



Corte I
A-2165/2019

Sentenza del 3 agosto 2020

Composizione

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

Parti

A. _____,
rappresentato 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 anonima C._____ con sede a W._____, è stata costituita il 24 giugno 2005. Il 14 gennaio 2013, essa è stata però posta in liquidazione ed iscritta a Registro di commercio quale C._____ in liquidazione. A seguito della chiusura della procedura di fallimento decretata il 15 novembre 2017 dalla Pretura del distretto di X._____, il 16 novembre 2017 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 2007 al 2010, detta società si è invero però occupata della gestione del bar del postribolo denominato « D._____ », ubicato a Y._____.

Sempre secondo il Registro di commercio, dalla costituzione fino al 30 maggio 2007, l'amministratrice unica è stata la signora E._____. Successivamente e fino alla data della radiazione dal Registro di commercio, tale carica è stata rivestita dal signor F._____.

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 Y._____ 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: « 13. Allegati Processo verbale finale [rapporto DAPI] » dell'incarto prodotto su chiavetta USB dall'AFC]):

Periodo	Affittacamere	Bar
2007-2008	G._____	C._____
2009-2010	H._____	C._____

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 ritenuto nei confronti della società C._____ la sussistenza prestazioni valutabili in denaro da lei concesse nella forma di « distribuzioni dissimulate di utile » al proprio azionista principale e di fatto, ovvero il signor A._____, nei periodi fiscali

2007-2010, 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), per un importo totale di 601'226 franchi. Detta società avrebbe infatti rinunciato a favore del signor A._____ ad una parte degli utili di sua spettanza da lei conseguiti mediante l'attività del bar del postribolo « D._____ » gestita dal signor A._____ in persona durante i periodi fiscali 2007-2010, omettendo altresì di contabilizzarla nei propri rendiconti. Per tale motivo, l'AFC le ha intimato un conteggio con una ripresa d'imposta preventiva di 210'429.10 franchi (= 35% di fr. 601'226), oltre accessori.

Lo stesso giorno, l'AFC ha intimato un conteggio, di identico contenuto, al signor A._____, ritenuto beneficiario diretto di tali prestazioni, sulla base dell'art. 12 cpv. 1 e 2 DPA, in combinato disposto con l'art. 67 cpv. 1 LIP.

Con scritto 7 dicembre 2015, il signor A._____ e la società C._____ – per il tramite della loro rappresentante – si sono opposti ai suddetti conteggi.

G.

Con due decisioni separate del 21 dicembre 2015, l'AFC ha confermato integralmente i due suddetti conteggi.

H.

Avverso le due predette decisioni, la società C._____ e il signor A._____ – per il tramite della loro rappresentante – hanno inoltrato reclamo separato in data 1° febbraio 2016.

I.

Con decisione su reclamo del 21 marzo 2019, l'AFC ha confermato le sue due precedenti decisioni del 21 dicembre 2015, respingendo il reclamo del signor A._____ e dichiarando il reclamo della C._____ come privo d'oggetto, tenuto conto della sua radiazione dal Registro di commercio intervenuta il 16 novembre 2017.

J.

Avverso la predetta decisione su reclamo, la fiduciaria B._____ ha inoltrato, in nome e per conto non solo del signor A._____, ma anche della società C._____, 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, nonché l'eventuale prescrizione dei crediti d'imposta preventiva in oggetto per gli anni 2007-2008.

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 16 novembre 2017. 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-2165/2019 sarebbe legata ad altre due cause parallele (A-2164/2019 e A-2153/2019), indicando altresì di trovarsi in stato d'indigenza.

Con decreto 2C_477/2019 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 16 novembre 2017. 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^a 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^a 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. Di fatto, esso non avrebbe potuto prendere visione dei conteggi e ricevere i chiarimenti

del caso, tant'è che ancora oggi l'autorità inferiore non avrebbe mai allegato la sua ricostruzione della cifra d'affari nelle sue decisioni, anche se più volte sollecitata. L'autorità inferiore non gli avrebbe neppure fornito i dettagli e le motivazioni alla base della ricostruzione della cifra d'affari della C._____. Esso – per il tramite della sua rappresentante – avrebbe potuto verificare presso la DAPI unicamente i risultati dell'indagine eseguita da quest'ultima relativamente alla completezza delle fatture dei fornitori presenti nelle contabilità presentate (cfr. ricorso 6 maggio 2019, pag. 3 segg.). 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^a 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 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-5576/2018 del 5 dicembre 2019 consid. 3.1.3 con rinvii).

3.2

3.2.1 Al riguardo, da un esame degli atti dell'incarto, il Tribunale osserva preliminarmente come, con scritto 7 maggio 2015 (cfr. atto n. 12 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 dei due conteggi emessi il 6 novembre 2015 nei suoi confronti e della C._____ (cfr. atti n. 10 e 11 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 decisioni del 21 dicembre 2015 (cfr. atti n. 7 e 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 incarto sufficientemente completo per statuire al riguardo. Con reclamo 1° febbraio 2016 (cfr. atto n. 6 dell'inc. AFC), il ricorrente – sempre per il tramite della sua rappresentante – ha impugnato la predetta decisione, sollevando allora la violazione del suo diritto di essere sentito, in ragione del mancato incontro e dell'assenza di spiegazioni sufficienti circa la ricostruzione della cifra d'affari della C._____. Al riguardo, l'autorità inferiore si è poi dettagliatamente pronunciata con decisione su reclamo del 21 marzo 2019. Tale violazione è stata infine rinnovata dal ricorrente dinanzi allo scrivente Tribunale (cfr. ricorso 6 maggio 2019, pag. 3 segg.).

3.2.2 Ciò premesso, per quanto concerne la richiesta d'incontro, il Tribunale ricorda 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 scritto (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._____. 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 e fornendo spiegazioni dettagliate sulla ricostruzione della cifra d'affari della C._____, così come eseguita dalla DAPI (cfr. decisione impugnata, consid. 5.1). In tale contesto, si deve considerare che il suo diritto di esprimersi prima della pronuncia della decisione impugnata è stato sufficientemente rispettato dall'autorità inferiore, sicché non è ravvisabile alcuna sua violazione. Su questo punto, la censura del ricorrente va pertanto respinta. Anche ad avere ancora dubbi al riguardo – 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).

3.2.3 In merito all'asserita assenza di motivazione circa la ricostruzione della cifra d'affari della C._____ nonché dei relativi mezzi di prova, il Tribunale osserva quanto segue. Da un esame degli atti risulta che, di fatto, il ricorrente e la sua rappresentante sono stati debitamente messi al corrente in merito ai dettagli e alle basi della ricostruzione della cifra d'affari della C._____ già dinanzi alla DAPI. Più concretamente, da un esame del messaggio di posta elettronica del 17 marzo 2017 dell'autorità inferiore rivolto alla sua rappresentante (cfr. atto n. 16 dell'inc. AFC), risulta che nel 2016 il ricorrente ha già avuto accesso a tutta la documentazione alla base della ricostruzione della cifra d'affari della C._____, così come allegata al rapporto della DAPI del 21 novembre 2014 (cfr. atto n. 13 dell'inc. AFC; allegati all'atto n. 13 dell'inc. AFC contenuti della cartella denominata « 13. Allegati Processo verbale finale [rapporto DAPI] » dell'inc. AFC [per semplicità, qui di seguito ogni allegato verrà designato come: allegato all'atto n. 13 dell'inc. AFC]). Da detto messaggio risulta altresì che in tale occasione, l'autorità inferiore aveva chiaramente segnalato alla sua rappresentante la possibilità di visionare in loco, su richiesta, tutte le fatture ricevute dai fornitori. In tali circostanze, si deve ritenere che prima dell'emanazione della decisione impugnata, il ricorrente disponeva pertanto già di tutti gli elementi necessari per contestare la ricostruzione della cifra d'affari

della C._____. Ora, nella decisione impugnata, l'autorità inferiore ha poi debitamente tenuto conto delle osservazioni del ricorrente e spiegato in maniera dettagliata ogni punto della ricostruzione della cifra d'affari della C._____, con rinvii puntuali ai documenti alla sua base. In tale contesto, non va poi dimenticato che la ripresa d'imposta preventiva in oggetto si fonda espressamente sulle risultanze dell'inchiesta penale della DAPI, così come peraltro segnalato dalla stessa autorità inferiore sia nella decisione del 21 dicembre 2015 (cfr. atti n. 7 e 8 dell'inc. AFC, pag. 2) che nella decisione su reclamo del 21 marzo 2019 (cfr. citata decisione, pag. 4). L'asserzione secondo cui il ricorrente non avrebbe avuto accesso ai dettagli della ricostruzione della cifra d'affari della C._____ appare dunque qui poco credibile. 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 violazione del suo diritto di essere sentito. Anche ad avere ancora dubbi – ciò che non è ancora una volta tuttavia qui il caso – 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). Da ultimo, il Tribunale sottolinea che nell'ambito della presente procedura di ricorso, il ricorrente avrebbe potuto consultare nuovamente – su richiesta – tutta la documentazione alla base della ricostruzione della cifra d'affari della C._____, qualora lo avesse ritenuto necessario. Senonché, lo stesso non ha fatto uso di tale prerogativa. In definitiva, detta censura va pertanto respinta.

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, così come peraltro sollevato dal ricorrente per gli anni 2007-2008 (cfr. ricorso 6 maggio 2019, pagg. 1 e 7).

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; /MALLA, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [ed.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2^a 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 ommesso non solo di contabilizzare la prestazione valutabile in denaro da lei effettuata, ma anche di allestire e/o di consegnare i propri rendiconti all'AFC, la decorrenza del termine di prescrizione di 7 anni va calcolata tenendo conto altresì di quanto disposto dall'art. 38 cpv. 2 LIP e soprattutto dall'art. 21 cpv. 1 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 Nel caso concreto, il ricorrente solleva la prescrizione solo dei crediti d'imposta preventiva per i periodi 2007-2008. Ora però, i crediti d'imposta preventiva in oggetto concernono invero i periodi fiscali 2007-2010 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 dall'autorità inferiore con risposta 5 settembre 2019 (cfr. citato atto, pag. 4 seg.) e risultante dall'incarto (cfr. Modulo 103 anno 2007 e 2008 F&V [allegato all'atto n. 13 dell'inc. AFC]), i conti 2007 della C. _____ le sono stati inviati al più presto in data 4 febbraio 2009. Il termine di prescrizione di 7 anni ha quindi iniziato a decorrere all'indomani del loro invio, ovvero al più presto il 5 febbraio 2009 e sarebbe giunto a scadenza il 5 febbraio 2016 (cfr. consid. 4.1.3 del presente giudizio). Sennonché, esso è stato validamente sospeso dall'autorità inferiore con decisione 21 dicembre 2015 e lo è rimasto durante la procedura di reclamo dinanzi all'AFC e quella successiva di ricorso dinanzi al Tribunale (cfr. consid. 4.1.2 del presente giudizio). Sempre secondo quanto indicato dall'autorità inferiore nella sua risposta e risultante dall'incarto (cfr. sopracitato Modulo 103), i conti 2008 della C. _____ le sono stati inviati al più presto in data 1° marzo 2010. Il termine di prescrizione di 7 anni ha quindi iniziato a decorrere all'indomani del loro invio, ossia al più presto il 2 marzo 2010 e sarebbe giunto a scadenza al più presto il 2 marzo 2017 (cfr. consid. 4.1.3 del presente giudizio). Sennonché, esso è stato validamente sospeso dall'autorità inferiore con decisione 21 dicembre 2015 e lo è rimasto durante la procedura di reclamo dinanzi all'AFC e quella successiva di ricorso dinanzi al Tribunale (cfr. consid. 4.1.2 del presente giudizio).

Sempre secondo quanto indicato dall'autorità inferiore con risposta 5 settembre 2019 (cfr. citato atto, pag. 4 seg.), nonché risultante altresì dall'incarto (cfr. allegati all'atto n. 13 dell'inc. AFC), i conti 2009 e 2010 della C. _____ non risultano invece essere mai stati inviati all'autorità inferiore. Dalla ricostruzione effettuata dalla DAPI è poi risultato che detta società ha omesso di contabilizzare i ricavi di sua spettanza, senza dichiarare né pagare spontaneamente l'imposta preventiva (cfr. atto n. 13 dell'inc. AFC, punti n. 3.2.4-3.2.6). 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-2165/2019) sono i medesimi di quelli alla base di due altre procedure parallele (A-2153/2019 e A-2164/2019). 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 I. _____, di cui è stato l'azionista maggioritario, nonché l'amministratore unico. Il 12 dicembre 2006, la signora E. _____ ha venduto alla I. _____ – società detenuta dal ricorrente – la particella n. (...) del Registro fondiario definitivo (RFD) del Comune di Y. _____, 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	G. _____	C. _____
2009-2010	H. _____	C. _____

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-2165/2019), la ripresa d'imposta preventiva è pari a 210'429.10 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'impoverimento economico. Tale prestazione non ha carattere di rimborso delle quote di capitale sociale.
- (2) Questa prestazione è corrisposta ad un titolare di diritti di partecipazione della società, ossia ad uno degli azionisti della società (titolare diretto) o a terze persone vicine a quest'ultimo (titolare indiretto). Essa trova il proprio fondamento esclusivamente in un rapporto di partecipazione alla società stessa: una simile prestazione deve procurare al suo beneficiario un vantaggio che in analoghe circostanze non sarebbe stato accordato alle medesime condizioni ad una terza persona non partecipe alla società, per cui la prestazione risulta insolita.

- (3) Il carattere insolito della prestazione, in particolare la sproporzione tra la prestazione e la controprestazione, deve essere riconoscibile per gli organi della società.

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 esigerebbe 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, ovverosia colui che sopporta il carico fiscale. Egli non ha tuttavia alcuna obbligazione procedurale da adempiere nel contesto della procedura di percezione dell'imposta preventiva; tali obblighi devono difatti essere adempiuti dal debitore della prestazione che è il soggetto fiscale (cfr. [tra le tante] 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 coscientemente 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 con-

sid. 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 2007 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. 13 dell'inc. AFC), l'autorità inferiore ha ritenuto nei confronti della società 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 del bar del postribolo « D. _____ » gestita dallo stesso ricorrente durante i periodi fiscali 2007-2010, omettendo altresì di contabilizzarla nei propri rendiconti (cfr. decisione impugnata, consid. 5).

7.1.2 Più nel dettaglio, esaminando la contabilità della società C._____ allestita dalla fiduciaria B._____ per gli anni 2007-2010, la DAPI ha constatato che sotto la voce « Ricavi attività commerciale » nei relativi conti economici erano registrate solo due voci: « Incassi bar/ristorante » e « Incassi vitto ragazze ». La contabilizzazione dei ricavi del bar sarebbe avvenuta con una sola scrittura mensile, la quale si sarebbe basata sugli scontrini di cassa giornalieri. Poiché detti scontrini avrebbero riportato unicamente la vendita di bibite, la DAPI ha ritenuto che il vitto delle ragazze

veniva probabilmente contabilizzato sulla base delle tabelle che il ricorrente avrebbe consegnato alla fiduciaria per la contabilità delle due società – G. _____ e H. _____ (e meglio, attuale H. _____ in liquidazione, radiata dal Registro di commercio il 13 luglio 2011) – che avrebbero gestito l'affittacamere, sulle quali egli avrebbe elencato il numero e il nome delle ragazze che avrebbero pernottato nel postribolo. Sospettando che il bar non avesse contabilizzato l'integralità dei ricavi, la DAPI ha poi cercato di ricostruire la cifra d'affari effettiva sulla base dei documenti raccolti in sede di inchiesta, in modo che si avvicinasse il più possibile alla realtà. In estrema sintesi, la DAPI ha effettuato due ricostruzioni: la prima sulla base delle dichiarazioni fatte dallo stesso ricorrente, la seconda sulla base degli acquisti bibite effettuati dalla società C. _____. Per ottenere la cifra d'affari conseguita dalla C. _____ durante i periodi fiscali 2007-2010, la DAPI ha poi preso in considerazione la media aritmetica tra le due cifre d'affari ottenute mediante le due ricostruzioni, deducendo da ultimo la cifra d'affari già contabilizzata dalla società (cfr. decisione impugnata, consid. 5.1.1).

7.1.3 Più concretamente, per la prima ricostruzione della cifra d'affari in base alle asserzioni del ricorrente, gerente del bar, la DAPI ha preso come valore di riferimento 30'000 franchi d'incasso al mese, come da lui più volte dichiarato. Per il 2010, la DAPI ha poi tenuto debitamente conto (pro rata temporis) del periodo durante il quale il bar sarebbe rimasto chiuso a seguito dell'arresto del ricorrente, ovvero dal 1° luglio al 23 agosto 2010 e dal 6 settembre al 21 ottobre 2010. La cifra d'affari così ricostruita ammonta a:

	2007	2008	2009	2010
Incassi bar	fr. 360'000	fr. 360'000	fr. 360'000	fr. 251'000

Per la seconda ricostruzione della cifra d'affari, la DAPI si è invece fondata su una puntigliosa ricerca e classificazione degli elementi dell'incasso. Di fatto, la DAPI ha richiesto ai fornitori di bevande conosciuti tutte le fatture emesse a carico della C. _____. Sulla base degli scontrini di cassa sequestrati, essa ha poi determinato il prezzo di vendita di ogni tipo di bevanda e l'ha moltiplicata per le quantità fornite. Da questo procedimento, dovutamente e dettagliatamente documentato dalla DAPI, è stata determinata la seguente cifra d'affari:

	2007	2008	2009	2010
Incassi bar	fr. 230'000	fr. 302'000	fr. 500'000	fr. 200'000

Per determinare la cifra d'affari della C. _____, la DAPI ha dunque preso

in considerazione la media aritmetica delle due ricostruzioni. Da questa cifra la DAPI ha infine dedotto la cifra d'affari effettivamente già contabilizzata dalla C. _____ nei suoi conti sotto la voce « Incassi bar/ristorante »:

	2007	2008	2009	2010
Incassi bar secondo la media aritmetica delle due ricostruzioni	fr. 295'000	fr. 331'000	fr. 430'000	fr. 225'000
Cifra d'affari contabilizzata	fr. 197'268	fr. 207'783	fr. 180'927	fr. 93'796
Cifra d'affari sottratta	fr. 97'732	fr. 123'217	fr. 249'073	fr. 131'204

La cifra d'affari totale non contabilizzata dalla C. _____ è stata quindi fissata dalla DAPI a 601'226 franchi (= fr. 97'732 + fr. 123'217 + fr. 249'073 + fr. 131'204) e qualificata di prestazioni valutabili in denaro effettuate da quest'ultima senza ottenere un'adeguata controprestazione (cfr. decisione impugnata, consid. 5.1.1).

7.1.4 Nella ricostruzione riguardante il bar, la DAPI ha deciso di non prendere invece in considerazione i ricavi contabilizzati nella C. _____ per il vitto delle ragazze, registrati sotto la voce « Incassi vitto ragazze ». Essa ha infatti scelto di considerare questi importi nella ricostruzione della cifra d'affari legata all'attività di affittacamere delle società G. _____ (A-2153/2019) e H. _____ (A-2164/2019), al fine di rendere la ricostruzione la più attendibile possibile. Al riguardo, l'autorità inferiore spiega che la DAPI non avrebbe infatti potuto ricostruire la cifra d'affari sulla base della merce acquistata anche per il vitto, in quanto i rotolini di cassa sequestrati riporterebbero unicamente il prezzo di vendita delle bevande (questo perché, si presume, il cibo sarebbe stato utilizzato solo per la cena delle ragazze e sarebbe forse stato servito come aperitivo gratuito ai clienti). Non disponendo di un listino, la DAPI avrebbe dovuto valutare per apprezzamento a che prezzo il « D. _____ » vendeva ogni tipo di pietanza. Ora, detta ricostruzione – così come appena descritta – è stata ripresa integralmente dall'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, consid. 5.1.1).

7.1.5 Tenuto conto della posizione particolare del ricorrente in seno alla società C. _____ – per sua stessa ammissione, azionista maggioritario della società I. _____ 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 oltre 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. 5.2 e 5.3).

7.2

7.2.1 Visti gli atti dell'incanto – in particolar modo il rapporto DAPI del 21 novembre 2014 (cfr. atto n. 13 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 la contabilità della C._____, ecc. (cfr. allegati all'atto n. 13 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._____. i dubbi sollevati dall'autorità inferiore e dalla DAPI circa la completezza della sua contabilità, allestita dalla fiduciaria B._____, risultano qui legittimi. Di fatto, gli utili contabilizzati dalla società nei propri rendiconti appaiono alquanto esigui (cfr. atti n. 17-21 dell'inc. AFC). Inoltre, nell'ambito dell'inchiesta penale, non è stata ritrovata alcuna cassa registratrice all'interno del bar al momento della perquisizione. Dal processo verbale di perquisizione del « D._____ » del 24 maggio 2013 (cfr. citato atto pag. 3 [allegato all'atto n. 13 dell'inc. AFC]; atto n. 13 dell'inc. AFC, punto n. 3.2.4) risulta però che la cassa registratrice sarebbe invero stata rimossa da ignoti dopo l'apposizione dei sigilli (rotti da ignoti) e prima della perquisizione, ragion per cui la stessa non avrebbe potuto essere sequestrata. Ora, se la contabilità fosse stata veramente completa, non si vede per quale motivo un terzo avrebbe dovuto rimuoverla. Così facendo, è ovvio che la DAPI non ha potuto disporre dei dati di prima mano per poter verificare gli eventuali incassi in nero, sicché i suoi sospetti al riguardo erano più che legittimi. Ma vi è di più. Da un esame della decisione impugnata e del rapporto DAPI del 21 novembre 2014 (cfr. decisione impugnata, consid. 5.1.2; atto n. 13 dell'inc. AFC, punti n. 3.2.4 e 3.2.6), risulta infatti che la DAPI aveva validi motivi per ritenere la cassa registratrice come verosimilmente munita di due memorie: la L#1 e la L#2. Tutti gli scontrini che il ricorrente avrebbe consegnato alla fiduciaria per completare la contabilità si riferivano esclusivamente alla memoria L#1 (cfr. Memoria cassa bar D._____ al 14.03.2012 [allegato all'atto n. 13 dell'inc. AFC]). Secondo la ricostruzione effettuata dalla Polizia cantonale a seguito di un intervento nel 2012, la memoria L#2 non solo esisteva, ma veniva anche utilizzata. Per tale motivo, la DAPI si è chiesta se, per caso, fosse esistita una doppia contabilità anche per gli anni precedenti. Non

avendo tuttavia ritrovato detta cassa registratrice, la DAPI non ha mai trovato una prova diretta di tutto ciò (cfr. decisione impugnata, consid. 5.1.2). Ora, a prescindere dalla questione a sapere se vi fosse o meno una doppia contabilità, in assenza della cassa registratrice – come visto, fatta sparire prima della perquisizione – e visti gli elementi in loro possesso, sia la DAPI che l'autorità inferiore erano chiaramente legittimate a sospettare della completezza e dell'attendibilità della contabilità della società. 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 le cifre d'affari della C. _____ e, di riflesso, verificare in tal modo altresì la completezza della sua contabilità (cfr. consid. 6.5.1 del presente giudizio).

7.2.3 Ciò premesso, la ricostruzione delle cifre d'affari della DAPI e dell'autorità inferiore – così come appena esposta poc'anzi (cfr. consid. 7.1.2-7.1.4 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 2007-2010 fondata sulla media aritmetica tra la cifra d'affari ottenuta mediante la ricostruzione sulla base delle dichiarazioni del ricorrente e la cifra d'affari ottenuta mediante la ricostruzione sulla base degli elementi dell'incarto (scontrini, fatture, ecc.) risulti appropriata e fondata sulla documentazione agli atti (testimonianze, documenti, 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, scartandone altri considerati inattendibili. Una volta ricostruita la cifra d'affari, è poi a giusto titolo che la DAPI e l'autorità inferiore non hanno preso in considerazione i ricavi per il vitto delle ragazze contabilizzati dalla C. _____, quest'ultima essendosi invero occupata solo del bar, attribuendoli invece alle due società (G. _____ e H. _____) che si sono occupate dell'attività di affittacamere. 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).

7.2.4 Ciò posto, dagli atti risulta poi chiaramente che era il ricorrente ad occuparsi personalmente dell'attività del bar 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 I. _____, 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. 13 dell'inc. AFC]; PVI ricorrente 15 marzo 2012, pag. 2 [allegato all'atto n. 13 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).

7.2.5 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 ha contestato la necessità stessa di ricorrere ad una ricostruzione della cifra d'affari della C. _____ operata dalla DAPI, sostenendo che invero la sua contabilità sarebbe completa e negando in via generica la sussistenza di prestazioni valutabili in denaro. Esso ha poi recisamente contestato le basi della ricostruzione della cifra d'affari della C. _____ (dichiarazioni ricorrente e acquisto di merce), in quanto la stessa non porterebbe a dei risultati soddisfacenti e veritieri per molti motivi, proponendo in alternativa una ricostruzione fondata sui margini del settore, così come già proposta dinanzi all'autorità fiscale cantonale (cfr. ricorso 6 maggio 2019, pagg. 4-6). Ciò posto, il ricorrente non

ha invece contestato di essere stato azionista maggioritario e/o 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 Per quanto concerne la contabilità, il ricorrente sostiene che non ci sarebbe alcuna cifra d'affari non contabilizzata. Infatti la C. _____ avrebbe sempre presentato una contabilità veritiera e completa, basata sugli scontrini di cassa che mensilmente venivano consegnati alla fiduciaria. Il ricorrente sottolinea che non vi sarebbe alcuna prova dell'esistenza di una doppia contabilità. Egli sostiene poi che la cassa registratrice degli incassi del bar sarebbe stata posta sotto sigillo con l'intervento della TESEU, ma da lei poi non più ritrovata (cfr. ricorso 6 maggio 2019, pag. 3 seg.).

Senonché, quanto indicato dal ricorrente non appare qui credibile. Come il Tribunale ha già avuto modo di accertare in precedenza (cfr. consid. 7.2.2 del presente giudizio, a cui si rinviano le parti per i dettagli), vi sono infatti validi motivi per ritenere che invero la contabilità della C. _____ non fosse completa. Come detto, i ricavi del bar registrati nei conti della società sono esigui. Inoltre, la cassa registratrice del bar è stata rimossa da terzi prima della perquisizione, sicché non ha potuto essere né sequestrata, né controllata. La DAPI ha poi trovato indizi lascianti pensare alla sussistenza di una doppia contabilità, viste le due memorie di cassa L#1 e L#2. In tali circostanze, lo si ribadisce anche in questo contesto, la DAPI aveva validi motivi per procedere ad una ricostruzione della cifra d'affari della società. Le censure sollevate dal ricorrente nulla mutano al riguardo.

8.3

8.3.1 Ciò puntualizzato, per quanto concerne la prima ricostruzione fondata sulle sue dichiarazioni, il ricorrente ritiene che le stesse non potrebbero essere qui prese in considerazione, in quanto non sarebbero attendibili e non riferite ad un periodo fiscale preciso. Egli sottolinea infatti di avere scarse conoscenze contabili, nonché di essersi ritrovato confuso e impreparato nell'interrogatorio dando così versioni contrastanti sulle medie mensili. Non vede dunque come le stesse potrebbero essere qui considerate (cfr. ricorso 6 maggio 2019, pag. 5 seg.; replica 28 ottobre 2019, pag. 2).

8.3.2 A tal proposito, il Tribunale osserva innanzitutto come la DAPI non si sia fondata sulle dichiarazioni di un semplice testimone, bensì su quelle dell'unica persona responsabile della gestione del postribolo « D. _____ », sia per quanto concerne l'attività del bar che l'attività di affittacamere, ovvero il qui ricorrente, così come da lui del resto ammesso a più riprese in sede d'interrogatorio (cfr. ad esempio: PVI ricorrente del 7 luglio 2012, pag. 2 seg. [allegato all'atto n. 13 dell'inc. AFC]; PVI ricorrente 15 marzo 2012, pag. 2 [allegato all'atto n. 13 dell'inc. AFC]; parimenti atto n. 13 dell'inc. AFC, punto n. 3.2.2). Ora, in tale contesto risulta difficile immaginare che il ricorrente non fosse minimamente a conoscenza della reale cifra d'affari conseguita dal bar. Si aggiunga a ciò che, nell'ambito di tre interrogatori del 1° luglio 2010, del 5 luglio 2010 e del 7 luglio 2010 (cfr. citati PVI allegati all'atto n. 13 dell'inc. AFC) dinanzi alla Polizia cantonale, il ricorrente ha dichiarato di guadagnare circa 30'000 franchi con il bar, così come testualmente riportato nel rapporto DAPI del 21 novembre 2014 (cfr. atto n. 13 dell'inc. AFC, punto n. 3.2.4.1 che riassume le dichiarazioni del ricorrente). Anche ammettendo che il ricorrente disponga solo di scarse nozioni contabili, risulta difficile credere che lo stesso fosse confuso o non preparato nel dichiarare in ben tre occasioni di guadagnare una tale cifra. Se ciò fosse stato il caso, in tali occasioni il ricorrente avrebbe potuto indicare di non sapere rispondere. Le dichiarazioni del ricorrente non possono poi in ogni caso essere considerate come generiche e non circoscrivibili ad un periodo fiscale preciso. Le domande poste dalla DAPI nel 2010 si riferiscono infatti precisamente al periodo di gestione del bar da parte della C. _____, nonché al periodo di gestione dell'affittacamere da parte della G. _____ e la H. _____. Tali dichiarazioni vanno dunque considerate come attendibili. Ciò posto, non va poi dimenticato che la ricostruzione sulle dichiarazioni del ricorrente non è l'unico elemento preso in considerazione dalla DAPI nella ricostruzione della cifra d'affari della C. _____. La DAPI ha infatti preso in considerazione un altro metodo di ricostruzione, per poter tenere debitamente conto dei dati oggettivi risultanti dalla documentazione scritta. In tale contesto, il Tribunale non intravede alcun valido motivo per ritenere che la DAPI non poteva tenere conto delle dichiarazioni del ricorrente, quale elemento del calcolo.

8.3.3 Ora, nell'ambito della ricostruzione della cifra d'affari della C. _____ sulla base delle dichiarazioni del ricorrente, la DAPI ha altresì debitamente tenuto conto dei due periodi di chiusura del bar nel 2010 (dal 1° luglio al 23 agosto 2010 e dal 6 settembre al 21 ottobre 2010), ritenendo le seguenti cifre d'affari:

	2007	2008	2009	2010
Incassi bar	fr. 360'000	fr. 360'000	fr. 360'000	fr. 251'000

Da un esame del rapporto DAPI (cfr. atto n. 13 dell'inc. AFC, punto n. 3.2.4.1), risulta altresì che la ricostruzione dei periodi di apertura del bar per l'anno 2008 e l'anno 2010, sono stati confermati dai seguenti atti allegati all'atto n. 13 dell'inc. AFC: « estratto conto 3200 Incassi bar e 3220 incasso vitto ragazze C. _____ per l'anno 2008 », « scontrini di cassa C. _____ 25.08.2010-04.09.2010, 17.11.2010-31.12.2010 » e « C. _____ giustificativi di salario per l'anno 2010 ».

8.3.4 Visto quanto precede, il Tribunale è di avviso che i dati della prima ricostruzione fondata sulle dichiarazioni del ricorrente sono qui attendibili, sicché non vi è ragione di non tenerne conto.

8.4

8.4.1 Riguardo alla seconda ricostruzione fondata sull'acquisto di merci, il ricorrente ritiene che la stessa sarebbe priva di motivazione o di documentazione a supporto. Verrebbe infatti solo genericamente indicato che la stessa è stata ricostruita sulla base dei documenti richiesti ai fornitori. Non verrebbero tuttavia indicati i conteggi precisi, i margini del settore utilizzati, quali sono gli acquisti presi in considerazione, la suddivisione tra bibite, caffè e altri acquisti, ecc. Detta ricostruzione non terrebbe peraltro conto del consumo proprio, le normali differenze dovute agli scarti, la merce offerta, il consumo delle ragazze ed altri elementi che influirebbero di regola sui margini di un esercizio pubblico. Più volte, il suo rappresentante avrebbe fatto ad esempio notare che gli acquisti di merce della C. _____ avrebbero compreso quanto consumato dalle ragazze per pranzi e cene, nonché le bevande offerte durante la giornata. Dette merci non dovrebbero essere prese in considerazione per il calcolo della cifra d'affari generata dai clienti al bar (cfr. ricorso 6 maggio 2019, pagg. 4-6).

8.4.2 A tal proposito, il Tribunale osserva innanzitutto come la seconda ricostruzione della DAPI sia fondata sull'acquisto delle bevande. Più concretamente, secondo quanto riportato nel rapporto DAPI del 14 novembre 2014 (cfr. atto n. 13 dell'inc. AFC, punto n. 3.2.4.2) e nella decisione impugnata (cfr. citata decisione, consid. 5.1.4.1), la DAPI ha di fatto moltiplicato la quantità di merce acquistata per il prezzo di vendita della stessa, risultante dagli scontrini consegnati da parte della fiduciaria B. _____ alla DAPI. Per calcolare la quantità di merce acquistata dalla C. _____, la DAPI ha chiesto l'edizione di tutte le fatture alle aziende che risultavano

quali fornitrici del postribolo « D. _____ » secondo i documenti sequestrati presso la B. _____. Detta ricostruzione, secondo quanto indicato dall'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, consid. 5.1.4.1; risposta 5 settembre 2019, pag. 4), è stata in ogni caso prudenziale. La DAPI ha infatti potuto risalire unicamente ai fornitori che emergevano dalla documentazione sequestrata. Essa ha però motivo per ritenere che ve ne fossero verosimilmente degli altri. Ad esempio, per alcuni periodi sono stati trovati solo i fornitori di bibite alcoliche e di birra, ma non quelli dei superalcolici. Tali forniture non sono quindi state prese in considerazione nella ricostruzione nemmeno per apprezzamento. Ciò premesso, il dettaglio della predetta ricostruzione è contenuta nella tabella denominata « Tabella ricostruzione acquisti bar » (cfr. allegato all'atto n. 13 dell'inc. AFC), la quale indica in maniera precisa i dati risultanti dalle fatture consegnate dai fornitori (cfr. pagg. 1-27) e i dati risultanti dalle fatture del bar « D. _____ » (cfr. pagg. 28-59), a cui rinvia puntualmente il rapporto DAPI del 14 novembre 2014 (cfr. atto n. 13 dell'inc. AFC, punto n. 3.2.4.2). Secondo detta ricostruzione, la cifra d'affari è la seguente:

	2007	2008	2009	2010
Incassi bar	fr. 230'000	fr. 302'000	fr. 500'000	fr. 200'000

Così come appena esposta, la predetta seconda ricostruzione appare sufficientemente motivata e documentata. Come appena rilevato, i dettagli sono infatti riportati nella « Tabella ricostruzione acquisti bar ». Peraltro, alla stregua del rapporto DAPI, pure la decisione impugnata rinvia in maniera precisa agli atti alla base di detta ricostruzione e in particolare a questa tabella (cfr. decisione impugnata, consid. 5.1.1). Ora, se è vero che nell'incarto prodotto dall'autorità inferiore non vi sono le copie delle fatture ottenute dai fornitori e delle fatture del bar, vero è che i relativi dati sono nondimeno riportati in questa tabella riassuntiva. Dal messaggio di posta elettronica inviato il 17 marzo 2017 dall'autorità inferiore al ricorrente (cfr. atto n. 16 dell'inc. AFC), risulta che dette fatture sono in possesso della DAPI e che al ricorrente è stato a suo tempo indicato che poteva visionarle in sede. Ma vi è di più. Come viene indicato dall'autorità inferiore e già peraltro rilevato in precedenza sotto l'aspetto del diritto di essere sentito (cfr. consid. 3.2.3 del presente giudizio, a cui si rinviano le parti), da detta e-mail risulta altresì che il ricorrente – e meglio i suoi rappresentanti – ha già avuto modo di visionare gli atti della procedura penale amministrativa posti alla base della decisione impugnata e dunque della ricostruzione in oggetto. In tali circostanze, non si vede come egli possa ancora ritenere detta ricostruzione come non fondata sulla necessaria documentazione e/o non motivata a sufficienza.

8.4.3 Ora, per quanto attiene agli elementi di cui, secondo il ricorrente, la DAPI non avrebbe tenuto conto, il Tribunale osserva quanto segue. Il ricorrente sostiene in sostanza che nella ricostruzione andrebbe tenuto conto del fatto che gli acquisti di merce della C._____ comprenderebbero il consumo proprio delle ragazze (pranzi, cene e bevande offerte). Secondo il ricorrente, non andrebbe pertanto tenuto conto di tale consumo proprio nel calcolo della cifra d'affari della C._____. Sennonché il ricorrente non ha prodotto alcun documento giustificativo a comprova delle sue asserzioni, sicché non vi è modo né per la DAPI e l'autorità inferiore, né per lo scrivente Tribunale di verificare e poi tenere conto di questo eventuale consumo proprio. In ogni caso, come giustamente rilevato dall'autorità inferiore (cfr. risposta 5 settembre 2019, pag. 4 seg.), la cifra d'affari contabilizzata dalla C._____ concernente il vitto delle ragazze è già stata presa in conto dalla DAPI in relazione alla G._____ (A-2153/2019; cfr. atto n. 13 dell'inc. AFC, punto n. 3.3 segg.) e alla H._____ (A-2164/2019; cfr. atto n. 13 dell'inc. AFC, punto n. 3.4 segg.). Nell'ambito della ricostruzione la DAPI – come visto (cfr. consid. 7.1.4 del presente giudizio) – si è fondata sugli acquisti di bibite e non anche sulla merce acquistata anche per il vitto, in quanto i rotolini di cassa sequestrati riporterebbero unicamente il prezzo di vendita delle bevande (questo perché, si presume, il cibo sarebbe stato utilizzato solo per la cena delle ragazze e sarebbe forse stato servito come aperitivo gratuito ai clienti). Non disponendo di un listino, la DAPI avrebbe dovuto valutare per apprezzamento a che prezzo il « D._____ » vendeva ogni tipo di pietanza. Tale spiegazione appare qui plausibile, sicché il Tribunale non intravede alcun motivo di discostarsene.

8.5

8.5.1 Il ricorrente ritiene poi in ogni caso che la ricostruzione effettuata dalla DAPI sulla base della media aritmetica risultante dalla ricostruzione fondata sulle sue dichiarazioni e dalla ricostruzione fondata sugli acquisti di bibite non sarebbe in ogni caso soddisfacente. A suo avviso, bisognerebbe infatti fondarsi sul metodo di ricostruzione dei margini, così come da lui presentato in fase di discussione sui margini conseguiti dalla C._____ con l'autorità fiscale cantonale. A tal proposito, indica di aver ricostruito le cifre d'affari con un margine di utile lordo del 65% nella Tabella A e del 70% nella Tabella B, partendo dagli acquisti registrati in contabilità, già al netto di quelli per il consumo proprio delle ragazze:

Anno	Dichiarazione società	Ricostruzione DAPI	Ricostruzione Tabella A	Ricostruzione Tabella B
2007	fr. 197'268	fr. 295'000	fr. 197'268	fr. 197'268
2008	fr. 207'783	fr. 331'000	fr. 226'380	fr. 245'450
2009	fr. 180'927	fr. 430'000	fr. 242'200	fr. 269'150
2010	fr. 93'796	fr. 225'000	fr. 143'690	fr. 159'780

A suo avviso, la differenza globale si ridurrebbe dunque a:

Anno	Cifra d'affari Tabella A	Cifra d'affari Tabella B
2007	fr. 197'268	fr. 197'268
2008	fr. 226'380	fr. 245'450
2009	fr. 242'200	fr. 269'150
2010	fr. 143'690	fr. 159'780
Totale tabelle	fr. 809'538	fr. 871'648
Totale cifra d'affari dichiarata	fr. 679'774	fr. 679'774
Totale cifra d'affari mancante	fr. 129'674	fr. 191'874
Totale cifra d'affari mancante DAPI	fr. 601'226	fr. 601'226

Per il ricorrente, se si prendono in considerazione i ricavi sopraindicati, le differenze si ridurrebbero notevolmente e non si discosterebbero molto dai dati presentati. La differenza tra la cifra d'affari complessiva registrata in contabilità tra il 2007 e il 2010 e la cifra ricostruita sarebbe dunque di 129'764 franchi nella Tabella A e di 191'874 franchi nella Tabella B (cfr. ricorso 6 maggio 2019, pag. 4 seg.; replica 28 ottobre 2019, pag. 2 seg.).

8.5.2 A tal proposito, il Tribunale osserva innanzitutto come non vi sia alcun motivo che obblighi la DAPI a scegliere un metodo di ricostruzione piuttosto che un altro, purché la metodologia utilizzata permetta di stimare nella maniera la più oggettiva e vicina alla realtà la cifra d'affari conseguita da una società. Ora, nel caso concreto la ricostruzione della cifra d'affari effettuata dalla DAPI si fonda sulla media aritmetica tra la cifra d'affari ricostruita in base alle dichiarazioni del ricorrente e la cifra d'affari risultante dall'acquisto di bibite:

	2007	2008	2009	2010
Incassi bar secondo la media aritmetica delle due ricostruzioni	fr. 295'000	fr. 331'000	fr. 430'000	fr. 225'000
Cifra d'affari contabilizzata	fr. 197'268	fr. 207'783	fr. 180'927	fr. 93'796
Cifra d'affari sottratta	fr. 97'732	fr. 123'217	fr. 249'073	fr. 131'204

A mente del Tribunale, così facendo la DAPI ha debitamente tenuto conto di tutti gli elementi a sua disposizione, in maniera proporzionata ed adeguata (cfr. consid. 6.5.1 del presente giudizio). Dalla cifra d'affari così ricostruita, la DAPI ha poi dedotto la cifra d'affari già contabilizzata dalla C._____ in rapporto alle bibite, ottenendo così la cifra d'affari verosimilmente non contabilizzata da quest'ultima:

	2007	2008	2009	2010
Incassi bar secondo la media aritmetica delle due ricostruzioni	fr. 295'000	fr. 331'000	fr. 430'000	fr. 225'000
Cifra d'affari contabilizzata	fr. 197'268	fr. 207'783	fr. 180'927	fr. 93'796
Cifra d'affari sottratta	fr. 97'732	fr. 123'217	fr. 249'073	fr. 131'204

In tale contesto, non va dimenticato che si tratta pur sempre di una stima. In assenza della cassa registratrice, la DAPI non poteva che procedere in tal modo per ricostruire la cifra d'affari della C._____. In tale frangente, nulla permette di ritenere che il metodo di ricostruzione scelto dalla DAPI conduce a dei risultati inaccettabili o manifestamente erronei (cfr. consid. 6.5.2 del presente giudizio).

8.5.3 Detto ciò, per quanto attiene al calcolo alternativo proposto dal ricorrente, così come riportato nelle due tabelle A e B allegate al suo ricorso, il Tribunale osserva come di fatto il calcolo da lui proposto tiene conto del consumo proprio delle ragazze, nonché di un margine di utile lordo del 65% per la tabella A e del 70% per la tabella B. Come detto, il ricorrente non ha però prodotto alcun documento a comprova del suddetto calcolo, segnatamente del consumo proprio delle ragazze. Che l'autorità fiscale cantonale ne abbia tenuto conto, come da lui asserito, non è in ogni caso qui comprovato. Da un esame dei documenti da lui prodotti non è infatti dato di sapere se, e in che misura, detta autorità fiscale cantonale avrebbe o meno tenuto conto della ricostruzione da lui proposta. Ora, il calcolo da lui proposto costituisce di fatto semplicemente un metodo di calcolo alternativo a quello utilizzato dalla DAPI, fondato su delle percentuali, senza tuttavia indicazione alcuna circa la loro fonte. Già per tale motivo, la ricostruzione proposta dal ricorrente non può essere qui presa in considerazione dal Tribunale. Del resto, il ricorrente non è stato in grado di dimostrare che il calcolo della DAPI sarebbe manifestamente erroneo e/o totalmente privo di fondamento (cfr. consid. 6.5.2 del presente giudizio). Per tali motivi, la sua richiesta non può essere qui accolta.

8.6 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 va qui integralmente confermata, in quanto non solo appropriata, ma anche 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 totale pari a per i periodi fiscali 2007-2010. Di riflesso, si deve considerare la ripresa fiscale d'imposta preventiva fissata a 210'429.10 franchi (= 35% di fr. 601'226), 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 16 novembre 2017, 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. 8.6 del presente giudizio). Ora, come già rilevato in precedenza (cfr. consid. 7.2.4 del presente giudizio) e ribadito dall'autorità inferiore dinanzi al Tribunale (cfr. risposta 5 settembre 2019, pag. 5), 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.

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 dalla C. _____ al ricorrente per un importo totale di 601'226 franchi per i periodi fiscali 2007-2010, 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 210'429.10 franchi (= 35% di fr. 601'226), oltre accessori, nei confronti del ricorrente, debitore di detto importo ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA. In tali circostanze, la decisione impugnata va pertanto qui confermata, mentre il ricorso integralmente respinto.

11.

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: