo della camera era di 150 franchi (= fr. 110 per la camera + fr. 40 per la cena) e che verosimilmente è rimasto tale (cfr. PVI F.\_\_\_\_\_ del 2 luglio 2010, pag. 7 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]). Lo stesso ricorrente ha poi dichiarato che era stata proprio la signora H.\_\_\_\_\_ ad istruirlo in merito al modo di procedere e ai prezzi, confermando il prezzo di 150 franchi (cfr. PVI del ricorrente del 7 luglio 2010, pag. 4 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]). A sua volta, il signor K.\_\_\_\_\_, impiegato della B.\_\_\_\_\_ che si occupava di stendere la contabilità delle società legate al D.\_\_\_\_\_, ha dichiarato che il prezzo variava tra i 100 franchi e i 130 franchi (cfr. PVI K.\_\_\_\_\_ del 19 giugno 2013, pag. 7 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]), confermando in un secondo tempo che il prezzo variava tra i 100-130/140 franchi (cfr. PVI K.\_\_\_\_\_ del 9 giugno 2013, pag. 4 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]).

Poiché il ricorrente, dinanzi all'autorità fiscale, in occasione dell'interrogatorio conclusivo del 19 giugno 2013, ha confermato la base 150 franchi solo per quanto riguarda il primo periodo di attività gestito dalla H. \_\_\_\_\_, ma contestato i dati riguardo alla C. \_\_\_\_\_, indicando che invero il prezzo della camera sarebbe stato di 100 franchi (cfr. PVI ricorrente del 19 giugno 2013, pag. 4 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]), la DAPI ha poi preso in considerazione la media aritmetica risultante dal confronto dei vari prezzi asseriti da tutte le parti in causa, così come spiegato dall'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, consid. 4.1.2) ed esposto dal Tribunale nella tabella riassuntiva al consid. 7.1.2 del presente giudizio, a cui si rinviano le parti per i dettagli.

Tale modo di procedere appare qui corretto, nella misura in cui tiene conto di tutte le dichiarazioni agli atti. In tali circostanze, il prezzo medio di 129.70 franchi per il 2009 e di 132.20 franchi per il 2010 ritenuti dalla DAPI e dall'autorità inferiore appaiono qui più che plausibili.

**8.3.3** Ora, da un esame degli estratti dei PVI di sette ragazze prodotti dal ricorrente dinanzi all'autorità inferiore in data 7 maggio 2015 (cfr. allegati n. 1-7 all'atto n. 11 dell'inc. AFC), ai cui esso fa riferimento nel suo ricorso, il Tribunale constata fin da subito che gli stessi sono stati effettuati tra il 9 e il 15 marzo 2012. Le dichiarazioni delle ragazze non si riferiscono dunque ai periodi fiscali 2009-2010 qui in esame, bensì al 2012, sicché già per questo non possono essere in ogni caso presi in considerazione. Ma vi è di più. Le dichiarazioni delle ragazze – che come detto concernono il periodo fiscale 2012 e sono dunque fuori luogo – non sono univoche e non possono essere ritenute attendibili, così come giustamente evidenziato dall'autorità inferiore, di cui si riportano le constatazioni (cfr. decisione impugnata, consid. 4.1.2):

- due dicono di non pagare nulla. Secondo una di loro, però, bisognerebbe far sì che il cliente effettui una consumazione al bar (costo di una consumazione fr. 50 al giorno);
- tre sostengono di pagare una pigione di 50 franchi al giorno;
- una dice che il ricorrente le fa pagare 60 franchi al giorno, ma solo se ha avuto clienti. Se no, no chiede nulla;
- una sostiene di pagare 30 franchi al giorno.

La maggior parte delle ragazze (5 su 7) dice di non esercitare la prostituzione e nessuna ha mai firmato un contratto con il ricorrente o possiede delle ricevute di pagamento riguardanti l'affitto delle camere. Può darsi che il prezzo delle camere sia variato nel 2012. Tuttavia – a prescindere dalle

ragioni per cui esse hanno dichiarato non esercitare la prostituzione – le dichiarazioni delle ragazze del 2012, così discordanti tra di loro, non possono di certo essere trasposte ai periodi fiscali precedenti e dunque ai periodi fiscali 2009-2010 qui in esame. Si deve pertanto ritenere che è a giusta ragione che l'autorità inferiore e la DAPI non ne hanno tenuto conto.

**8.3.4** Alla luce di quanto precede, il prezzo asserito dal ricorrente in sede ricorsuale – di fatto, lo stesso sostenuto dinanzi all'autorità inferiore in sede di reclamo – non può essere qui condiviso dal Tribunale, in quanto chiaramente inattendibile. Non si vede in particolare come egli possa ora smentire quanto da lui dichiarato a più riprese nel 2010 e nel 2013. Tale atteggiamento appare infatti alquanto contraddittorio. Il prezzo da lui indicato non è peraltro corroborato dalla necessaria documentazione giustificativa, lo stesso non avendo prodotto alcuna fattura o ricevuta di pagamento a sostegno di tale tesi. Ora, non vi è chi non veda come tale modo di agire miri invero a ridurre l'importo della ripresa d'imposta preventiva in oggetto.

**8.3.5** Neppure la richiesta di dedurre dal prezzo della camera i 40 franchi di vitto e attribuirli alla società G. \_\_\_\_\_ può poi trovare qui accoglimento. Come spiegato dall'autorità inferiore e risultante anche dalle dichiarazioni del ricorrente e della signora H. \_\_\_\_\_ (cfr. al riguardo, consid. 8.2.2 del presente giudizio), il prezzo della camera comprende infatti sia il vitto che l'alloggio. Per tale motivo, il Tribunale ritiene che è a giusta ragione che i 40 franchi di vitto sono stati attribuiti alla C. \_\_\_\_\_ e dedotti dalla cifra d'affari della G. \_\_\_\_\_. Ciò sancito, non va dimenticato che, in assenza dei giustificativi, la ricostruzione della cifra d'affari si fonda su una stima. Ora, come visto, i motivi che hanno portato la DAPI e l'autorità inferiore a tenere conto del vitto di 40 franchi nel prezzo della camera e attribuirlo alle società che si sono occupate dell'affittacamere, appaiono qui convincenti. In tali circostanze, il Tribunale non intravede alcun valido motivo per discostarsene e modificare il calcolo nel senso auspicato dal ricorrente.

**8.3.6** In definitiva, si deve ritenere che nulla agli atti permette di ritenere che il prezzo per camera a notte fosse inferiore ai 129.70 franchi per il 2009 e a 132.20 franchi per il 2010 ritenuti dalla DAPI e dall'autorità inferiore. È dunque a giusta ragione che dette autorità hanno preso in considerazione questi prezzi medi. Tali dati vanno dunque qui confermati.

## **8.4**

**8.4.1** Per quanto attiene al numero delle ragazze, il ricorrente ritiene che gli annunci presentati all'Ente del turismo dovrebbero servire da base per la ricostruzione della cifra d'affari. Esso sostiene che il numero di ragazze



sarebbe dipeso molto dai giorni. Nei mesi successivi alle retate intervenute in maniera regolare ogni sei mesi, il numero di ragazze sarebbe rimasto basso e molto inferiore rispetto al numero di ragazze constatato durante dette retate. Per questi motivi, essi ritengono congruo considerare una media di circa 6/7 ragazze (cfr. ricorso 6 maggio 2019, pag. 4 seg.).

**8.4.2** Al riguardo, il Tribunale osserva come da un esame degli atti dell'incarto (cfr. in particolare, allegati all'atto n. 12 dell'inc. AFC) ancora una volta non risulti alcun documento o giustificativo indicante in maniera esatta e attendibile il numero giornaliero di ragazze che ha effettivamente occupato le stanze nel 2009 e nel 2010. In tale frangente, la presa in considerazione da parte della DAPI e dell'autorità inferiore della media aritmetica, ponderata in egual misura, tra quanto emerso dalle dichiarazioni dello stesso ricorrente (cfr. PVI ricorrente del 1° luglio 2010, pag. 2 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]; PVI ricorrente del 7 luglio 2010, pag. 4 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]; PVI ricorrente del 5 dicembre 2012, pag. 7 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]) e quanto constatato dalla Polizia Cantonale e la TESEU in occasione di quattro retate (cfr. al riguardo, Rapporto di polizia, pag. 1 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]) – così come già esposto dal Tribunale nella tabella riassuntiva al consid. 7.1.2 del presente giudizio, a cui si rinviano le parti per i dettagli – appare qui non solo appropriata, ma anche convincente.

In totale assenza di documentazione contabile o giustificativa circa il numero effettivo di ragazze, la DAPI e l'autorità inferiore non potevano infatti che stabilire tale dato ricorrendo ad una stima, fondandosi sugli elementi a loro disposizione (cfr. consid. 7.2.2 e 6.5.1 del presente giudizio). Ciò posto, l'autorità inferiore ha anche spiegato i motivi per cui essa non ha invece preso in considerazione una parte delle dichiarazioni del ricorrente del 5 dicembre 2012 (cfr. decisione impugnata, consid. 4.1.3): tali dichiarazioni si discostano troppo dal resto delle deposizioni e contraddicono persino quanto dichiarato dal ricorrente nel 2010, in quanto egli ha indicato che la media delle ragazze era invero pari a 5/6 ragazze nel 2007, poi pari a 4 (cfr. PVI ricorrente del 5 dicembre 2012, pag. 6 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]). Ora, però in un'altra occasione, proprio il ricorrente ha dichiarato che raramente erano solo 4 ragazze (cfr. PVI ricorrente del 7 luglio 2010, pag. 4 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]). Inoltre, durante le quattro retate effettuate dalla Polizia Cantonale e dalla Polizia Cantonale per gli anni qui d'interesse 2009/2010 non hanno mai trovato meno di 7 ragazze (7, 11 e 13 per il 2009; 12 per il 2010; cfr. Rapporto di polizia, pag. 1 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]). Lo stesso discorso vale per gli anni precedenti 2008/2009 (cfr. Rapporto di polizia, pag. 1 [allegato all'atto

n. 12 dell'inc. AFC]; Rapporto d'esecuzione Polizia Cantonale, pag. 2 [allegato all'atto n. 12]). Anche per tale motivo, una media inferiore a 7 ragazze, così come proposto dal ricorrente, non appare credibile e non può pertanto essere qui presa in considerazione. In tali circostanze, il Tribunale ritiene che è a giusto titolo che l'autorità inferiore e la DAPI non hanno tenuto conto di tale dato. La media di 9 ragazze per il 2009 e di 8 ragazze per il 2010 risulta dunque plausibile, sicché il Tribunale non intravede alcun valido motivo per discostarsene.

**8.4.3** Quanto indicato dal ricorrente nel suo ricorso, secondo cui la presenza massima sarebbe invero stata di 6/7 ragazze al giorno, si discosta poi chiaramente dalle sue prime dichiarazioni del 2010 (cfr. consid. 8.3.2 del presente giudizio), sicché anche per questo motivo appare poco credibile. La richiesta di prendere in considerazione le notifiche all'Ente del turismo del W. \_\_\_\_\_ (cfr. Pernottamenti 2009 e 2010 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]) non può essere qui condivisa, le stesse – come indicato dalla DAPI e dall'autorità inferiore – non essendo attendibili rispetto a quanto risultante dalle retate e dalle dichiarazioni del ricorrente e delle persone coinvolte. Può darsi che dopo le retate inizialmente il numero di ragazze fosse leggermente minore, ma nulla prova che lo stesso rimanesse basso in maniera permanente. Ciò posto, non va qui dimenticato che il calcolo della DAPI e dell'autorità inferiore tiene conto di una media di tutti gli elementi riscontrati e considerati attendibili, lasciando da parte i valori invece poco plausibili o estremi. Basti pensare che nel calcolo della stima, esse non hanno ad esempio preso in considerazione il numero di 8/10 ragazze, rispettivamente di 15 ragazze indicato dal signor J. \_\_\_\_\_ (cfr. PVI J. \_\_\_\_\_ del 5 luglio 2010, pag. 5 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]). Tale dato, se preso in considerazione, avrebbe infatti aumentato la media aritmetica, in maniera sfavorevole al ricorrente. Allo stesso modo, la presa in considerazione unicamente della media proposta dal ricorrente non farebbe che sfalsare il calcolo. Non vi è infatti chi non veda come il numero di ragazze da lui proposto – ovvero una media di 6/7 ragazze – si discosti in maniera sproporzionata dai dati appurati dalla DAPI e dall'autorità inferiore. Per tale motivo, quanto da lui proposto non può essere qui preso in considerazione.

**8.4.4** Visto quanto precede, si deve dunque ritenere che è a giusto titolo che la DAPI e poi l'autorità inferiore hanno tenuto conto di un numero medio giornaliero di ragazze pari a 9 per il 2009 e pari a 8 per il 2010, sicché tale dato va qui confermato.

## 8.5

**8.5.1** Riguardo al periodo di occupazione delle stanze, il ricorrente sottolinea che l'attività di affittacamere della C. \_\_\_\_\_ sarebbe durata per tutto il 2009, mentre nel 2010 sarebbe stata chiusa dal 1° luglio 2010 fino a fine ottobre 2010, a seguito dell'intervento di polizia. Mentre i mesi di novembre e dicembre 2010 sarebbero stati mesi difficili, perché i clienti avrebbero avuto paura della polizia. Il ricorrente precisa che nei mesi di novembre e dicembre 2010 avrebbe funzionato solo il bar come tale. Per questi motivi, per il periodo fiscale 2009-2010 andrebbe tenuto conto di un periodo totale di attività di 540 giorni (cfr. ricorso 6 maggio 2019, pagg. 1-2 e 5; replica 28 ottobre 2019, pag. 3).

**8.5.2** A tal proposito, il Tribunale non può che riagganciarsi a quanto indicato dall'autorità inferiore nella sua decisione (cfr. decisione impugnata, consid. 4.1.4). In effetti, nel suo ricorso – così come era già il caso nel suo reclamo 1° febbraio 2016 (cfr. atto n. 7 dell'inc. AFC) – il ricorrente non fa che contraddirsi. Da un lato egli sostiene infatti che farebbero fede le notifiche all'Ente del turismo. Ora, da un esame di tali notifiche (cfr. Pernottamenti 2009 e 2010 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]) risulta che sarebbero stati notificati 1121 pernottamenti suddivisi in 8 mesi, da gennaio ad agosto. Dall'altra parte però egli sostiene che l'attività del postribolo nel 2009 si sarebbe estesa durante l'intero anno. Inoltre, secondo quanto risultante dagli atti, il ricorrente avrebbe sempre fatto proseguire l'attività del « D. \_\_\_\_\_ » ininterrottamente, ciò malgrado le diverse ingiunzioni ricevute dal Municipio di X. \_\_\_\_\_ e poi dal Ministero pubblico. Ci sono infatti prove che l'attività del postribolo sarebbe proseguita fino alla sua definitiva chiusura forzata il 14 luglio 2012. A parte il periodo di chiusura obbligata a seguito della posa dei sigilli da parte della Polizia (dal 1° luglio 2010 al 21 ottobre 2010), non vi è dunque alcun motivo di credere che il locale sia rimasto inattivo. Anche la Polizia giudiziaria, nel suo rapporto d'inchiesta del 13 aprile 2012, ha spiegato come secondo le indagini svolte, il « D. \_\_\_\_\_ » ha ripreso la sua attività illecita non appena il locale è stato dissequestrato (cfr. citato rapporto, pag. 7 [allegato all'atto n. 12 dell'inc. AFC]). Da quanto precede risulta altresì che l'affermazione del ricorrente secondo cui l'attività sarebbe proseguita solo per il bar del « D. \_\_\_\_\_ » non è corretta. Già per questi motivi, quanto asserito dal ricorrente appare alquanto poco credibile e non può essere qui condiviso.

**8.5.3** Visto quanto precede, il Tribunale ritiene sensato e plausibile considerare quale periodo di occupazione delle stanze un periodo di 360 giorni per il 2009 e un periodo di 248 giorni per il 2010, tenuto conto della chiusura tra il 1° luglio 2010 e il 21 ottobre 2010, così come proposto dalla DAPI e

dall'autorità inferiore. Peraltro, il ricorrente non contesta neppure il periodo di 360 giorni in quanto tale. Tale periodo è oltretutto a lui favorevole, nella misura in cui la DAPI e l'autorità inferiore avrebbero eventualmente potuto prendere in considerazione l'anno civile (365 giorni/366 giorni [anno bise-stile]) anziché l'anno commerciale (360 giorni). Pure detto parametro va pertanto confermato.

**8.6** In definitiva, il Tribunale è di avviso che gli elementi di base del calcolo (numero di ragazze, prezzo della stanza e periodo di occupazione) presi in considerazione dalla DAPI e poi dall'autorità inferiore per la ricostruzione della cifra d'affari della C. \_\_\_\_\_ risultano plausibili e corroborati dai necessari elementi di prova (cfr. consid. 6.5.1-6.5.2 del presente giudizio). Per tale motivo, il Tribunale non intravede alcun valido motivo per discostarsene nel senso auspicato dal ricorrente. Il ricorrente non è infatti stato in grado di inficiare la loro validità, tant'è che non ha prodotto alcun valido giustificativo a comprova delle sue asserzioni. Peraltro, quanto da lui dichiarato in sede di reclamo e poi di ricorso si trova in totale contraddizione con le sue prime dichiarazioni rilasciate nel 2010 dinanzi alla DAPI. In tali circostanze, quanto da lui asserito appare ancor più non attendibile. Ciò posto, la mera affermazione del ricorrente, non accompagnata dalla relativa documentazione a sua comprova, secondo cui una non meglio precisata autorità cantonale avrebbero tenuto in parte conto delle sue osservazioni (cfr. ricorso 6 maggio 2019, pag. 5) non gli è poi qui di alcun aiuto. In assenza di ulteriori precisazioni e della necessaria documentazione, per il Tribunale risulta infatti impossibile verificare tale circostanza. Di fatto, non è dato di sapere che cosa sia esattamente stato preso in considerazione, per quale motivo, da quale autorità cantonale e in quale contesto preciso. Peraltro, non si vede quale sia il legame con la ripresa d'imposta preventiva in oggetto.

**8.7** Sulla base dei considerandi che precedono, il Tribunale giunge alla conclusione che la ricostruzione della cifra d'affari effettuata dalla DAPI e poi ripresa dall'autorità inferiore vada qui integralmente confermata, in quanto non solo appropriata, ma credibile e ben fondata sulle risultanze e sugli elementi dell'incarto. Nella misura in cui il ricorrente non è stato in grado di inficiare la ricostruzione della cifra d'affari della C. \_\_\_\_\_, rispettivamente di provare che non vi sono ricavi non contabilizzati da detta società o che le prestazioni sono giustificate dall'uso commerciale, si deve dunque ritenere come assodata la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro nella forma di distribuzioni dissimulate di utile per un importo pari a 357'948 franchi per il 2009 e pari a 233'005 franchi per il 2010, per un totale

di 590'953 franchi. Di riflesso, si deve considerare la ripresa fiscale d'imposta preventiva fissata a 206'833.55 franchi (= 35% di fr. 590'953), oltre accessori, come corretta.

## **9.**

Ciò sancito, per quanto attiene alla cerchia delle persone tenute al pagamento della predetta ripresa d'imposta preventiva, qui contestata dal ricorrente, il Tribunale rileva quanto segue.

**9.1** 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 del presente giudizio). In virtù dell'art. 12 cpv. 2 DPA assoggettati al pagamento retroattivo sono indubbiamente la C. \_\_\_\_\_ – che ha omesso di dichiarare le prestazioni valutabili in denaro – e il ricorrente, quale persona che ha 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. 6.3 e 6.7.2 del presente giudizio). Nella misura in cui, come già rilevato in precedenza, la C. \_\_\_\_\_ è stata tuttavia radiata dal Registro di commercio in data 13 gennaio 2011, nei confronti di quest'ultima una ripresa fiscale appare chiaramente impossibile. Si deve dunque ritenere che l'unico rimasto assoggettato al pagamento posticipato dell'imposta preventiva è il qui ricorrente, così come giustamente rilevato dall'autorità inferiore.

**9.2** Di parere diverso, nel suo ricorso, il ricorrente contesta la sua solidarietà personale in qualità di beneficiario delle prestazioni, sostenendo che la stessa dovrebbe decadere, poiché non sarebbero stati dimostrati né i benefici diretti per lui, né le prestazioni imponibili (cfr. ricorso 6 maggio 2019, pag. 5).

Senonché si tratta di una censura generica, non corroborata dalle necessarie prove, che non può trovare qui accoglimento alla luce delle risultanze dell'incarto. La sussistenza di prestazioni valutabili in denaro è stata resa più che verosimile dall'autorità inferiore e dalla DAPI, tant'è che il ricorrente non è stato in grado di apportare la prova contraria (cfr. consid. 8.7 del presente giudizio). Ora, come già rilevato in precedenza (cfr. consid. 7.2.3 del presente giudizio) e ribadito dall'autorità inferiore dinanzi al Tribunale (cfr. risposta 5 settembre 2019, pag. 3), da un esame degli atti dell'incarto è già stato appurato che l'unico responsabile del postribolo – per stessa ammissione del diretto interessato – era il qui ricorrente, azionista maggioritario della società detentrica dello stabile « D. \_\_\_\_\_ » e nel

contempo amministratore di fatto delle tre società che hanno gestito l'attività di affittacamere e bar del suddetto postribolo. Egli prendeva tutte le decisioni concernenti le attività del postribolo e incassava i soldi delle camere. In quanto tale, egli può essere considerato quale beneficiario dell'indebito profitto e conseguentemente quale persona tenuta al pagamento dell'imposta preventiva in oggetto ex art. 12 cpv. 2 DPA (cfr. consid. 6.7.2 del presente giudizio). Detta censura va pertanto respinta.

#### 10.

Da ultimo il ricorrente asserisce che l'autorità penale avrebbe calcolato per il periodo agosto 2008 – marzo 2012 un risarcimento compensatorio di 289'000 franchi come risultante dall'allegato 3 accluso al loro ricorso. Tale decisione sarebbe stata da lui impugnata con ricorso. Egli chiede dunque che, nel caso in cui questo importo venisse confermato, che lo stesso venga tenuto in considerazione dall'autorità inferiore per il periodo di competenza, considerandolo in deduzione dei ricavi della C.\_\_\_\_\_. L'importo compensatorio dovrebbe essere da lui versato allo Stato. Questo importo corrisponderebbe ai ricavi di carattere illecito (cfr. ricorso 6 maggio 2019, pag. 5 seg.). Dovendo essere da lui restituita, tale importo non potrebbe essere considerato come una prestazione in suo favore, bensì andrebbe dedotta dalla cifra d'affari determinata dall'autorità inferiore con la ricostruzione (cfr. replica 28 ottobre 2019, pag. 2).

Al riguardo, alla pari dell'autorità inferiore (cfr. risposta 26 giugno 2019, pag. 4), il Tribunale non può che constatare come la richiesta di compensazione avanzata dal ricorrente non possa qui trovare accoglimento. Da un esame dell'allegato 3 da lui prodotto, il Tribunale constata che si tratta di un estratto di una non meglio precisata sentenza della Corte delle assise correzionali, dalla quale risulta tra i vari elementi che il ricorrente è condannato al pagamento in favore dello Stato di un risarcimento pari a 289'000 franchi. I motivi alla sua base non sono invece chiari, sicché risulta anche difficile stabilire con precisione di cosa si tratti realmente. Certo è che si tratta di un importo dovuto dal ricorrente e non dalla C.\_\_\_\_\_, i cui ricavi non contabilizzati sono stati ritenuti quali prestazioni valutabili in denaro soggetti all'imposta preventiva nel contesto della presente procedura. La natura dei due crediti in oggetto essendo ben diversa e difettando un qualsiasi nesso causale tra gli stessi, una compensazione degli stessi appare qui alquanto improbabile. A ciò si aggiunge il fatto che, per la sottrazione d'imposta preventiva in oggetto, non è stata comminata alcuna multa al ricorrente nell'ambito della presente procedura di riscossione posticipata. Non va poi dimenticato che il contribuente tenuto a pagare l'imposta preventiva in rapporto ad una prestazione valutabile in denaro è

la società che l'ha concessa a persone a lei vicine, ovvero la C.\_\_\_\_\_.

Dal canto suo, il ricorrente è solidalmente responsabile del pagamento dell'imposta preventiva assieme a detta società, in qualità di beneficiario delle prestazioni valutabili in denaro, ciò a prescindere dalla questione a sapere se allo stesso sia imputabile o meno una colpa (cfr. consid. 6.7.2 e 9 del presente giudizio). Quanto sancito a livello del diritto penale fiscale – che come detto non può essere qui determinato, il ricorrente avendo prodotto solo un estratto della decisione da esso invocata – non può dunque essere qui considerato. Tale richiesta va pertanto respinta.

#### **11.**

In definitiva, lo scrivente Tribunale deve constatare che è a giusta ragione che l'autorità inferiore ha ritenuto la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro nella forma di distribuzioni dissimulate di utile concesse dall'allora C.\_\_\_\_\_ al ricorrente per un importo totale di 590'953 franchi per i periodi fiscali 2009-2010, ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP in combinato disposto con l'art. 20 cpv. 1 OIPrev. È dunque a giusto titolo, che l'autorità inferiore ha poi proceduto ad una ripresa d'imposta preventiva dell'importo totale di 206'833.55 franchi (= 35% di fr. 590'953), oltre accessori, nei confronti del ricorrente, ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA. In tali circostanze, la decisione impugnata va pertanto qui confermata, mentre il ricorso integralmente respinto.

#### **12.**

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico del ricorrente qui integralmente soccombenente (cfr. art. 1 segg. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in 3'500 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 3'500 franchi da lui versato a suo tempo.

*(il dispositivo è indicato alla pagina seguente)*

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

**1.**

Il ricorso è respinto.

**2.**

Le spese processuali pari a 3'500 franchi sono poste a carico del ricorrente. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, tale importo verrà interamente dedotto dall'anticipo spese di 3'500 franchi da lui versato a suo tempo.

**3.**

Comunicazione a:

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

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

Il presidente del collegio:

La cancelliera:

Raphaël Gani

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). Il termine è reputato osservato se gli atti scritti sono consegnati al Tribunale federale oppure, all'indirizzo di questo, alla posta svizzera o a una rappresentanza diplomatica o consolare svizzera al più tardi l'ultimo giorno del termine (art. 48 cpv. 1 LTF). Gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione: