



---

Corte I  
A-4749/2019

## **Sentenza del 22 ottobre 2020**

---

Composizione

Giudici Raphaël Gani (presidente del collegio),  
Keita Mutombo, Marianne Ryter,  
cancelliera Sara Pifferi.

---

Parti

**A. \_\_\_\_\_**,  
patrocinata dall'avv. Luca Marcellini,  
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.**

**A.a** La B.\_\_\_\_\_ in liquidazione (di seguito: B.\_\_\_\_\_), con sede a V.\_\_\_\_\_, era una società anonima, iscritta il (...) 2004 al Registro di commercio e avente quale scopo sociale:

« (...) ».

Nei periodi fiscali 2007-2010, detta società è stata in particolare attiva nella gestione di un distributore di benzina ubicato a W.\_\_\_\_\_, con annesso un ufficio cambi. Secondo il Registro di commercio, i suoi amministratori unici sono stati il signor C.\_\_\_\_\_, sino al 6 novembre 2009, ed in seguito la signora D.\_\_\_\_\_. Il (...) detta società è poi stata radiata d'ufficio dal Registro di commercio, a seguito della chiusura della procedura di fallimento pronunciata dalla Pretura del Distretto di V.\_\_\_\_\_ con decreto del (...).

**A.b** La signora A.\_\_\_\_\_, ha in particolare lavorato per gli uffici cambi della B.\_\_\_\_\_. All'epoca dei fatti, essa conviveva con il signor E.\_\_\_\_\_, che ha indicato nelle proprie dichiarazioni d'imposta di possedere il 70% delle azioni della società B.\_\_\_\_\_.

**B.**

**B.a** Il 20 agosto 2010, l'allora capo del Dipartimento federale delle finanze ha aperto un'inchiesta fiscale speciale in materia d'imposta diretta nei confronti del signor E.\_\_\_\_\_ e delle due società a lui riconducibili, ovvero l'allora B.\_\_\_\_\_ e l'allora F.\_\_\_\_\_ (attuale F.\_\_\_\_\_ in liquidazione, radiata dal Registro di commercio il [...]), entrambe con sede a V.\_\_\_\_\_, che gestivano alcuni chioschi-ufficio di cambio. Tali società erano sospettate di aver contabilizzato solo una parte dei ricavi effettivamente realizzati, come pure di aver versato salari non regolarmente dichiarati all'autorità fiscale. Nell'ambito di detta inchiesta, la ricostruzione della cifra d'affari effettiva, rispettivamente la determinazione dei ricavi non contabilizzati da dette società, è stata effettuata grazie al sequestro di sette libretti nei quali venivano annotati i reali ricavi ottenuti in ciascun periodo.

**B.b** Il 5 giugno 2012, sulla base delle risultanze della suddetta inchiesta fiscale speciale, il capo della Divisione affari penali e inchieste (DAPI) dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha poi ordinato l'avvio di un'inchiesta penale amministrativa per sottrazione d'imposta e per truffa in materia di tasse, in particolare nei confronti del signor

E.\_\_\_\_\_. Il 19 novembre 2012 detta inchiesta è stata aperta pure nei confronti della signora A.\_\_\_\_\_.

**B.c** Il 26 gennaio 2016, sulla base delle risultanze dell'inchiesta della DAPI, l'AFC – e meglio la sua Divisione Controllo Esterno – ha intimato alla signora A.\_\_\_\_\_ un conteggio, mediante il quale essa ha proceduto nei suoi confronti ad una ripresa d'imposta preventiva in rapporto alle prestazioni valutabili in denaro effettuate dalla B.\_\_\_\_\_ nei periodi fiscali 2007-2010, stimate pari a 3'112'351 franchi. Di fatto, la signora A.\_\_\_\_\_ è stata qualificata di beneficiaria economica di dette prestazioni imponibili nella misura del 30% (= quota della sua partecipazione in detta società), per un importo pari a 933'705.30 franchi (= 30% di 3'112'351 franchi). Il restante 70% è invece stato imputato al signor E.\_\_\_\_\_. Di conseguenza, la signora A.\_\_\_\_\_ è stata assoggettata al pagamento dell'imposta preventiva per un importo pari a 326'796.85 franchi (= 35% di 933'705.30 franchi), oltre accessori, sulla base delle pertinenti disposizioni di legge.

Con scritto 10 febbraio 2016, la signora A.\_\_\_\_\_ – per il tramite del suo patrocinatore – ha contestato detto conteggio, censurando di non essere mai stata azionista della B.\_\_\_\_\_ e beneficiaria delle prestazioni imponibili colpite dall'imposta preventiva, nonché di non aver mai partecipato ad eventuali infrazioni commesse dal signor E.\_\_\_\_\_.

**B.d** Con decisione 16 febbraio 2016, l'AFC – e meglio la sua Divisione Controllo Esterno – ha confermato la ripresa fiscale di cui al conteggio 26 gennaio 2016, per gli stessi motivi già esposti in detto conteggio.

**B.e** Con reclamo 18 marzo 2016, la signora A.\_\_\_\_\_ – per il tramite del suo patrocinatore – ha impugnato la decisione 16 febbraio 2016 dell'AFC, ribadendo di non esser mai stata azionista della B.\_\_\_\_\_ e beneficiaria delle prestazioni imponibili colpite dall'imposta preventiva, nonché di non aver mai partecipato ad eventuali infrazioni commesse dal signor E.\_\_\_\_\_. Nel contempo, essa ha postulato l'audizione di un consulente della Banca G.\_\_\_\_\_, in qualità di teste.

## **C.**

**C.a** Il 22 febbraio 2016, la DAPI ha emesso e notificato alla signora A.\_\_\_\_\_ il processo verbale finale (di seguito: PVF) relativo alla fattispecie.

**C.b** In parallelo, il 17 luglio 2017, nella stessa fattispecie, la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino ha emanato la propria sentenza in materia di imposta federale diretta e imposta cantonale per gli anni 2008-2009 nei confronti della signora A.\_\_\_\_\_ (inc. \*\*\*). In particolare, detto Tribunale ha confermato l'imposizione, in capo alla signora A.\_\_\_\_\_ del 30% delle prestazioni valutabili in denaro provenienti dalle due società B.\_\_\_\_\_ e F.\_\_\_\_\_.

Con sentenza 2C\_768/2017 dell'8 giugno 2018, il Tribunale federale ha confermato la suddetta decisione cantonale.

#### **D.**

**D.a** Con decisione su reclamo del 25 luglio 2019, l'AFC ha respinto il reclamo 18 marzo 2016 della signora A.\_\_\_\_\_ – ivi compresa la richiesta di audizione del teste – e confermato la sua precedente decisione. Essa ha in particolare considerato che vi sarebbero tutti i presupposti per ritenerla quale azionista al 30% della società B.\_\_\_\_\_, rispettivamente quale beneficiaria al 30% delle prestazioni valutabili in denaro erogate dalla società nella forma di distribuzioni dissimulate di utile così come peraltro riconosciuto dal Tribunale federale nell'ambito delle imposte dirette.

**D.b** Avverso la predetta decisione su reclamo, la signora A.\_\_\_\_\_ (di seguito: ricorrente) – per il tramite del suo patrocinatore – ha inoltrato ricorso 16 settembre 2019 dinanzi al Tribunale amministrativo federale, postulandone in sostanza l'annullamento. Protestando tasse, spese e ripetibili, essa censura la violazione del diritto federale e del suo diritto di essere sentita (mancata audizione di un teste), nonché l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti, per gli stessi motivi già edotti nel suo reclamo.

**D.c** Con risposta 16 dicembre 2019, l'AFC (di seguito: autorità inferiore) ha postulato il rigetto del ricorso, riconfermandosi nella propria decisione e prendendo posizione sulle censure sollevate dalla ricorrente.

**D.d** Con scritto 3 gennaio 2020, la ricorrente – sempre per il tramite del suo patrocinatore – si è riconfermata nel suo ricorso, indicando di non aver nulla da aggiungere.

#### **E.**

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 della legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva [LIP, RS 642.21], in combinato disposto con l'art. 32 LTAF). Il Tribunale è dunque competente per dirimere la presente vertenza. Fatta eccezione per quanto prescritto direttamente dalla LTAF come pure da eventuali normative speciali, la procedura dinanzi al Tribunale è di principio retta dalla PA (cfr. art. 37 LTAF; art. 2 cpv. 4 PA). Su riserva dell'art. 2 cpv. 1 PA – che per inciso menziona dei principi comunque applicati per analogia dal Tribunale nell'ambito delle procedure in materia d'imposta preventiva – quanto precede vale altresì per la presente procedura di ricorso.

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

**2.**

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

**2.2** Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi adottati (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. 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, la ricorrente solleva innanzitutto una violazione del suo diritto di essere sentita, in quanto ritiene che sarebbe a torto che l'autorità inferiore avrebbe rifiutato di procedere all'audizione in qualità di teste del signor H.\_\_\_\_\_, consulente della Banca G.\_\_\_\_\_, circa il vero senso delle note interne da lui redatte (cfr. ricorso 16 settembre 2019, punto n. 3).

Tale censura va qui esaminata prioritariamente dal Tribunale, considerato come la violazione del diritto di essere sentito può, di principio, comportare l'annullamento della decisione impugnata, 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).

### 3.1

**3.1.1** Il diritto di essere sentito, 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-5576/20198 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.). Esso 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; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 3.86; TANQUEREL, op. cit., n. 1537 con rinvii), 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-2164/2019 del 3 agosto 2020 consid. 1.3.3 con rinvii).

**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 addotti 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-2164/2019 del 3 agosto 2020 consid. 3.1.2 con rinvii).

**3.2** Da un esame della decisione impugnata, il Tribunale constata che l’autorità inferiore ha ritenuto la ricorrente quale azionista in ragione del 30% della società B.\_\_\_\_\_ sulla base dell’insieme degli elementi risultanti dagli atti dell’incarto. In tale contesto, essa si è fondata segnatamente sulle note interne redatte dal signor H.\_\_\_\_\_, consulente della Banca G.\_\_\_\_\_, secondo cui la ricorrente e il signor E.\_\_\_\_\_ – allora suo compagno – sono stati qualificati di proprietari della B.\_\_\_\_\_. Tenuto conto delle osservazioni della ricorrente, l’autorità inferiore è giunta alla conclusione che dette note interne erano chiare e sufficienti. Per tale motivo essa ha ritenuto la postulata audizione del consulente bancario come superflua (cfr. decisione impugnata, consid. 6.2.4.1). Ora, tale modo di procedere non configura di per sé una violazione del diritto di essere sentito della ricorrente, dal momento che l’autorità inferiore ha valutato la prova proposta da quest’ultima e spiegato i motivi per i quali non ha ritenuto necessario darle seguito, nel rispetto del suo potere di apprezzamento anticipato delle prove (cfr. circa il libero apprezzamento anticipato delle prove, [tra le tante] sentenze del TAF A-768/2020 del 7 luglio 2020 consid. 3.1.1 con rinvii; A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 3.1.4 con rinvii). In tale contesto, il Tribunale non intravede a priori alcuna violazione del suo diritto di essere sentita. Ciò sancito, la pertinenza della prova proposta

verrà nondimeno riesaminata nell'ambito della valutazione delle note interne, al consid. 7.1 del presente giudizio, a cui si rinviano le parti.

#### **4.**

In merito all'oggetto del litigio, il Tribunale rileva come la fattispecie alla base della presente procedura di ricorso (A-4749/2019) sia la medesima di quella alla base di un'altra parallela (A-4751/2019). In sostanza, l'autorità inferiore ha ritenuto che, nei periodi fiscali 2007-2010, le due società denominate B.\_\_\_\_\_ e F.\_\_\_\_\_ avrebbero omesso di incassare e contabilizzare nei loro rendiconti i ricavi da esse conseguiti nell'ambito dell'attività di cambio valute. Di fatto, detti ricavi sarebbero stati percepiti dai loro due azionisti, rispettivamente da due persone ad esse vicine – ovvero il signor E.\_\_\_\_\_ nella misura del 70% e la qui ricorrente nella misura del 30% – sicché si tratterebbero di prestazioni valutabili in denaro nella forma di « distribuzioni dissimulate di utili », ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP nonché dell'art. 20 cpv. 1 dell'ordinanza del 19 dicembre 1966 sull'imposta preventiva (OIPrev, RS 642.211). Per tale motivo, l'autorità inferiore ha proceduto nei confronti della ricorrente e del signor E.\_\_\_\_\_ a delle riprese d'imposta preventiva.

Per quanto concerne la qui ricorrente, le riprese d'imposta preventiva relative alla B.\_\_\_\_\_ sono oggetto della presente procedura A-4749/2019 (periodi fiscali 2007-2010), mentre quelle relative alla F.\_\_\_\_\_ della procedura A-4751/2019 (periodi fiscali 2009-2010). Nel contesto del presente giudizio, il Tribunale si concentrerà sulle riprese fiscali riguardanti la B.\_\_\_\_\_, qui recisamente contestate dalla ricorrente. In tale ottica, qui di seguito verranno innanzitutto richiamati i principi applicabili alla fattispecie.

#### **5.**

**5.1** 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).

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



L'art. 20 cpv. 1 OIPrev considera reddito imponibile di azioni, ogni prestazione valutabile in denaro corrisposta dalla società ai titolari di diritti di partecipazione, o a terze persone loro vicine, che non abbia il carattere di rimborso delle quote di capitale sociale versato esistenti all'atto della prestazione (come ad esempio: dividendi, buoni, azioni gratuite, buoni di partecipazione gratuiti, eccedenze di liquidazione, ecc.). La nozione di prestazione valutabile in denaro ai sensi dell'art. 20 OIPrev corrisponde di principio a quella dell'art. 20 cpv. 1 lett. c della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD, RS 642.11, cfr. DTF 143 IV 288 consid. 4.1; sentenze del TF 2C\_123/2016 del 21 novembre 2017 consid. 3.3; 2C\_263/2014 del 21 gennaio 2015 consid. 5.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.2 con rinvii).

**5.2.1** 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, allorché le tre seguenti condizioni cumulative risultano adempiute (cfr. DTF 143 IV 228 consid. 4.1; 140 II 88 consid. 4.1; 138 II 57 consid. 2.2; sentenze del TF 2C\_9/2017 del 7 agosto 2020 consid. 4.1; 2C\_91/2019 del 12 settembre 2019 consid. 3.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.2.1 con rinvii):

- (1) La società effettua una prestazione senza ottenere un'adeguata controprestazione da parte del beneficiario, ciò che di fatto ne comporta l'impovertimento economico. Tale prestazione non ha carattere di rimborso delle quote di capitale sociale.
- (2) Questa prestazione è corrisposta ad un titolare di diritti di partecipazione della società, ossia ad uno degli azionisti della società (titolare diretto) o a terze persone vicine a quest'ultimo (titolare indiretto). Essa trova il proprio fondamento esclusivamente in un rapporto di partecipazione alla società stessa: una simile prestazione deve procurare al suo beneficiario un vantaggio che in analoghe circostanze non sarebbe stato accordato alle medesime condizioni ad una terza persona non partecipe alla società, per cui la prestazione risulta insolita.
- (3) Il carattere insolito della prestazione, in particolare la sproporzione tra la prestazione e la controprestazione, deve essere riconoscibile per gli organi della società.

A tal proposito, è qui doveroso precisare che nella prassi viene talvolta indicato che le condizioni cumulative da adempiere sono invero quattro.

Ciò è dovuto al fatto che la seconda condizione sopracitata viene talvolta suddivisa a sua volta in due: (a) prestazione accordata ad un azionista o a una persona a lui vicina; (b) prestazione che non sarebbe stata accordata alle medesime condizioni ad un terzo (cfr. sentenze del TF 2C\_9/2017 del 7 agosto 2020 consid. 4.1; 2C\_91/2019 del 12 settembre 2019 consid. 3.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-6214/2018 del 20 aprile 2020 consid. 2.4.2). Ciò posto, va altresì precisato che le prestazioni che la società effettua a favore dei suoi azionisti o di terze persone a lui vicine, fondate su un'altra base giuridica che il rapporto di partecipazione, ad esempio su un contratto di diritto privato che avrebbe potuto essere concluso anche con un terzo estraneo alla società, non sono invece soggetti all'imposta preventiva (cfr. DTF 144 II 427 consid. 6.1; 119 Ib 431 consid. 2b; sentenza del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.2.1 con rinvii).

**5.2.2** Quali prestazioni valutabili in denaro, qualificate pure come distribuzioni dissimulate di utile, valgono anche le rinunce a determinati proventi in favore dell'azionista o di una persona a lui vicina, con una corrispondente riduzione, presso la società, dell'utile esposto nel conto economico. Questa forma di prestazione valutabile in denaro viene definita con la nozione di « prelevamento anticipato dell'utile » o di « sottrazione previa dell'utile » (« *Gewinnvorwegnahme* »), anche se in realtà non ha per oggetto la sottrazione di utili già concretamente confluiti nella società. Essa sussiste per l'appunto quando la società rinuncia interamente o parzialmente a degli introiti normalmente di sua spettanza, che vengono così incassati direttamente dall'azionista o da una persona a lui vicina, rispettivamente quando quest'ultimi non forniscono una controprestazione che la società esigerebbe da un terzo indipendente (cfr. DTF 119 Ib 116 consid. 2; 113 Ib 23 consid. 2d; sentenze del TF 2C\_9/2017 del 7 agosto 2020 consid. 4.1; 2C\_91/2019 del 12 settembre 2019 consid. 3.2 con rinvii; 2C\_726/2009 del 20 gennaio 2010 consid. 2.2 con rinvii; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.2.2 con rinvii).

**5.2.3** Secondo la giurisprudenza, una terza persona vicina all'azionista ai sensi dell'art. 20 OIPrev può essere una persona fisica imparentata con l'azionista o anche una persona giuridica ch'egli controlla. La prassi considera inoltre come vicini all'azionista i soggetti con cui quest'ultimo intrattiene delle relazioni personali o commerciali che dall'insieme delle circostanze appaiono come il vero motivo della prestazione imponibile. In particolare sono da ritenere tali quelle persone alle quali l'azionista permette di fare uso della società come se fosse la loro (cfr. [tra le tante] sentenze del TF 2C\_177/2016 e 2C\_178/2016 del 30 gennaio 2017 consid. 4.3 con

rinvii; 2C\_377/2009 del 9 settembre 2009 consid. 2.2; 2A.342/2005 del 9 maggio 2006 consid. 2.2; DTAF 2011/45 consid. 4.2 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.2.3 con rinvii; A-2286/2017 dell'8 maggio 2020 consid. 3.2.1 con rinvii).

**5.3** 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 sia colui che sopporta il carico fiscale. Egli non ha tuttavia alcuna obbligazione procedurale da adempiere nel contesto della procedura di percezione dell'imposta preventiva; tali obblighi devono difatti essere adempiuti dal debitore della prestazione che è il soggetto fiscale (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.3 con rinvii).

#### **5.4**

**5.4.1** 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. 1 lett. a LIP) nonché nel procedere con il versamento dell'imposta preventiva dovuta (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.4.1 con rinvii).

**5.4.2** 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. 5.2.1 del presente giudizio) – incombe all'AFC. Il criterio della prestazione « giustificata dall'uso commerciale », applicato in materia di imposte dirette non è un elemento costitutivo negativo di una prestazione valutabile in denaro. L'autorità fiscale deve in particolare apportare la prova che la società ha accordato a un azionista o a una persona vicina una prestazione valutabile in denaro senza ottenere una controprestazione adeguata. La prova diretta che il beneficiario della prestazione è un azionista o un terzo vicino alla società contribuente non è tuttavia necessaria, essendo infatti sufficiente che non sia possibile spiegare in alcun altro modo lo svolgimento dell'insolita operazione (cfr. sentenze del TF

2C\_9/2017 del 7 agosto 2020 consid. 4.1; 2C\_16/2015 del 6 agosto 2015 consid. 2.5.3 con rinvii). Se le prove addotte dall'AFC costituiscono degli indizi sufficienti in merito all'esistenza di una simile sproporzione, rispettivamente se la stessa rende verosimile la sussistenza di una prestazione valutabile in denaro, spetta allora al contribuente dimostrare il contrario. In tal caso, il contribuente può contestare il proprio assoggettamento all'imposta adducendo la controprova atta a dimostrare che il criterio dell'uso commerciale è adempiuto (cfr. DTF 138 II 57 consid. 7.1; sentenze del TF 2C\_9/2017 del 7 agosto 2020 consid. 4.2; 2C\_91/2019 del 12 settembre 2019 consid. 3.3; 2C\_16/2015 del 6 agosto 2015 consid. 2.5.3 con rinvii; DTAF 2011/45 consid. 4.3.2.2 con rinvii; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.4.2 con rinvii). La controprova è apportata, 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] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.4.2 con rinvii).

In linea di massima, il principio dell'autotassazione (cfr. art. 38 LIP; consid. 5.4.1 del presente giudizio) e l'obbligo di collaborare del contribuente (cfr. art. 39 LIP; consid. 5.4.3 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).

**5.4.3** Giusta l'art. 39 LIP, la società contribuente deve dunque indicare coscienziosamente all'autorità fiscale tutti i fatti che possono essere importanti per l'accertamento dell'obbligazione fiscale o delle basi di calcolo dell'imposta; essa deve in particolare presentare, su richiesta, tutti i documenti corredati dai giustificativi e da altra documentazione (cfr. lett. b). Se è vero che l'autorità fiscale non deve sostituire il proprio potere d'apprezzamento a quello della direzione commerciale della società contribuente, vero è anche che quest'ultima deve tuttavia provare che le prestazioni in questione sono giustificate dall'uso commerciale. Solo in tal modo, l'autorità fiscale può sincerarsi che il motivo alla base del carattere insolito di dette prestazioni è puramente commerciale e non dovuto alle strette relazioni personali o economiche in essere tra la società e il beneficiario delle prestazioni (cfr. DTF 119 Ib 431 consid. 2c con rinvii; sentenze del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.3; 2A.342/2005 del 9 maggio 2006 consid. 2.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.4.3 con rinvii).

Chi sostiene che un pagamento da esso incassato non lo concerne, deve essere in grado di provare tale allegazione producendo dei documenti giustificativi. Analogamente, chi effettua un pagamento senza che lo stesso risulti giustificato da alcun documento deve sopportare le conseguenze di una simile mancanza di prove, nel senso che deve attendersi che lo stesso venga qualificato a livello fiscale come una prestazione valutabile in denaro soggetta ad imposta preventiva. Inoltre, può sussistere una prestazione valutabile in denaro soggetta all'imposta preventiva, se appare ovvio che sono gli azionisti stessi della società ad essere i suoi beneficiari e se non è data un'altra spiegazione. Quando la società contribuente fa tutto quanto in suo potere per produrre tutte le prove e i documenti giustificativi richiesti dall'autorità fiscale ai sensi dell'art. 39 LIP, quest'ultima ne deve tenere conto nel proprio giudizio (cfr. sentenza del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.3 con rinvii; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.4.3 con rinvii).

**5.5** In assenza di lacune sostanziali o d'irregolarità formali atte a mettere in dubbio la credibilità della contabilità del contribuente, come pure in assenza di una divergenza manifesta ed importante tra i risultati allibrati e lo stato reale di fatto, le autorità fiscali devono attenersi alla presunzione d'esattezza di cui fruisce tale contabilità (cfr. DTF 134 II 207 consid. 3.3; 106 Ib 311 consid. 3c e 3d; [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.2 con rinvii).

## **5.6**

**5.6.1** Allorquando l'AFC accerta l'esistenza di una prestazione valutabile in denaro soggetta all'imposta preventiva, segnatamente nella forma di una distribuzione dissimulata di utili, la cui entità non è tuttavia chiaramente quantificabile, essa ne stabilisce l'ammontare ricorrendo alla tassazione d'ufficio. Ciò è in particolare il caso, allorquando la società contribuente non adempie ai doveri impostigli dalla legge, rispettivamente non fornisce delle indicazioni affidabili oppure fornisce solo indicazioni insufficienti o errate. Le lacune nella tenuta della contabilità della società contribuente non devono infatti né procurarle un vantaggio fiscale, né condurre ad una perdita d'imposta. Il ricorso alla tassazione d'ufficio deriva implicitamente dagli artt. 39 e 41 lett. a LIP. In tale contesto, quando esegue una tassazione d'ufficio, l'AFC deve fondarsi sul corso ordinario delle cose e sul comportamento del contribuente. La tassazione d'ufficio deve permettere all'AFC di ricostruire la fattispecie imponibile, la più verosimile alla realtà. In caso di dubbi, l'AFC non è tenuta a tenere conto della fattispecie più favorevole al contribuente (cfr. sentenze del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 5.5; 2C\_502/2008 del 18 dicembre 2008 consid. 4.2; [tra le tante]

sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.5.1 con rinvii; MICHAEL BEUSCH, 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. 9 ad art. 13 LIP con rinvii).

Analogamente a quanto avviene in materia IVA, l'AFC deve scegliere il metodo di stima che meglio le permette di tenere in considerazione le caratteristiche della società contribuente in questione. Quali metodi di stima, entrano in linea di conto i metodi che tendono a completare o ricostruire una contabilità mancante e quelli che si fondano sui dati basati sull'esperienza in rapporto ai risultati parziali incontestati derivanti dalla contabilità. Le parti probanti della contabilità e i documenti esistenti devono essere presi in considerazione, per quanto possibile, nella stima. Essi possono altresì servire di base di calcolo (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.5.1 con rinvii).

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

**5.7** Giusta l'art. 16 cpv. 1 lett. c LIP, l'imposta preventiva scade trenta giorni dopo che è sorto il credito fiscale. Per i redditi da capitale mobiliare, il

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

## **5.8**

**5.8.1** 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 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA, RS 313.0; cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.7.1 con rinvii).

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

o da restituire (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-2153/2019 del 3 agosto 2020 consid. 6.7.2 con rinvii).

## **6.**

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 2007-2010 l'autorità inferiore poteva ritenere nei confronti della società B.\_\_\_\_\_ 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. 5.4.2 del presente giudizio).

**6.1** In tale contesto, il Tribunale deve dapprima verificare se nel caso della società B.\_\_\_\_\_ l'autorità inferiore e la DAPI potevano ritenere la sussistenza di prestazioni effettuate senza ottenere un'adeguata controprestazione (cfr. prima condizione; consid. 5.2.1 del presente giudizio). Più concretamente si tratta di esaminare se, sulla base delle risultanze dell'incarto, è a giusto titolo che dette autorità hanno ritenuto che la società abbia omesso di contabilizzare dei ricavi nei periodi fiscali 2007-2010.

### **6.1.1**

**6.1.1.1** Nella decisione impugnata, sulla base delle risultanze dell'inchiesta della DAPI e in particolar modo del PVF del 22 febbraio 2016, l'autorità inferiore ha ritenuto nei confronti della società B.\_\_\_\_\_ la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro nella forma di « distribuzioni dissimulate di utili » ai suoi presunti azionisti, ovvero il signor E.\_\_\_\_\_ e la ricorrente. La società avrebbe infatti rinunciato a loro favore ad una parte dei ricavi di sua spettanza, da lei conseguiti e non contabilizzati nell'ambito dell'attività di cambio valute durante i periodi fiscali 2007-2010. Più nel dettaglio, l'autorità inferiore ha ritenuto come indubbio che la B.\_\_\_\_\_ abbia omesso di contabilizzare una parte dei ricavi di sua spettanza, tant'è che ciò non è neppure stato contestato dalla ricorrente. Essa ha altresì rilevato che detta società avrebbe disposto di una contabilità di facciata utilizzata ufficialmente, riportante solo una parte degli utili. Gli utili realmente conseguiti dalla società sarebbero maggiori, così come confermato dallo stesso signor E.\_\_\_\_\_. In tale contesto, per poter verificare la reale entità delle cifre d'affari conseguite da detta società, la DAPI e l'autorità inferiore avrebbero pertanto dovuto procedere ad una sua ricostruzione, ricorrendo di fatto ad una tassazione d'ufficio, così come descritto nel PVF del 22 febbraio 2016 (cfr. decisione impugnata, consid. 4.1.1).



**6.1.1.2** Riguardo alla ricostruzione della cifra d'affari effettiva della B.\_\_\_\_\_ – come pure della F.\_\_\_\_\_ – rispettivamente dei ricavi mancanti, l'autorità inferiore indica ch'essa sarebbe stata possibile grazie al sequestro di sette blocchi per appunti manoscritti (di seguito: libretti) ritrovati nell'abitazione del signor E.\_\_\_\_\_ e della ricorrente, sui quali essi avrebbero annotato i reali ricavi derivanti dalle operazioni di cambio, nonché grazie alla ricostruzione della cifra d'affari degli shop delle due predette società. Tali cifre d'affari sarebbero risultate sorprendentemente elevate e di gran lunga superiori rispetto a quanto contabilizzato dalle due società nelle loro contabilità.

Detta analisi si basa sul presupposto che i libretti n. 5 e 6 veniva indicato l'utile giornaliero delle attività di cambio, nonché alcuni ricavi da altre operazioni sempre in relazione all'attività di cambista, così come confermato in sede d'interrogatorio dal signor E.\_\_\_\_\_. Il totale annuo costituirebbe quindi la somma degli utili giornalieri, alla quale sono stati dedotti i costi sostenuti, ritenuti economicamente giustificati, segnatamente i salari:

<b>Totale annuo</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Utili da cambio	fr. 1'242'000	fr. 1'331'000	fr. 1'300'000	fr. 1'200'320

Per poter attribuire ad ogni società il proprio utile da cambio, la DAPI e l'autorità inferiore hanno poi cercato una chiave di ripartizione. Per fare ciò, esse hanno dapprima calcolato la cifra d'affari annuale spettante ad ogni società, semplicemente sommando le cifre d'affari giornaliere elencate nei libretti n. 1-2, per poi trarne le seguenti percentuali:

<b>Anno</b>	<b>CA totale</b>	<b>B._____</b>	<b>F._____</b>	<b>% B._____</b>	<b>% F._____</b>
<b>2007</b>	fr. 91'100'000	fr. 43'100'000	fr. 48'000'000	47%	53%
<b>2008</b>	fr. 118'800'000	fr. 60'700'000	fr. 58'100'000	51%	49%
<b>2009</b>	fr. 138'300'000	fr. 83'200'000	fr. 55'100'000	60%	40%
<b>2010</b>	fr. 100'600'000	fr. 65'800'000	fr. 34'800'000	65%	35%

La percentuale ottenuta è quindi stata da loro utilizzata per attribuire alla B.\_\_\_\_\_ il suo utile da cambio, in tale proporzione (= quota parte B.\_\_\_\_\_). Infine sono stati dedotti gli utili da cambio già contabilizzati dalla B.\_\_\_\_\_, per ottenere l'ammontare degli utili da cambio da lei non contabilizzati nei periodi fiscali 2007-2010:

<b>Suddivisione</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Utili da cambio	fr. 1'242'000	fr. 1'331'000	fr. 1'300'000	fr. 1'200'320
% CA B._____	47%	51%	60%	65%

<b>Quota parte B. _____</b>	fr. 583'740	fr. 678'810	fr. 780'000	fr. 780'200
./. già contabilizzati	fr. 37'660	fr. 71'220	fr. 0	fr. 0
<b>Totale</b>	fr. 546'080	fr. 607'590	fr. 780'000	fr. 780'200

Al totale, è poi stata aggiunta anche la cifra d'affari denominata « shop ». Difatti, l'autorità inferiore spiega che, premesso che per le vendite di carburante non sarebbero state ritrovate delle irregolarità, per i prodotti shop, così come già calcolato dal servizio IVA, la cifra d'affari « shop » non contabilizzata è stata determinata sulla base degli acquisti. Le differenze riscontrate sono quindi state aggiunte agli utili non contabilizzati dalla società:

	2007	2008	2009	2010
Utili da cambio totali	fr. 546'080	fr. 607'590	fr. 780'000	fr. 780'200
Cifra d'affari « shop »	fr. 51'204	fr. 66'946	fr. 280'331	fr. 0
<b>Totale utili non contabilizzati</b>	fr. 597'284	fr. 674'536	fr. 1'060'331	fr. 780'200

L'importo totale degli utili non contabilizzati dalla società B. \_\_\_\_\_ per i periodi fiscali 2007-2010 è quindi stato fissato a 3'112'351 franchi (= fr. 597'284 + fr. 674'284 + fr. 1'060'331 + fr. 780'200) e qualificato di prestazione valutabile in denaro effettuata da quest'ultima, senza ottenere un'adeguata controprestazione (cfr. decisione impugnata, consid. 4.1.1).

## 6.1.2

**6.1.2.1** Visti gli atti dell'incarto – in particolar modo il PVF del 22 febbraio 2016 (cfr. atto n. 6 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore su chiavetta USB [di seguito: inc. USB]) come pure i vari processi verbali d'interrogatorio (di seguito: PVI; cfr. tali atti contenuti nella cartella « Allegati PVF » di cui all'atto n. 7 dell'inc. USB) e i sette libretti in questione (cfr. doc. 10 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore in formato cartaceo [di seguito: inc. AFC]), nonché la contabilità della società B. \_\_\_\_\_ (cfr. atto n. 970.100.001-027 contenuto nella cartella « Allegati PVF » di cui all'atto n. 7 dell'inc. USB) e le dichiarazioni del signor E. \_\_\_\_\_ – quanto ritenuto dall'autorità inferiore e dalla DAPI appare non solo plausibile, ma del tutto convincente, sicché il Tribunale non può che confermare le sue conclusioni.

**6.1.2.2** Più nel dettaglio, il Tribunale osserva come nel caso della società B. \_\_\_\_\_ la sussistenza di una contabilità lacunosa risulti dal PVF del 22 febbraio 2016 (cfr. citato PVF, punti n. 1.4.1 e 3.3). È poi pacifico che detta società abbia omesso di contabilizzare una parte dei suoi ricavi conseguiti durante i periodi fiscali 2007-2010, tant'è che la ricorrente non

contesta tale circostanza. In tali circostanze, il Tribunale non può che ritenere che è a giusta ragione che la DAPI e l'autorità inferiore hanno proceduto ad una ricostruzione della cifra d'affari della predetta società, ricorrendo di fatto ad una tassazione d'ufficio (cfr. consid. 5.6.1 del presente giudizio). Ora, neppure detta ricostruzione viene qui contestata dalla ricorrente, sicché in assenza di errori manifesti, il Tribunale non intravede alcun motivo per discostarsene, rispettivamente per attardarsi ulteriormente al riguardo. La ricostruzione accurata delle cifre d'affari operata dalla DAPI, così come esposta in maniera dettagliata nel PVF del 22 febbraio 2016, appare infatti qui del tutto convincente e plausibile. In detto atto, i dati riportati nei sette libretti sono infatti spiegati in dettaglio, così come ogni tappa del calcolo dei ricavi risultanti dall'attività di cambio non contabilizzati dalla B. \_\_\_\_\_ (cfr. citato PVF, punti n. 3.1-3-3). La mancata contabilizzazione della parte rimanente dei ricavi, così come risultante dall'analisi dell'autorità inferiore (cfr. consid. 6.1.1.3 del presente giudizio), non trova per contro giustificazione alcuna, non essendovi alcuna traccia lasciante pensare che la stessa sarebbe stata utilizzata per rimborsare dei costi, segnatamente dei prestiti o debiti. In tali circostanze, il Tribunale ritiene che è a giusta ragione che la DAPI e l'autorità inferiore hanno ritenuto la sussistenza di prestazioni non contabilizzate dalla società. Si deve dunque ritenere la prima condizione come adempiuta.

**6.2** Ciò posto, occorre poi verificare se l'autorità inferiore e la DAPI potevano ritenere la mancata contabilizzazione dei suddetti ricavi da parte della società come insolita e riconoscibile da parte degli organi della società (terza condizione; cfr. consid. 5.2.1 del presente giudizio).

Al riguardo, nella decisione impugnata, l'autorità inferiore ha ritenuto che la mancata contabilizzazione dei ricavi da parte della B. \_\_\_\_\_ per più di tre milioni di franco ha senz'altro un carattere talmente insolito che difficilmente avrebbe potuto passare inosservata agli organi statuari, la stessa non trovando alcuna giustificazione economica (cfr. decisione impugnata, consid. 4.3). Ora, a mente del Tribunale, alla luce degli atti dell'incarto, quanto indicato dall'autorità inferiore appare plausibile, sicché si deve ritenere che pure la terza condizione è adempiuta.

**6.3** Ciò rilevato, occorre infine verificare se è a giusta ragione che la DAPI e l'autorità inferiore hanno ritenuto che detti ricavi non contabilizzati sarebbero stati versati agli azionisti e/o a terze persone vicine alla società (cfr. seconda condizione; consid. 5.2.1 del presente giudizio), rispettivamente se potevano considerare che i due beneficiari dei suddetti ricavi non potevano che essere la ricorrente e il signor E. \_\_\_\_\_.

**6.3.1** A tal proposito, nella decisione impugnata, l'autorità inferiore ha ritenuto quanto segue (cfr. citata decisione, consid. 4.2.1 e 6.2.3). Essa ha dapprima sottolineato che l'omessa contabilizzazione e il mancato incasso di quasi tre milioni di franchi da parte della società B.\_\_\_\_\_ non trova alcuna giustificazione economica, se non nello stretto legame con persone ad essa vicine. A mente dell'autorità inferiore le prestazioni non contabilizzate sarebbero infatti state versate a persone ad esse vicine, e meglio alla ricorrente e al suo allora compagno, il signor E.\_\_\_\_\_ (cfr. decisione impugnata, consid. 4.2.1). Per giungere a tale conclusione essa si è fondata su un insieme di vari elementi, così come ricostruiti dalla DAPI e riassunti nel PVF del 22 febbraio 2016.

**6.3.2** Innanzitutto, l'autorità inferiore ha rilevato che, secondo quanto ricostruito dalla DAPI, i libretti compilati a mano dal signor E.\_\_\_\_\_ e dalla ricorrente, sui quali venivano riassunti gli incassi effettivi della società B.\_\_\_\_\_, erano conservati nella loro abitazione, come peraltro confermato dalla stessa ricorrente (cfr. PVI dell'8 novembre 2013 di cui all'atto n. 7 dell'inc. USB, pag. 12; 130.200.011). Pure i ricavi non contabilizzati dalla B.\_\_\_\_\_ venivano conservati al loro domicilio. A ciò si aggiunge il fatto che dai predetti libretti è risultato che una parte dei fondi della B.\_\_\_\_\_ non dichiarati sono stati prelevati ed utilizzati per il pagamento di spese o per finanziare società riconducibili alla ricorrente e al signor E.\_\_\_\_\_. Più nel dettaglio, l'autorità inferiore ha sottolineato che nelle sue dichiarazioni fiscali 2008-2009 la ricorrente ha dichiarato di detenere: il capitale azionario della società I.\_\_\_\_\_, V.\_\_\_\_\_ (società che deteneva il fondo a W.\_\_\_\_\_ dove era situato uno dei distributori di benzina con annesso un ufficio cambi); le quote sociali della società J.\_\_\_\_\_, X.\_\_\_\_\_; il capitale azionario della società K.\_\_\_\_\_, Y.\_\_\_\_\_. Ora, dal libretto n. 3 si evincerebbero ad esempio i seguenti pagamenti provenienti dalle società F.\_\_\_\_\_ e B.\_\_\_\_\_: 100'000 franchi utilizzati per la società K.\_\_\_\_\_; numerosi importi utilizzati per spese personali; numerosi importi utilizzati per finanziare la società J.\_\_\_\_\_. Pure dai libretti n. 5 e 6, si evincerebbero vari pagamenti destinati alla ricorrente nel periodo 2006-2010, come ad esempio prelevamenti concernenti ad esempio « Noi » ossia il signor E.\_\_\_\_\_ e la ricorrente, « K.\_\_\_\_\_ L.\_\_\_\_\_ » ossia la società K.\_\_\_\_\_, « M.\_\_\_\_\_ » che era il proprietario dei locali dove la K.\_\_\_\_\_ esercitava la sua attività, « N.\_\_\_\_\_ » che è il figlio che la ricorrente ha avuto dal primo marito, « I.\_\_\_\_\_ » ossia la società I.\_\_\_\_\_, così come da lei esposto nella lista a pag. 11 della sua decisione. L'autorità inferiore indica che detta lista non è esaustiva, in detti libretti essendo pure indicati altri prelevamenti come ad esempio « spese

personali », « spese per crociera » o « orologi » destinati presumibilmente ad entrambi, poiché essi vivevano sotto lo stesso tetto. Già per quanto precede, l'autorità inferiore ha dunque ritenuto che la ricorrente poteva indubbiamente essere considerata quale persona vicina alla società B.\_\_\_\_\_ e quale beneficiaria delle prestazioni valutabili in denaro da lei erogate (cfr. decisione impugnata, consid. 6.2.3).

**6.3.3** Ciò sancito, l'autorità inferiore ha indicato che secondo l'analisi della DAPI, altri elementi presi nel loro insieme avrebbero permesso di affermare che il signor E.\_\_\_\_\_ detenesse il 70% del capitale azionario della società B.\_\_\_\_\_, mentre la ricorrente il restante 30%. Il primo indizio sarebbe costituito dalle dichiarazioni fiscali del signor E.\_\_\_\_\_ (allora compagno della ricorrente) – depositate prima dell'apertura delle inchieste nei suoi confronti, ovvero in tempi non sospetti – il quale ha sempre dichiarato di detenere il 70% delle azioni della società B.\_\_\_\_\_. Solo in seguito all'apertura di dette inchieste, egli ha indicato di detenere invero il 100% delle azioni di detta società. Mentre la ricorrente ha sempre negato di essere stata azionista di detta società nella misura del restante 30%. Essa ha però depositato le proprie dichiarazioni fiscali in un secondo momento, successivamente all'apertura delle inchieste nei suoi confronti, ovvero in tempi sospetti. Ora, visto il legame tra i due, l'autorità inferiore ha ritenuto legittimo considerare la ricorrente azionista di detta società per una quota del 30% (cfr. decisione impugnata, consid. 6.2.3).

**6.3.4** A ciò si aggiungono le note interne della Banca G.\_\_\_\_\_, contenute negli atti relativi al finanziamento concesso per l'acquisto di immobili intestati alla società I.\_\_\_\_\_ e alla ricorrente. Nella nota del 30 aprile 2010, relativa alla concessione di una proroga del prestito ipotecario per la I.\_\_\_\_\_, alla voce valutazione del cliente è stato indicato che l'azionista della predetta società è la ricorrente e che essa è inoltre proprietaria della B.\_\_\_\_\_ assieme al signor E.\_\_\_\_\_. Sempre secondo la DAPI, la ricorrente è stata l'unica collaboratrice che nel periodo 2004-2005 ha lavorato per la B.\_\_\_\_\_ senza che le venisse versato alcun stipendio, né secondo la contabilità ufficiale, né secondo la contabilità occulta mediante la quale a volte venivano versati pure altri stipendi senza che i costi venissero dedotti dalla contabilità ufficiale della società. Secondo la DAPI, ciò poteva essere dovuto al fatto che la ricorrente veniva remunerata partecipando agli utili della società. La ricorrente era pure responsabile LRD di detta società e aveva dunque accesso ai conti del gruppo. Inoltre per un certo periodo, essa ha pure compilato i libretti che rappresentavano lo strumento di gestione delle società, mentre le liquidità del gruppo (a contanti) erano conservate presso il domicilio

ch'essa condivideva con il compagno. Sulla base di tutti questi elementi, visto il ruolo predominante che il signor E.\_\_\_\_\_ e la ricorrente avrebbero rivestito nella gestione delle società di gruppo B.\_\_\_\_\_ e F.\_\_\_\_\_, l'autorità inferiore è giunta alla conclusione che la ricorrente fosse pure azionista nella misura del 30% di dette società. D'altra parte, ritiene che le prestazioni erogate dalla B.\_\_\_\_\_ alla ricorrente non troverebbero altra spiegazione che con il suo legame di partecipazione (cfr. decisione impugnata, consid. 6.2.3).

**6.3.5** Visti gli atti dell'incarto, in particolar modo il PVF del 22 febbraio 2016 della DAPI, nonché le spiegazioni fornite dall'autorità inferiore ed esposte poc'anzi in merito agli elementi da essa considerati (cfr. consid. 6.3.1-6.3.4 del presente giudizio), il Tribunale ritiene che quest'ultima era legittimata a considerare la ricorrente e il signor E.\_\_\_\_\_ quali azionisti della società B.\_\_\_\_\_, rispettivamente quali persone vicine a detta società, nella misura del 30%, rispettivamente del 70%. A mente del Tribunale, gli elementi evocati dall'autorità inferiore costituiscono infatti degli indizi sufficienti a ritenere che le prestazioni erogate dalla società senza controprestazione equivalente non trovano alcuna spiegazione se non nella vicinanza dei due (cfr. consid. 5.2.3 del presente giudizio). Che la ricorrente sia azionista o meno della società non è qui determinante, la stessa potendo comunque essere considerata come persona ad essa vicina, segnatamente visto il suo particolare legame con il signor E.\_\_\_\_\_. Non essendo richiesta la prova diretta di tale evenienza, l'autorità inferiore è infatti legittimata a fondarsi su un insieme di indizi (cfr. consid. 5.4.2 del presente giudizio). Ora, al fine di evitare inutili ripetizioni, l'analisi dettagliata degli elementi presi in considerazione dall'autorità inferiore per qualificare la ricorrente di persona vicina e/o azionista della società, verrà esposta dal Tribunale nell'ambito dell'esame delle sue censure (cfr. consid. 7 del presente giudizio, a cui si rinviano le parti). Per quanto qui necessario si osserva come anche la seconda condizione può essere considerata come verosimilmente adempiuta.

**6.4** Visto tutto quanto suesposto, il Tribunale giunge dunque alla conclusione che, nel caso della società B.\_\_\_\_\_, l'autorità inferiore era legittimata a ritenere, sulla base degli elementi a sua disposizione, la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro nella forma di distribuzioni dissimulate di reddito alle persone ad essa vicine, ovvero la ricorrente e il signor E.\_\_\_\_\_, ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b LIP in combinato disposto con l'art. 20 cpv. 1 OIPrev. Sulla base degli atti, l'autorità inferiore poteva altresì imputare il 30% delle suddette prestazioni imponibili alla ricorrente.

## 7.

Ciò constatato, occorre ora verificare se la ricorrente è stata in grado di apportare la controprova secondo cui non sussisterebbero invero delle prestazioni valutabili in denaro (cfr. consid. 5.4.2 del presente giudizio).

Di fatto, la ricorrente non contesta minimamente la sussistenza delle prestazioni valutabili in denaro, come neppure le cifre indicate sui libretti sequestrati presso l'abitazione che condivideva con il suo allora compagno e la conseguente ricostruzione effettuata dalla DAPI dei ricavi non contabilizzati dalla B.\_\_\_\_\_, così come esposta al consid. 6.1.1 del presente giudizio. Essa contesta infatti unicamente la sua qualità di azionista della società, rispettivamente di beneficiaria delle prestazioni imponibili. In estrema sintesi, essa ritiene che la conclusione dell'autorità inferiore secondo cui essa sarebbe azionista al 30% della società B.\_\_\_\_\_ si fonderebbe su una serie di indizi, ma che di fatto non esisterebbe alcuna prova o documento attestante tale evenienza. Essa contesta principalmente le note interne redatte dal consulente bancario della Banca G.\_\_\_\_\_, nonché gli altri elementi presi in considerazione dall'autorità inferiore e della DAPI per qualificarla di azionista e beneficiaria delle prestazioni imponibili (cfr. ricorso 16 settembre 2019, punto n. 2).

In sostanza, per il Tribunale si tratta dunque di esaminare solo se, sulla base delle censure della ricorrente circa la valenza probatoria delle note interne e degli altri elementi, quest'ultima è riuscita ad apportare la controprova secondo cui essa non può essere considerata quale azionista e/o persona vicina alla società, nonché beneficiaria delle prestazioni imponibili.

### 7.1

**7.1.1** Per quanto concerne le note interne redatte dal signor H.\_\_\_\_\_, consulente di Banca G.\_\_\_\_\_, la ricorrente ne contesta fermamente l'interpretazione errata data dall'autorità inferiore, che descriverebbe la sua situazione patrimoniale e quella del signor E.\_\_\_\_\_, indicandoli quali proprietari della società B.\_\_\_\_\_. Essa spiega infatti che detta indicazione si potrebbe facilmente spiegare con una errata interpretazione da parte del consulente della reale situazione, dovuta verosimilmente al fatto che i due fossero legati sentimentalmente e collaborassero nella gestione dell'attività. Essa precisa poi che la discussione con detto consulente, circa la sua situazione economica complessiva e quella del signor E.\_\_\_\_\_, non verteva sul finanziamento della società B.\_\_\_\_\_ e all'identificazione del suo beneficiario economico, bensì unicamente sul finanziamento ipotecario di due altre società, di cui essi sono azionisti. Essa contesta poi che quanto indicato dal signor H.\_\_\_\_\_ possa essere sanato in qualche

modo dallo scritto 6 novembre 2015, con cui la Banca G.\_\_\_\_\_ ha risposto a delle domande dell'autorità inferiore, indicando – sulla base delle note interne – che gli azionisti della società B.\_\_\_\_\_ sarebbero la ricorrente e il signor E.\_\_\_\_\_. In tale contesto, essa indica che l'audizione del signor H.\_\_\_\_\_ – richiesta e rifiutata dall'autorità inferiore e la DAPI – avrebbe permesso di chiarire tale punto, dimostrando che di fatto si tratta di una falsa interpretazione (cfr. ricorso 16 settembre 2019, punto n. 3).

Sennonché, da un esame dettagliato delle note interne della Banca G.\_\_\_\_\_ agli atti (cfr. documenti Banca G.\_\_\_\_\_ 300.100.001-300.200.452 di cui all'atto n. 7 dell'inc. USB), le spiegazioni fornite dalla ricorrente non possono essere qui seguite dal Tribunale, per i seguenti motivi.

**7.1.2** Innanzitutto, da un esame della nota interna del 30 aprile 2010 – a cui fa riferimento l'autorità inferiore nella decisione impugnata – redatta dal consulente H.\_\_\_\_\_ della Banca G.\_\_\_\_\_ (cfr. 300.100.002), il Tribunale constata, così come giustamente rilevato dalla ricorrente, che la stessa è stata effettivamente presa nel contesto della proroga di un finanziamento ipotecario a favore della I.\_\_\_\_\_, società riconducibile alla ricorrente e al signor E.\_\_\_\_\_. In detta nota, viene infatti indicato che la ricorrente è il relativo azionista, mentre il signor E.\_\_\_\_\_ il relativo amministratore unico. Nel contesto della valutazione della situazione finanziaria della società I.\_\_\_\_\_, la ricorrente e il signor E.\_\_\_\_\_ – come detto, persone di riferimento di detta società, per la quale è stato chiesto il finanziamento – sono stati chiaramente designati quali proprietari delle due società B.\_\_\_\_\_ e F.\_\_\_\_\_, che gestivano un chiosco e un ufficio cambi:

*« [...] A.\_\_\_\_\_ è inoltre proprietaria assieme al convivente E.\_\_\_\_\_, [...], della B.\_\_\_\_\_ [...] e sempre con il convivente del F.\_\_\_\_\_ [...] ».*

Ora, contrariamente a quanto lascia intendere la ricorrente, il fatto che detta nota interna è stata presa nel contesto del finanziamento della società I.\_\_\_\_\_ e non delle due società B.\_\_\_\_\_ e F.\_\_\_\_\_, non ne esclude la rilevanza per il presente caso. Non si vede infatti per quale motivo il consulente H.\_\_\_\_\_, nell'ambito della valutazione della situazione finanziaria della società I.\_\_\_\_\_ e delle condizioni per la proroga del suddetto finanziamento, avrebbe dovuto designare la ricorrente e il signor E.\_\_\_\_\_ quali proprietari delle società B.\_\_\_\_\_ e F.\_\_\_\_\_, se ciò non fosse qui il caso. Peraltro, che in detta valutazione, una banca tenga conto della situazione finanziaria delle persone fisiche che detengono la società è più che normale. In effetti, allorquando una banca valuta la



situazione finanziaria di un cliente, lo fa in maniera globale e non unicamente in funzione dell'oggetto da finanziare. Pertanto, la nota non dovrebbe essere diversa, sia che si tratti del finanziamento della società I. \_\_\_\_\_ o di una qualsiasi altra acquisizione. La censura della ricorrente non è dunque pertinente.

Ma vi è di più. Da un esame delle precedenti note interne, tutte riguardanti il finanziamento della I. \_\_\_\_\_, risulta infatti come la ricorrente e il signor E. \_\_\_\_\_ non siano stati considerati quali proprietari della società B. \_\_\_\_\_ solo nella nota interna del 30 aprile 2010 (cfr. 300.100.002 e 300.100.007) a cui fa riferimento l'autorità inferiore, bensì anche nelle note interne del 1° febbraio 2008 (cfr. 300.100.013 e 300.100.017), del 22 febbraio 2006 (cfr. 300.100.022 e 300.100.025) e del 13 maggio 2005 (cfr. 300.100.032 e 300.100.035), tutte redatte dal signor H. \_\_\_\_\_. Con riferimento alla loro attività di chiosco ed ufficio cambi, il consulente ha infatti sempre precisato quanto segue:

*« [...] Questa attività commerciale viene svolta sotto la B. \_\_\_\_\_, società di loro proprietà [...] ».*

In tali circostanze, appare ancora più strano che un consulente bancario – che peraltro ha sempre descritto la ricorrente e il signor E. \_\_\_\_\_ quali *« [...] persone serie e corrette, particolarmente attive, che sollevano una buona impressione [...] »* (cfr. 300.100.013, 300.100.022 e 300.100.031 ) – abbia considerato per diversi anni la ricorrente e il signor E. \_\_\_\_\_ quali proprietari della B. \_\_\_\_\_, se ciò non è invero il caso. Peraltro, non si spiega poi per quale motivo, in tutti questi anni, essi non abbiano mai segnalato al loro consulente che si trattava di un errore. Se il signor E. \_\_\_\_\_ fosse stato l'unico azionista delle due società – così come sostiene la ricorrente – non si vede per quale motivo, tale evenienza non è stata comunicata a suo tempo. Ciò appare ancora meno credibile, se si considera che, così come risultante dal PVF del 22 febbraio 2016 della DAPI, nel contesto del suddetto finanziamento, il signor E. \_\_\_\_\_ ha presentato alla banca le sue dichiarazioni fiscali, ove ha indicato di essere azionista al 70% delle due predette società (cfr. citato PVF, punto n. 3.6.4). In tale contesto, il Tribunale fatica a credere alla tesi della ricorrente, secondo cui il consulente l'avrebbe designata quale proprietaria insieme all'allora suo compagno, solo a causa della loro relazione sentimentale.

**7.1.3** A ciò si aggiunge il fatto che, invitata ad esprimersi al riguardo dalla DAPI in data 7 ottobre 2015, nello scritto 14 ottobre 2015 (cfr. citato scritto di cui all'atto n. 7 dell'inc. USB; 300.100.529), la Banca G. \_\_\_\_\_ ha indicato espressamente quanto segue:

*«[...] Al momento di redigere il credito I.\_\_\_\_\_ (13.05.2005 / vostro allegato 4), ci risultava che gli azionisti della B.\_\_\_\_\_ fossero E.\_\_\_\_\_ e A.\_\_\_\_\_. Al momento della proroga del credito I.\_\_\_\_\_ (30.04.2010 / vostro allegato 5), ci risultava che E.\_\_\_\_\_ e A.\_\_\_\_\_ fossero anche azionisti del F.\_\_\_\_\_. Solo successivamente, al momento della consegna della dichiarazione d'imposta 2008, abbiamo potuto constatare che l'azionista delle 2 società summenzionate in ragione del 70% fosse unicamente E.\_\_\_\_\_ [...]».*

Ora, se quanto indicato dal consulente bancario fosse stato in qualche modo da lui « mal interpretato », non si vede per quale motivo la banca avrebbe dovuto rispondere in tal modo, senza rettificare tale informazione. Si noti ad esempio che circa la designazione del signor E.\_\_\_\_\_ quale azionista della I.\_\_\_\_\_ nella nota del 27 febbraio 2009, alla domanda 4 tale indicazione è stata da lei rettificata, precisando che si è trattato di un errore, che invero egli era in procinto di diventare amministratore unico della società (cfr. 300.100.529). In tali circostanze, si può presumere che, se ci fosse stato un errore nella designazione dei proprietari delle due società B.\_\_\_\_\_ e F.\_\_\_\_\_, la banca l'avrebbe verosimilmente segnalato.

**7.1.4** In tali circostanze, il Tribunale non intravede alcun spazio lasciante pensare che la DAPI e l'autorità inferiore avrebbero mal interpretato il significato delle parole del consulente bancario contenute nelle varie note interne. Quanto ivi indicato appare infatti chiaro: per anni, la ricorrente e il signor E.\_\_\_\_\_ sono stati considerati quali proprietari della società B.\_\_\_\_\_, senza mai emettere alcuna contestazione al riguardo. Analogo discorso vale per la società F.\_\_\_\_\_.

**7.1.5** Visto tutto quanto suesposto, che l'autorità inferiore non abbia poi dato seguito alla richiesta di audizione del consulente bancario appare qui condivisibile e plausibile, dal momento che le note interne da lui redatte non lasciano trasparire una potenziale erronea interpretazione. Peraltro, non si vede cosa il consulente potrebbe dire di nuovo al riguardo ad una distanza di oltre dieci anni dalla redazione delle sue note interne, tant'è che per diversi anni i due interessati non hanno mai espresso alcuna contestazione. Per tali motivi, il Tribunale – alla stregua dell'autorità inferiore – non ritiene la sua audizione come necessaria. Di conseguenza, va altresì confermata l'assenza di una violazione del diritto di essere sentita della ricorrente, già rilevata in precedenza dal Tribunale (cfr. consid. 3.2 del presente giudizio), visto che la prova proposta non risulta qui idonea.

## 7.2

**7.2.1** Ciò posto, per quanto concerne gli ulteriori indizi presi in considerazione dall'autorità inferiore, la ricorrente sottolinea che quest'ultima non si sarebbe confrontata minimamente con le censure da essa sollevate nel proprio reclamo del 18 marzo 2016, qui richiamate nel suo ricorso. Essa ritiene che i singoli elementi citati dalla DAPI – l'aver inizialmente lavorato senza controprestazione, l'essere stata responsabile LRD, l'aver compilato i libretti, la dichiarazione fiscale del signor E. \_\_\_\_\_, per non parlare delle congetture sul nome della società e sul suo preteso significato quanto alla composizione azionaria, che l'autorità inferiore evita se non altro di menzionare – sarebbero elementi privi di significato o estremamente deboli, il cui reale valore, singolo e complessivo, sarebbe già stato ampiamente confutato nel predetto reclamo (cfr. ricorso 16 settembre 2019, punto n. 5).

**7.2.2** A tal proposito, da un confronto tra il reclamo 18 marzo 2016 (cfr. atto n. 2 dell'inc. USB) della ricorrente e la decisione impugnata, il Tribunale osserva come effettivamente l'autorità inferiore non abbia statuito in maniera dettagliata sulle singole censure sollevate dalla ricorrente, bensì solo nel loro insieme (cfr. decisione impugnata, consid. 6.2.4.2). Di fatto, dopo aver rilevato che secondo la ricorrente gli indizi considerati sarebbero ininfluenti, l'autorità inferiore ha semplicemente indicato che, benché se presi singolarmente tali indizi possono apparire ininfluenti, se presi nel loro insieme, essi permetterebbero di avvalorare la tesi secondo cui la ricorrente ed il suo compagno avessero una posizione predominante all'interno della B. \_\_\_\_\_. Che detta società abbia fatto nei suoi confronti innumerevoli prestazioni senza un'adeguata controprestazione non potrebbe che essere spiegato con tale legame di partecipazione.

Benché tale motivazione risulti piuttosto succinta, la stessa rispetta comunque le esigenze in materia di motivazione delle decisioni (cfr. al riguardo, [tra le tante] sentenza del TAF A-5576/2018 del 5 dicembre 2019 consid. 3.1.2 con rinvii). Anche ad avere ancora dubbi al riguardo, nella misura in cui il Tribunale qui di seguito riprenderà e valuterà in maniera dettagliata le censure sollevate dalla ricorrente sia nel suo ricorso che nel suo reclamo, ogni eventuale violazione del suo diritto di essere sentita va in ogni caso considerata come sanata (cfr. consid. 3.1.2 del presente giudizio).

**7.2.3** Circa il fatto ch'essa abbia lavorato a titolo gratuito per la società B. \_\_\_\_\_ tra il 2004 e il 2005, la ricorrente ha spiegato dinanzi all'autorità inferiore che in quel periodo l'attività di detta società – di cui il signor E. \_\_\_\_\_ aveva a quel momento acquisito le azioni e l'attività di distributore di benzina / ufficio cambi – era agli inizi e il lavoro non era

molto. All'epoca essa ha lavorato pochissime ore per la predetta società. In tale contesto, il fatto ch'essa non sia stata retribuita sarebbe da intendersi come una partecipazione all'attività avviata dal compagno e convivente, fatto assolutamente legittimo e comprensibile quando viene avviata una nuova attività. Essa non sarebbe poi stata remunerata in altro modo, partecipando agli utili della società. Ciò sarebbe provato anche dal fatto che, una volta aumentata l'attività, la ricorrente avrebbe poi percepito uno stipendio più elevato rispetto agli altri collaboratori. Se davvero, essa avesse partecipato agli utili della società, allora avrebbe dovuto percepire uno stipendio in linea con quello degli altri dipendenti. Ciò posto, essa ha sottolineato che il suo ruolo di responsabile OAD sarebbe in realtà privo di rilevanza, dal momento che non avrebbe nulla a che vedere con la contabilità e la sua tenuta. Il compito del responsabile OAD sarebbe quello di controllo sul fatto che venga identificato il contraente e l'avente diritto economico quando le operazioni di cambio superano un certo importo. Analogo discorso varrebbe per la messa a disposizione di fondi propri in caso di necessità degli uffici cambi e con restituzione in giorno seguente. Il fatto poi che la sigla « (...) » della società B. \_\_\_\_\_ significhi A. \_\_\_\_\_ e E. \_\_\_\_\_, sarebbe qui irrilevante e non darebbe alcuna indicazione sull'azionariato, dal momento che frequentemente le ragioni sociali vengono scelte, per questioni affettive, prendendo in considerazione il nome dei propri cari (cfr. reclamo 18 marzo 2016, punto n. 5).

Al riguardo, il Tribunale osserva come benché il fatto di aver lavorato dapprima a titolo gratuito, poi contro remunerazione superiore agli altri collaboratori per la società B. \_\_\_\_\_ di per sé non dimostri a lui solo che la ricorrente fosse azionista di detta società, lo stesso costituisce comunque un indizio che la ricorrente era una persona vicina a detta società. Analogo discorso vale per il ruolo di responsabile LRD o OAD da lei rivestito all'interno di detta società. Il legame sentimentale con il signor E. \_\_\_\_\_ può giustificare senz'altro che la ricorrente abbia lavorato nell'attività del chiosco e cambio valute, ma di certo non esclude ch'essa non possa essere considerata persona vicina alla B. \_\_\_\_\_, proprio per la sua vicinanza privilegiata al signor E. \_\_\_\_\_, azionista di detta società. Che la sigla « (...) » si riferisca o meno alla ricorrente e al suo compagno, nulla toglie alla vicinanza tra i due. È dunque a ragione che la DAPI e l'autorità inferiore hanno tenuto conto di detto elemento.

**7.2.4** Dinanzi all'autorità inferiore la ricorrente ha poi contestato la diversa valutazione delle sue dichiarazioni fiscali rispetto a quelle del suo allora compagno. Di fatto, l'autorità inferiore e la DAPI avrebbero infatti considerato le sue come incomplete, a differenza di quelle del signor E. \_\_\_\_\_,

ove quest'ultimo ha indicato di essere azionista in ragione del 70% della società B.\_\_\_\_\_ (cfr. reclamo 18 marzo 2016, punto n. 6).

Al riguardo, il Tribunale osserva come dagli atti risulta chiaramente il motivo per cui la DAPI e l'autorità inferiore hanno considerato in modo diverso le due dichiarazioni fiscali. Le dichiarazioni fiscali del signor E.\_\_\_\_\_, ove quest'ultimo ha indicato di essere azionista in misura del 70% della B.\_\_\_\_\_ e della F.\_\_\_\_\_, risultano essere state depositate prima dell'avvio dell'inchiesta penale. Al contrario, quelle della ricorrente, ove non ha indicato alcunché circa la sua qualità di azionista di dette società, sono state depositate all'inizio dell'inchiesta penale. A mente della DAPI e dell'autorità inferiore, ciò avrebbe un legame con l'inchiesta penale, tant'è che quest'ultima avrebbe dichiarato beni non in relazione con tale indagine, segnatamente di detenere l'intero capitale azionario della società J.\_\_\_\_\_. (cfr. PVF del 22 febbraio 2016, punto n. 3.8). Peraltro, da un esame degli atti, risulta altresì che il signor E.\_\_\_\_\_ nelle sue prime dichiarazioni abbia lui stesso indicato di detenere il 70% delle due predette società (cfr. citato PVF, punto n. 3.6.3). Le sue successive dichiarazioni, secondo cui avrebbe invero detenuto il 100%, risultano poco credibili (cfr. decisione impugnata, consid. 6.2.3). Del resto come già sottolineato (cfr. consid. 7.1.2 del presente giudizio), il signor E.\_\_\_\_\_ ha altresì utilizzato dette dichiarazioni fiscali per ottenere dei finanziamenti dalla Banca G.\_\_\_\_\_. In tale contesto, che la DAPI e l'autorità inferiore abbiano espresso dei dubbi circa la credibilità delle dichiarazioni della ricorrente – visto il suo legame sentimentale con il signor E.\_\_\_\_\_, appaiono leciti. Non si può infatti escludere ch'essa non abbia dichiarato i rimanenti 30% per evitare di ritrovarsi coinvolta assieme al compagno nell'inchiesta penale. Per tale motivo, il Tribunale ritiene giustificata la diversa valutazione delle dichiarazioni fiscali della ricorrente rispetto a quelle del suo allora compagno. È dunque a giusto titolo, che l'autorità inferiore ha tenuto conto anche di questo elemento.

**7.2.5** Dinanzi all'autorità inferiore, la ricorrente ha altresì contestato quanto ritenuto dalla DAPI nei libretti sequestrati, in particolar modo le deduzione effettuate circa alcuni prelievi con l'indicazione « noi » effettuati prima del 2007. A tal proposito, essa ha indicato che detta menzione indicherebbe unicamente che i fondi sarebbero stati destinati all'unico azionista, il signor E.\_\_\_\_\_, ma non sarebbe ancora determinante quanto all'azionariato della società (cfr. reclamo 18 marzo 2016, punto n. 7). Inoltre, essa ha sottolineato che, come risultante dal PVF del 22 febbraio 2016, la stessa DAPI avrebbe riconosciuto che le sue responsabilità sarebbero semmai date e certe solamente sino quando essa ha tenuto la contabilità occulta

della B. \_\_\_\_\_ e meglio fino a metà 2007, sicché avrebbe rinunciato a procedere penalmente nei suoi confronti per reati di sottrazione fiscale e truffa in materia di tasse (cfr. reclamo 18 marzo 2016, punto n. 2). Ora, la ricorrente sottolinea che nei periodi fiscali 2007-2010, oggetto delle riprese fiscali nei suoi confronti, essa non sarebbe già più stata attiva nell'ambito della società e pertanto non potrebbe essere chiamata a rispondere di quanto annotato nei libretti successivamente al 2007 (cfr. reclamo 18 marzo 2016, punti n. 2 e 7). Nel suo ricorso, la ricorrente ha poi rinnovato tali censure, precisando quanto segue. Essa indica che i prelevamenti registrati nei libretti con l'indicazione « noi » di cui parla l'autorità inferiore sarebbero da riferirsi al fatto che la ricorrente e il signor E. \_\_\_\_\_ hanno avuto per anni una relazione, da cui è nata anche una figlia. Il signor E. \_\_\_\_\_ avrebbe sempre gestito e conservato la liquidità della ricorrente, oltre a contribuire parzialmente alle sue spese e ad offrirle il pagamento di vacanze o altro, come accade in tante coppie. Sarebbe dunque in questo senso che andrebbero interpretati gli importi nei libretti con l'indicazione « noi », anche per quanto concerne l'indicazione della società di cui la ricorrente è azionista. Essa sottolinea di non essersi occupata della redazione dei libretti e di non conoscerne il contenuto. Gli importi di cui essa avrebbe beneficiato apparirebbero comunque assolutamente modesti e manifestamente frutto di elargizione del suo compagno, piuttosto che una quota di partecipazione agli utili delle società. Riguardo alla società J. \_\_\_\_\_, in merito alle quali l'autorità inferiore asserisce che le quote sociali erano detenute dalla ricorrente, e che dalla B. \_\_\_\_\_ e dalla F. \_\_\_\_\_ sarebbero usciti numerosi importi utilizzati per finanziare detta società, essa sottolinea che dagli atti risulterebbe che i finanziamenti di detta società non provrebbero da lei, la quale non vanta neppure un credito nei confronti della società italiana (cfr. ricorso 16 settembre 2019, punto n. 5).

A tal proposito, il Tribunale osserva che le indicazioni fornite dall'autorità inferiore al riguardo in maniera dettagliata al consid. 6.2.3 nella decisione impugnata – già esposte in dettaglio nel presente giudizio al consid. 6.3.2, a cui si rinviano le parti – sono sufficienti a giustificare per quali motivi è stato ritenuto che vari importi in provenienza delle società B. \_\_\_\_\_ e della F. \_\_\_\_\_ sono stati utilizzati a favore della ricorrente, tra il 2006 e il 2010. Quanto ritenuto dall'autorità inferiore risulta altresì dal PVF del 22 febbraio 2016 (cfr. citato PVF, punto n. 3.6.8). Ora, il fatto che la ricorrente fosse sentimentalmente la convivente del signor E. \_\_\_\_\_, non significa automaticamente che era quest'ultimo a finanziarla e a provvedere ai suoi bisogni e alle società a lei riconducibili, al suo posto. Come visto, dalle note bancarie risulta infatti che i due erano in affari

insieme, tant'è che i crediti per la I. \_\_\_\_\_ sono stati chiesti da loro due quali persone riconducibili a detta società (cfr. consid. 7.1.2 del presente giudizio). Gli importi elargiti a favore della ricorrente, così come considerati dall'autorità inferiore, non risultano poi modesti. Sia come sia, la ricorrente non può in ogni caso negare di aver avuto accesso – ad un determinato momento – ai sette libretti su cui venivano annotati i ricavi di detta società, così come agli stessi ricavi, visto che gli stessi erano conservati a casa sua del signor E. \_\_\_\_\_, con cui conviveva. Ch'essa abbia effettuato o meno delle annotazioni solo fino al 2007 e che la DAPI abbia riconosciuto la responsabilità della ricorrente sino a metà 2007, rinunciando pertanto a condurre nei suoi confronti una procedura penale ex art. 12 cpv. 3 DPA, così come risultante dal PVF del 22 febbraio 2016 (cfr. citato PVF, punto n. 4.3.2.1) è qui irrilevante. In effetti, la ripresa d'imposta preventiva in oggetto non si fonda sull'art. 12 cpv. 3 DPA, bensì sull'art. 12 cpv. 2 DPA. In virtù dell'art. 12 cpv. 2 DPA, è infatti sufficiente che sia possibile presumere che la ricorrente abbia beneficiato delle prestazioni valutabili in denaro erogate dalla società B. \_\_\_\_\_ durante i periodi fiscali 2007-2010, a prescindere dalla questione a sapere se alla stessa possa o meno essere imputata una colpa, segnatamente circa la compilazione dei libretti in questione (cfr. consid. 5.8.2 del presente giudizio). Ora come visto, da quanto constatato dalla DAPI e dall'autorità inferiore, risulta che la ricorrente abbia beneficiato di fondi in provenienza dalla B. \_\_\_\_\_ anche nei periodi fiscali 2007-2010, oggetto delle riprese d'imposta preventiva. In tale contesto, le censure della ricorrente appaiono infondate.

Circa il finanziamento della società J. \_\_\_\_\_, riconducibile alla ricorrente, il Tribunale osserva quanto segue. Innanzitutto, come già rilevato (cfr. consid. 6.3.2 del presente giudizio), nella decisione impugnata l'autorità inferiore ha indicato che la ricorrente ha dichiarato l'intero capitale sociale di detta società nelle sue dichiarazioni fiscali 2008-2009 (cfr. atti n. 8 e 9 dell'inc. USB). Essa ha altresì rilevato che nel libretto n. 3 (cfr. citato atto, di cui all'atto n. 7 dell'inc. USB; 561.500.100-105) sono stati annotati numerosi importi utilizzati dalla B. \_\_\_\_\_ e dalla F. \_\_\_\_\_ per finanziare la società J. \_\_\_\_\_. Tale evenienza è stata altresì sottolineata dalla DAPI nel PVF del 22 febbraio 2016 (cfr. citato PVF, punto n. 3.6.8). Nella risposta 16 dicembre 2019, l'autorità inferiore ha poi precisato che dai rendiconti 2008-2009 della J. \_\_\_\_\_ (cfr. citati atti, di cui all'atto n. 7 dell'inc. USB; 500.600.023-038 e 500.600.041-059) vi sarebbe stato un conseguente aumento del credito soci. Difatti, nella nota integrativa al bilancio chiuso al 31 dicembre 2008 (cfr. citato atto, di cui all'atto n. 7 dell'inc. USB, pag. 14; 500.600.036), rispettivamente al 31 dicembre 2009 (cfr. citato atto, di cui all'atto n. 7 dell'inc. USB, pag. 8; 500.600.054), viene

indicato che « [...] esistono dei finanziamenti effettuati dai soci nei confronti della società [...] ». Per tale motivo, essa indica di ritenere come verosimile che la ricorrente abbia beneficiato di una parte delle distribuzioni dissimulate di utile da parte della B. \_\_\_\_\_ e che le abbia in seguito utilizzate per finanziare la sua società J. \_\_\_\_\_ (cfr. citata risposta, pag. 5 seg.). Ora, alla luce degli atti citati dall'autorità inferiore, tali spiegazioni risultano plausibili, sicché il Tribunale non intravede alcun motivo per discostarsi dal giudizio dell'autorità inferiore e ritenere il contrario. È quindi a giusto titolo, che l'autorità inferiore ha tenuto conto anche di tali elementi.

**7.3** A titolo abbondanziale, si segnala che anche nell'ambito di una causa parallela in materia di imposte dirette, fondata sulla medesima fattispecie e gli stessi elementi probatori qui in esame, la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino (cfr. sentenza del 17 luglio 2017) e successivamente il Tribunale federale (cfr. sentenza del TF 2C\_768/2017 dell'8 giugno 2018) sono giunti alla stessa conclusione, confermando quanto ritenuto dalla DAPI e dall'autorità inferiore, e meglio che la ricorrente poteva essere considerata quale beneficiaria delle prestazioni valutabili in denaro erogate dalla B. \_\_\_\_\_ e dalla F. \_\_\_\_\_ in ragione del 30%. In tale contesto, lo scrivente Tribunale non intravede alcuna ragione per considerare nell'ambito dell'imposta preventiva la valenza probatoria delle note interne e degli altri elementi probatori diversamente da quanto considerato in materia d'imposte dirette.

**7.4** In definitiva, sulla base dei considerandi che precedono, il Tribunale giunge alla conclusione che la ricorrente non è stata in grado di inficiare gli elementi presi in considerazione dall'autorità inferiore nonché dalla DAPI e provare di non poter essere considerata quale azionista e/o persona vicina alla società B. \_\_\_\_\_ durante i periodi fiscali in oggetto, rispettivamente quale beneficiaria delle prestazioni valutabili in oggetto erogate da quest'ultima, nella misura del 30%. Ne discende, che è a ragione che l'autorità inferiore e la DAPI l'hanno considerata come tale.

## **8.**

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 brevemente quanto segue.

In presenza di una presunta sottrazione di imposta come nel caso in disamina, ovvero di un'infrazione alla legislazione amministrativa federale, la riscossione posticipata dell'imposta preventiva elusa è retta dall'art. 12 DPA (cfr. consid. 5.8.1 del presente giudizio). In virtù dell'art. 12 cpv. 2 DPA



assoggettati al pagamento retroattivo sono indubbiamente la società B. \_\_\_\_\_ – che ha omesso di dichiarare le prestazioni valutabili in denaro – nonché la ricorrente e il signor E. \_\_\_\_\_, quali persone che hanno fruito dell'indebito profitto, ovvero dei ricavi non contabilizzati da detta società (cfr. art. 10 cpv. 1 LIP in correlazione con l'art. 14 cpv. 1 LIP e l'art. 12 cpv. 2 DPA; consid. 5.3 e 5.8.2 del presente giudizio). Poiché la B. \_\_\_\_\_ è stata tuttavia radiata dal Registro di commercio in data (...) (cfr. relativo estratto del Registro di commercio), nei suoi confronti una ripresa fiscale appare chiaramente impossibile. Si deve dunque ritenere che gli unici rimasti assoggettati al pagamento posticipato dell'imposta preventiva sono la ricorrente e il signor E. \_\_\_\_\_, così come giustamente rilevato dall'autorità inferiore. Ora, in concreto, la decisione impugnata concerne la qui ricorrente, ritenuta responsabile del pagamento dell'imposta preventiva in ragione del 30%. Le contestazioni della ricorrente al riguardo non le sono di alcun aiuto, poiché la stessa, in virtù dell'art. 12 cpv. 2 DPA, è tenuta al pagamento posticipato indipendentemente da una sua colpa (cfr. consid. 5.8.2 del presente giudizio).

## 9.

In conclusione, il Tribunale constata 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 dalla B. \_\_\_\_\_ alla ricorrente per una quota del 30%, imputando il restante 70% al signor E. \_\_\_\_\_, 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 alla ripresa d'imposta preventiva in oggetto nei confronti della ricorrente, debitrice di detto importo ex art. 12 cpv. 2 DPA.

In tali circostanze – nella misura in cui i crediti d'imposta in oggetto, riguardanti gli anni 2007-2010, non risultano peraltro ancora prescritti, il termine di prescrizione di 7 anni qui applicabile risultando tutt'ora sospeso, così come giustamente rilevato dall'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, consid. 6.2.3; circa la prescrizione dei crediti d'imposta preventiva in presenza di una sottrazione d'imposta ex art. 61 LIP, [tra le tante] sentenza del TAF A-2164/2019 del 3 agosto 2020 consid. 4.1) – la decisione impugnata va pertanto confermata, mentre il ricorso integralmente respinto.

## 10.

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della 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 8'800 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 8'800 franchi da lei versato a suo tempo.

Vista la soccombenza della ricorrente, non vi sono poi gli estremi per la concessione di un'indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. art. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

*(il dispositivo è indicato alla pagina seguente)*

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

**1.**

Il ricorso è respinto.

**2.**

Le spese processuali di 8'800 franchi sono poste a carico della ricorrente. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, le stesse verranno interamente dedotte dall'anticipo spese di 8'800 franchi versato a suo tempo dalla ricorrente.

**3.**

Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

**4.**

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: