Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Corte I
A-3624/2012

Sentenza del 7 maggio 2013

Composizione

Giudice Michael Beusch (presidente del collegio), giudice Salome Zimmermann, giudice Pascal Mollard, cancelliera Sara Friedli.

Parti

A._____,
patrocinato da ...,
ricorrente,

contro

Amministrazione federale delle contribuzioni AFC,
Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo, 3003 Berna,
autorità inferiore.

Oggetto

Imposta preventiva; responsabilità solidale.

Fatti:

A.
A._____ è ad oggi amministratore unico con diritto di firma individuale della B._____ (di seguito: B._____), società anonima con sede in X._____, in Via (...), il cui scopo sociale è, segnatamente, la ricerca, lo sviluppo, la brevettazione e la commercializzazione di prodotti farmaceutici così pure la partecipazione ad altre imprese e l'acquisto di immobili. La B._____ è stata iscritta a Registro di commercio il 22 agosto 1989 sotto la ragione sociale di C._____, parimenti con sede in X._____, in Via (...), con lo scopo sociale pressoché medesimo a quello della B._____, ovverosia limitato alla ricerca, alla produzione e alla commercializzazione di prodotti farmaceutici. Con modifica statutaria del 27 febbraio 2006 la C._____ ha trasformato la propria ragione sociale in B._____.

B.
Fin dal 1978 A._____ è attivo, dapprima quale membro e ad oggi quale amministratore unico con firma individuale, della D._____, società con sede in Via (...), X._____, che si occupa, tra l'altro, dell'espletamento di mandati fiduciari in genere, di revisioni, di amministrazione di immobili e di patrimoni, della tenuta della contabilità nonché di pratiche fiscali. Esso ha seguito una formazione universitaria in economia, senza tuttavia conseguire il titolo.

C.
In seguito a un incontro avvenuto il 25 gennaio 1993 tra A._____, allora amministratore unico della C._____, e i funzionari dell'Ufficio di tassazione delle persone giuridiche di Y._____, l'autorità fiscale cantonale, ritenuto come la società svolgesse un'attività limitata alla rifatturazione di servizi svolti da terzi, aveva definito la modalità di imposizione della società stabilendo che per i periodi commerciali 1990 e 1991, l'utile imponibile ai fini dell'imposta cantonale sarebbe stato fissato in fr. 130'000.00 rispettivamente fr. 100'000.00 e che per gli anni seguenti sarebbe ammontato al 10% della cifra d'affari. Riguardo all'imposta federale diretta, era stato convenuto che per la definizione degli imponibili si sarebbero dovute "dedurre le imposte addebitate a (...)" (cfr. allegato 3 prodotto dall'autorità inferiore).

D.
Nel corso del 2008 la B._____ è stata oggetto di una verifica fiscale. In tale occasione, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito:

AFC) ha riscontrato che nei periodi fiscali tra il 2002 e il 2004, numerosi pagamenti che erano stati contabilizzati come costi non erano suffragati da adeguati giustificativi. Oltre a ciò, per il 2005 veniva riscontrato dai conti della società un unico movimento mentre nel 2006, le voci "Acquisti" e "Vendite" erano scomparse dalla contabilità. Non essendo quindi possibile estrapolare dai documenti contabili informazioni sull'effettiva attività della società, il 13 marzo 2008 l'autorità fiscale ha trasmesso alla B._____ un calcolo provvisorio delle prestazioni valutabili in denaro effettuate tra il 2002 e il 2006.

E.
Nel dicembre del 2009, la Divisione affari penali e inchieste dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: DAPI) ha aperto una procedura penale amministrativa nei confronti di A._____ per violazione della Legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21). Il 27 giugno 2010, la DAPI ha confermato che la decisione in materia penale sarebbe stata emanata solo una volta conclusa la presente procedura amministrativa.

F.
Non essendo stata in grado la B._____ di chiarire né la propria attività effettiva né di giustificare i propri costi, in data 6 maggio 2011 l'autorità fiscale, qualificando come un processo globale di liquidazione iniziato nel 2001 e terminato nel 2004 l'agire della società, ha notificato alla medesima e a A._____ nella sua qualità di amministratore unico, una decisione formale attestante il pagamento dell'imposta preventiva di fr. 739'371.00 e dei relativi interessi di mora del 5%, ritenuta un'eccedenza di liquidazione di fr. 2'112'489.00. L'amministratore unico, in quanto liquidatore di fatto, è stato reputato solidalmente responsabile del predetto pagamento.

G.
In data 8 giugno 2011, A._____ ha interposto reclamo contro la predetta decisione. Da parte sua, la B._____ non ha inoltrato alcun atto, motivo per cui, l'autorità fiscale, constatando la crescita in giudicato della propria decisione di imposizione, ha aperto nei confronti della medesima una procedura d'incasso per fr. 739'371.00 oltre a interessi. In data 8 febbraio 2012, l'Ufficio esecuzione ha dunque spiccato un precetto esecutivo notificato a A._____, amministratore unico della società, il 13 febbraio 2012 contro il quale non è stata interposta opposizione.

H.
Il 13 giugno 2012 l'AFC ha emanato la propria decisione in merito al reclamo interposto da A._____, respingendo il medesimo e confermando quindi la responsabilità solidale dell'amministratore unico nella sua qualità di liquidatore unitamente alla B._____ per il pagamento dell'imposta preventiva e dei relativi interessi di mora dovuti sull'importo di fr. 739'371.00 oltre che alle spese di incasso del credito pari a fr. 703.00. L'autorità ha difatti ritenuto che la decisione afferente l'esistenza del credito fiscale e della liquidazione di fatto nonché dell'importo dovuto dalla B._____ fosse cresciuta in giudicato anche nei suoi confronti e che egli medesimo non avesse dipoi portato alcun motivo valido di esclusione della responsabilità.

I.
Avverso la predetta decisione A._____ (di seguito: ricorrente), per il tramite del proprio rappresentante legale, ha interposto ricorso dinanzi al Tribunale amministrativo federale il 6 luglio 2012. Protestando un'indennità a titolo di spese ripetibili, postula l'accoglimento del gravame e quindi l'annullamento integrale della decisione 13 giugno 2012 con conseguentemente annullamento della decisione 6 maggio 2011. Lamentando segnatamente una violazione del diritto di essere sentito in ragione della ritenuta crescita in giudicato dell'esistenza del credito fiscale, della liquidazione di fatto e dunque dell'importo dovuto *a posteriori* dalla società, il ricorrente illustra la propria posizione contestando in particolare la ritenuta tesi della liquidazione di fatto, l'eccedenza di liquidazione valutata dall'amministrazione così pure invocando la propria buona fede.

J.
Chiamata ad esprimersi, con risposta 25 settembre 2012, l'AFC ha postulato la reiezione del gravame con conseguente assegnazione di tasse e spese al ricorrente. Rinviando al merito della propria decisione su reclamo, contesta recisamente quanto addotto in sede ricorsuale dal ricorrente, prendendo atto in particolare dell'assenza di motivi ulteriori di esclusione della responsabilità.

K.
Ulteriori fatti e argomenti verranno ripresi, per quanto necessario, nei considerandi in diritto del precedente giudizio.

Diritto:

1.

1.1 Il Tribunale amministrativo federale è competente per statuire nel merito della vertenza che qui ci occupa in virtù degli artt. 1 e 31 segg. della Legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF; RS 173.32). Fatta eccezione per quanto prescritto direttamente dalla LTAF come pure da normative speciali, la procedura dinanzi alla scrivente autorità giudicante è retta dalla Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA; RS 172.021).

1.2 Il ricorso è stato interposto tempestivamente (cfr. art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (cfr. art. 52 PA).

1.3 L'atto impugnato è una decisione resa dall'AFC, fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che condanna il ricorrente in quanto responsabile solidale al pagamento *a posteriori* di un importo dovuto a titolo di imposta preventiva. Comportando il medesimo un onere pecuniario, dato è quindi l'interesse a ricorrere. Da qui la legittimazione del ricorrente (cfr. art. 48 cpv. 1 PA).

1.4 Oltre all'annullamento della decisione su reclamo 13 giugno 2012, il ricorrente postula l'annullamento della decisione resa dall'AFC il 6 maggio 2011. Quest'ultima conclusione è tuttavia irricevibile, giacché, in virtù dell'effetto devolutivo della procedura di ricorso, la decisione 6 maggio 2011 è stata sostituita dalla decisione 13 giugno 2012 emessa su reclamo (cfr. DTF 134 II 142 consid. 1.4 e DTF 129 II 438 consid. 1; tra le molte, decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7760/2009 del 20 dicembre 2012 consid. 1.4 nonché A-6624/2010 del 25 febbraio 2011 consid. 1.2).

1.5 Fatta eccezione per quanto detto al considerando 1.4 che precede, il ricorso è ricevibile in ordine e deve quindi essere esaminato nel merito.

2.

2.1 Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, l'accertamento inesatto o incompleto dei fatti giuridicamente rilevanti e l'inadeguatezza (art. 49 PA). Da parte sua, lo scrivente Tribunale 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. DTAF 2007/41 consid. 2; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II,

3. ed., Berna 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 122 V 157 consid. 1a; DTF 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. ed., Zurigo 1998, cifra 677). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione di causa (cfr. DTF 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso 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 come in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; DTF 119 II 70 consid. 1).

2.2 Stante l'art. 61 cpv. 1 PA, l'autorità di ricorso decide la causa o eccezionalmente la rinvia, con istruzioni vincolanti all'autorità inferiore. Anche se la procedura di ricorso è retta in maniera generale dal principio della massima inquisitoria, non spetta tuttavia alle autorità di ricorso ricostruire la fattispecie determinante per la decisione (cfr. decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni del 21 giugno 2004 in Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione [GAAC] 68.156 consid. 3bb; KÖLZ/HÄNER, op. cit., cifra 676 consid. 3bb). Nel contesto della procedura di ricorso si tratta piuttosto di esaminare la fattispecie così come è stata stabilita dall'autorità inferiore e, nel caso particolare, di confermarla o di completarla. In principio, allorquando l'autorità ammette interamente o in parte il ricorso, essa statuisce sul medesimo affare (decisione di natura riformatoria; art. 61 cpv. 1 PA *ab initio*). Eccezionalmente, sussiste anche la possibilità di rinviare la causa all'autorità inferiore con istruzioni imperative, affinché renda una nuova decisione (decisione di natura cassatoria; art. 61 cpv. 1 PA *in fine*). Siffatto rinvio si giustifica segnatamente nel caso in cui altri elementi relativi alla fattispecie devono essere constatati e che la procedura di amministrazione delle prove risulta essere troppo gravosa (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-1362/2006 del 30 maggio 2007 consid. 1.3; KÖLZ/HÄNER, op. cit., cifra 694). In una simile evenienza si intende salvaguardare il principio della doppia istanza di giudizio, poiché il ricorrente potrà nuovamente contestare questi punti, i quali, per definizione, saranno nuovi, ciò che sarebbe escluso se lo scrivente Tribunale statuirebbe (cfr. a tal riguardo la già citata GAAC

68.156 consid. 3bb con i riferimenti dottrinali ivi citati). Anche se la scrivente autorità di ricorso è competente per procedere a ulteriori atti istruttori volti ad acclarare la fattispecie, è preferibile infine che sia l'autorità inferiore, peraltro la più prossima in materia, a pronunciarsi sulla causa. Il rinvio è invece indispensabile allorquando appare che la fattispecie determinante è stata manifestamente constatata in maniera inesatta o incompleta e che conseguentemente, ciò configura una grave violazione dell'art. 49 lett. b PA. In simili casi, una decisione di natura riformatoria emanata dallo scrivente Tribunale non entra più in linea di conto (cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 2.191, 3.197 e segg.).

3.
Il ricorrente lamenta una denegata giustizia conseguente ad una violazione del proprio diritto di essere sentito, in quanto, considerando come cresciuti in giudicato i dispositivi relativi all'esistenza del credito fiscale – connessa quest'ultima con la ritenuta tesi della liquidazione di fatto nonché con l'eccedenza di liquidazione considerata – e degli afferenti interessi di mora, l'AFC ha omesso di evadere l'impugnazione.

3.1
3.1.1 Il divieto di incorrere in una denegata giustizia discende dall'art. 29 cpv. 1 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101), giusta il quale ogni persona ha diritto a che la propria causa sia decisa entro un termine ragionevole. Tale garanzia costituzionale – sancita peraltro anche dall'art. 6 n. 1 della Convenzione del 4 novembre 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU, RS 0.101) – concerne sia la procedura giudiziaria che quella amministrativa (cfr. DTF 130 I 131 consid. 5.1 e riferimenti ivi citati).

3.1.2 Una denegata giustizia sussiste allorquando un'autorità si rifiuta di emanare una decisione nonostante quest'ultima ne sia legalmente obbligata. Di norma, v'è luogo di constatarla quando l'autorità rimane *de facto* inattiva oppure quando all'interessato dà l'impressione di non intendere dare seguito alla sua domanda (cfr. MARKUS MÜLLER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler (ed.), Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren VwVG, Zurigo/San Gallo 2008, n. 4 *ad* art. 46a PA, pag. 619 [qui di seguito: Kommentar VwVG]). L'obbligo di pronunciarsi entro una scadenza ragionevole impone all'autorità competente di statuire entro un limite che risulti giustificato dalla natura del litigio e dall'insieme delle circostanze del caso (cfr. DTF 117 Ia 193 consid. 1c). Determinante in proposito è sapere se i motivi che

hanno condotto a ritardare la procedura o a negare il giudizio di merito sono obiettivamente fondati; poco importa che la mora sia cagionata da una negligenza dell'autorità o da altri fattori (cfr. DTF 103 V 190 considd. 3 e 5).

3.2

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

3.2.2 Il diritto di essere sentito è sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost. Esso garantisce all'interessato il diritto di esprimersi prima che sia resa una decisione sfavorevole nei suoi confronti, il diritto di prendere visione dell'incarto, 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. DTF 135 II 286 consid. 5.1, pag. 293 con rinvii; decisioni del Tribunale federale 4A_35/2010 del 19 maggio 2010 e 8C_321/2009 del 9 settembre 2009; decisione del Tribunale amministrativo federale A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2 con rinvii). Tale garanzia non serve solo a chiarire i fatti, bensì rappresenta anche un diritto individuale di partecipare alla pronuncia di una decisione mirata sulla persona in quanto tale. Il diritto di essere sentito è quindi da un lato, il mezzo d'istruzione della causa, dall'altro un diritto della parte di partecipare all'emanazione della decisione che concerne la propria situazione giuridica. Esso garantisce l'equità del procedimento (cfr. ADELIO SCOLARI, Diritto amministrativo, Parte generale, Cadenazzo 2002, n. 483 e 484 con riferimenti; ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. ed., Zurigo/Basilea/Ginevra 2012, n. 835 e segg.). Negli affari amministrativi, l'estensione del diritto di essere sentito è definita dagli artt. 26 segg. PA, la quale lo garantisce espressamente (cfr. DTF 117 Ib 481 consid. 5a/aa).

3.2.3 La giurisprudenza ha dedotto il dovere per l'autorità di motivare la propria decisione dal diritto di essere sentito. A livello procedurale, tale garanzia è ancorata all'art. 35 PA. Scopo dell'ottenimento di una decisione motivata è che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e parimenti che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo

(cfr. DTF 134 I 83 consid. 4.1 e DTF 129 I 232 consid. 3.2 con riferimenti). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 130 II 530 consid. 4.3 e la già citata DTF 129 II 232 consid. 3.2; DTAF 2009/35 consid. 6.4.1; RENE RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 2. ed., Basilea 2010, n. 437; LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht. Eine Untersuchung über die Pflicht der Behörden zur Begründung ihrer Entscheide, Berna/Stoccarda/Vienna 1998, pag. 29 segg.). L'ampiezza della motivazione non può tuttavia essere stabilita in modo uniforme. Essa va determinata tenendo conto dell'insieme delle circostanze relative alla fattispecie e degli interessi della persona toccata nonché applicando i principi sviluppati dalla giurisprudenza resa dal Tribunale federale. La motivazione può anche essere sommaria, ma vi si devono perlomeno dedurre gli elementi essenziali sui quali l'autorità si è fondata per rendere il proprio giudizio (cfr. SCOLARI, op. cit., n. 531 con i numerosi riferimenti giurisprudenziali ivi citati).

3.2.4 La giurisprudenza ammette la possibilità di sanare il vizio nell'ambito di una procedura di ricorso, qualora l'autorità di ricorso disponga dello stesso potere di esame di quella decidente (cfr. DTF 129 I 129 consid. 2.2.3 con rinvii). La sanatoria deve tuttavia rimanere l'eccezione, segnatamente in presenza di gravi violazioni (cfr. DTF 116 V 182 consid. 3c con rinvii). A titolo eccezionale, la violazione dell'obbligo di motivazione può dunque 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 rispetto a quello dell'istanza inferiore (cfr. DTF 126 I 72 consid. 2 con numerosi rinvii e DTF 116 V 28 consid. 3; tra le molte decisioni del Tribunale amministrativo federale, A-6872/2010 del 1° settembre 2011 consid. 2.1). Una riparazione entra inoltre in linea di conto solo se la persona interessata non subisce un pregiudizio dalla concessione successiva del diritto di essere sentito, rispettivamente dalla sanatoria (cfr. la predetta DTF 120 I 12 consid. 2.2.3 con rinvii). In nessun caso, comunque, può essere ammesso che l'autorità pervenga, attraverso una violazione del diritto di essere sentito, a un risultato che non avrebbe mai ottenuto procedendo in modo corretto (cfr. decisione del Tribunale federale 8C_321/2009 del 9 settembre 2009, consid. 2.6.1).

3.3 Quanto alla censura dell'asserito diniego di giustizia, peraltro sollevata in maniera inconsistente, lo scrivente Tribunale ritiene che alla luce di quanto esposto al considerando 3.1 che precede e in base agli atti formanti l'incarto – ove va constatata la pronuncia della decisione da parte dell'autorità entro tempi ragionevoli, giustificati dalle circostanze del caso – è evidente che essa sia priva di fondamento. Stante dipoi il modo in cui essa è stata addotta, si reputa che il ricorrente abbia voluto intendere non la violazione di cui all'art. 29 cpv. 1 Cost., bensì quella del diritto di essere sentito e ciò in ragione del mancato esame di alcune doglianze da lui sollevate. Perché la scrivente autorità possa giudicare tale violazione, occorre chinarsi dapprima sull'esame del merito della vertenza.

4.
La Confederazione può riscuotere un'imposta preventiva sul reddito dei capitali mobili (cfr. art. 132 cpv. 2 Cost. e art. 1 cpv. 1 LIP). L'imposta preventiva è rimborsata al beneficiario della prestazione decurtata dell'imposta (cfr. art. 1 cpv. 2 LIP).

4.1 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 (cfr. art. 4 cpv. 1 lett. b LIP). Per i redditi di capitali mobili essa ammonta al 35% della prestazione imponibile (cfr. art. 13 cpv. 1 lett. 1 LIP). L'art. 20 dell'Ordinanza del 19 dicembre 1966 sull'imposta preventiva (OIPrev; RS 642.211) considera poi 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.). Per costante giurisprudenza, va ritenuta come una prestazione valutabile in denaro, ai sensi della predetta norma, ogni versamento effettuato da una società anonima ai suoi azionisti o a terze persone vicine a questi ultimi, che trova il proprio fondamento esclusivamente in un rapporto di partecipazione alla società stessa. Nella misura in cui una simile prestazione procura al suo beneficiario un vantaggio che in analoghe circostanze non verrebbe concesso a un terzo non partecipe alla società, la stessa è assoggettata all'imposta preventiva. A questo proposito è necessario che il carattere insolito della prestazione sia riconoscibile agli organi societari. La prassi considera inoltre 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 presta-

zione 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. Rivista di diritto amministrativo ticinese [RDAT] 2001 I n. 18t pag. 421 consid. 3b con i numerosi rinvii).

4.2 L'obbligazione fiscale spetta al debitore della prestazione imponibile, il quale deve eseguirla dopo averne dedotto l'imposta preventiva (cfr. art. 10 cpv. 1 in relazione con l'art. 14 cpv. 1 LIP). Il beneficiario della prestazione è quindi – tenuto conto dell'obbligazione del debitore di trasferirgli l'imposta preventiva – il destinatario dell'imposta, ovverosia colui che sopporta il carico fiscale. Egli non ha tuttavia alcuna obbligazione procedurale da adempiere nel contesto della procedura di percezione dell'imposta anticipata; tali obblighi devono difatti essere adempiuti dal debitore della prestazione che è il soggetto fiscale (cfr. sentenze del Tribunale amministrativo federale A-3549/2011 del 12 gennaio 2012 consid. 3.1.1 e A-633/2010 del 25 agosto 2010 consid. 2.1.1; THOMAS JAUSSI in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli [ed.], Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. ed, Basilea 2012, n. 6 *ad* art. 10 LIP).

4.3 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 LIA) nonché di procedere con il versamento dell'imposta preventiva dovuta (cfr. la già citata A-633/2010 consid. 2.1.2 con riferimenti).

4.4 La giurisprudenza ha sancito che la prova dell'esistenza dei vari elementi costitutivi di una prestazione valutabile in denaro incombe all'AFC (cfr. DTAF 2011/45 consid. 4.1 con riferimenti ivi citati, nonché consid. 4.3.2.2 con rinvii). Il criterio della prestazione "giustificata dall'uso commerciale", applicato in materia di imposte dirette non è un elemento costitutivo negativo di una prestazione valutabile in denaro. Se l'AFC ritiene che sussista una prestazione valutabile in denaro, il contribuente può da parte sua contestare il proprio assoggettamento all'imposta adducendo la controprova atta a dimostrare che il criterio dell'uso

commerciale è adempiuto (cfr. la già citata DTAF 2011/45 consid. 4.3.2.2 con rinvii). Giusta l'art. 39 LIP, la società contribuente deve dunque indicare coscienziosamente all'autorità fiscale tutti i fatti che possono essere importanti per l'accertamento dell'obbligazione fiscale o delle basi di calcolo dell'imposta; essa deve in particolare presentare, su richiesta, tutti i documenti corredati dai giustificativi e da altra documentazione (cfr. lett. b). 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 (cfr. la già citata DTF 119 Ib 431 consid. 2c con riferimenti; decisione del Tribunale federale 2A.342/2005 del 9 maggio 2006 consid. 2.3; RDAT 2001 I n. 18t pag. 421 consid. 3c).

5.

5.1 Giusta l'art. 15 cpv. 1 lett. a LIP, le persone incaricate della liquidazione sono solidalmente responsabili con il contribuente per l'imposta preventiva dovuta da una persona giuridica che viene sciolta, sino a concorrenza del ricavato di liquidazione. Al riguardo va precisato che, per costante prassi, l'imposta preventiva è ugualmente dovuta ai sensi dell'art. 15 cpv. 1 LIP, allorquando una società non è disciolta formalmente in ossequio alle disposizioni della Legge federale del 30 marzo 1911 di complemento del Codice civile svizzero (Libro quinto: Diritto delle obbligazioni [CO; RS 220]), ma è liquidata di fatto, con l'abbandono dei propri attivi (cfr. sentenze del Tribunale federale 2C_502/2008 del 18 dicembre 2008 consid 5.1 e 2A.342/2005 del 9 maggio 2006 consid. 4.2; Archivio di diritto fiscale svizzero [ASA] 68 pag. 739 consid. 4 con riferimenti nonché ASA 50 pag. 435 consid. 2.b con i riferimenti ivi citati). Sussiste una liquidazione di fatto allorquando l'attivo sociale è realizzato e quindi non è successivamente reinvestito, bensì distribuito agli azionisti (cfr. DTF 115 Ib 274 consid. 10a con riferimenti; ASA 58 pag. 707; 55 pag. 646). Tra le persone implicate nella liquidazione vi sono avantutto gli organi determinati dalla legge o dagli statuti, i quali, in assenza di una manifesta deliberazione relativo allo scioglimento dell'assemblea generale, eseguono una mera liquidazione di fatto (cfr. DTF 115 Ib 274 consid. 14c; confermata nella decisione del Tribunale federale 2C_502/2008 del 18 dicembre 2008 consid. 5.1). Nel caso di una liquidazione di fatto, il consiglio di amministrazione di una società, organo della medesima, deve essere considerato senza riserve quale liquidatore responsabile solidale ai sensi dell'art. 15 cpv. 1 lett. 1 LIP (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_502/2008 consid. 5.1 con riferimenti). I liquidatori – che hanno gli stessi diritti e doveri procedurali del contribuente (cfr. art. 15 cpv. 3 LIP) –

rispondono tuttavia soltanto dei crediti d'imposta, degli interessi e delle spese che sorgono, che sono fatti valere dall'autorità o scadono sotto la loro gestione (cfr. art. 16 cpv. 2 LIP).

5.2 La disciplina prevista dall'art. 15 LIP che il legislatore ha adottato fondandosi – nella misura utile a quest'imposta – sulla normativa del Decreto concernente l'imposta sulla difesa nazionale (cfr. artt. 12 e 121) e sul Decreto che istituisce un'imposta sulla cifra d'affari (cfr. art. 12), ha come principale scopo quello di indurre gli organi di una persona giuridica in liquidazione a soddisfare tempestivamente le loro obbligazioni fiscali (cfr. FF 1963 pagg. 1566-67; ASA 50 pag. 435 consid. 2.b.a con riferimenti ivi citati). Questo disposto non istituisce tuttavia un'obbligazione fiscale solidale (*"Steuersolidarität"*), ma crea invece una semplice responsabilità solidale (*"solidarische Mithaftung";* cfr. ASA 50 pag. 440 nonché THOMAS MEISTER, in: Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, n. 6 e 40 *ad* art. 15 LIP ove essa viene altresì definita *"Zahlungssolidarität"*). Il liquidatore, che non è ovviamente un contribuente ai sensi dell'art. 10 LIP, non è infatti partecipe del rapporto giuridico che vincola dal profilo fiscale la società allo Stato (cfr. DTF 108 II 490 consid. 4), ma diviene invece responsabile del pagamento dell'imposta, accanto alla società contribuente, allorquando i presupposti dell'art. 15 LIP sono adempiuti. Egli non dispone dunque di alcun diritto procedurale durante il processo di tassazione (cfr. la già citata decisione del Tribunale federale 2A.342/2005 consid. 4.2; decisione del Tribunale amministrativo federale A-831/2007 del 22 aprile 2010 consid. 3.3 con rinvii; ASA 50 pag. 435 consid. 2.b con i riferimenti ivi citati, MEISTER, op. cit., n. 6 e n. 40 e 41 *ad* art. 15 con rinvii). La responsabilità del liquidatore è tuttavia accessoria poiché dipende dall'esistenza di un credito d'imposta preventiva nei confronti della società ed è altresì sussidiaria dal momento che interviene soltanto se la società non ha già completamente assolto il proprio debito fiscale (cfr. ASA 50 pag. 435 consid. 2.b con rinvio). Il debitore solidale può quindi di principio contestare, conformemente agli artt. 41 lett. a e 42 cpv. 1 LIP, non solo l'esistenza della ritenuta responsabilità solidale, ma anche il credito fiscale per il quale egli è chiamato a rispondere. Se tuttavia egli avrebbe potuto contestare l'esistenza della pretesa fiscale nella sua qualità di organo della società contribuente, allora quale debitore solidale esso non può nuovamente adire la preposta autorità alfine di rimettere in discussione la medesima se è frattanto cresciuta in giudicato (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-2725/2008 del 17 settembre 2009 consid. 5.2; MEISTER, op. cit., n. 41 *ad* art. 15 LIP; WALTER ROBERT PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, Basilea 1971, n. 21 *ad* art. 15 con riferimenti ivi citati). Qualora il credito fiscale

non è ancora cresciuto in giudicato, il responsabile solidale, autonomamente o in nome e per conto della società contribuente, ha la facoltà di intervenire nel procedimento ancora aperto (cfr. MEISTER, op. cit., n. 41 *ad* art. 15 LIP con riferimenti ivi citati). Nel valutare l'estensione della crescita in giudicato della decisione resa nei confronti della società contribuente all'organo ritenuto liquidatore e dunque debitore solidale, è fondamentale considerare l'aspetto temporale della notifica delle singole decisioni.

5.3 Come risulta dal testo stesso della norma, tale responsabilità nasce con lo scioglimento (che sia formale o di fatto) della società. Tale responsabilità si estende a tutto il periodo di gestione ad opera del liquidatore, copre tutti i crediti di imposta, interessi e spese che sorgono, sono fatti valere o scadono sotto la detta gestione ed è limitata infine al ricavato, ovvero al beneficio della liquidazione (cfr. la predetta decisione del Tribunale amministrativo federale A-831/2007 consid. 3.4; ASA 50 pag. 435 consid. 2.b con i riferimenti ivi citati). Quando il credito d'imposta risulta tuttavia dalla distribuzione di un'eccedenza di liquidazione ai sensi degli artt. 4 cpv. 1 lett. b LIP e 20 cpv. 1 OIP, il liquidatore sarà nondimeno responsabile per la totalità dell'imposta poiché codesta eccedenza è colpita dall'imposta preventiva in ragione del 35% e rimane quindi ancora un margine del 65% "sino a concorrenza del ricavato di liquidazione" (cfr. ASA 50 pag. 435 consid. 2.b con rinvio).

5.4 La responsabilità solidale prevista dall'art. 15 cpv. 1 lett. a LIP si estingue, come detto in precedenza, se il liquidatore comprova d'aver fatto tutto quanto era in suo potere per giungere all'accertamento e all'adempimento del credito fiscale (cfr. art. 15 cpv. 2 LIP). Su questo punto la legge istituisce quindi un'eccezione e conferisce al liquidatore la possibilità di fornire a suo discarico una prova liberatoria. Secondo dottrina e giurisprudenza, questa prova sottostà tuttavia ad esigenze e condizioni più severe di quelle che sono stabilite invece dal diritto civile ed in particolare dagli art. 55 cpv. 1 e art. 56 cpv. 1 CO: il liquidatore non può limitarsi infatti ad adoperare tutta la diligenza richiesta dalle circostanze (cfr. PIERRE ENGEL, Traité des obligations en droit suisse, 2. ed., Berna 1997, n. 130 e 135), ma deve fare invece tutto quanto ci si può attendere da lui non solo per poter stabilire l'estensione dell'obbligo fiscale, ma anche per giungere al suo adempimento, ovverosia in pratica per pagare l'imposta (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_408/2012 del 25 settembre 2012 consid. 5 con riferimenti ivi citati). Ciò non significa tuttavia che, in casi di questa indole, si debba totalmente prescindere dalle particolarità del caso specifico. In effetti, se l'art. 15 cpv. 2 LIP pone

indubbiamente l'accento sulle possibilità soggettive del liquidatore, non si può comunque pretendere ch'egli intraprenda più di quanto le circostanze concrete obiettivamente esigono. Per addurre con successo la prova liberatoria, il liquidatore deve pertanto dimostrare d'aver agito con scienza, coscienza e determinazione, facendo tutto quello che si poteva ragionevolmente esigere nel caso specifico per giungere all'accertamento e all'adempimento del credito d'imposta e per salvaguardare in tal modo i diritti del fisco. Conformemente al senso e allo spirito della norma, l'autorità fiscale si mostrerà tuttavia tanto più esigente e rigorosa quanto più elevate saranno le sue qualifiche professionali, in particolare allorché il liquidatore risulta essere un professionista (avvocato, notaio, economista, perito contabile, ecc.) che conosce i rapporti d'affari (cfr. DTF 106 Ib 375 consid. 2b e i numerosi riferimenti giurisprudenziali e dottrinali; decisione del Tribunale amministrativo federale A-831/2007 del 22 aprile 2010 consid. 3.9 con i riferimenti ivi citati).

6.

Giusta l'art. 41 lett. a LIP, l'AFC prende tutte le decisioni necessarie per la riscossione dell'imposta preventiva, in particolare quando il credito fiscale e la responsabilità solidale sono contestati. Le decisioni della predetta autorità fiscale possono essere impugnate con reclamo nel termine di 30 giorni dalla notificazione (cfr. art. 42 cpv. 1 LIP). Ne discende che qualora il predetto termine per contestare la decisione trascorra inutilizzato – ovverosia, senza che la persona interessata abbia impugnato la decisione mediante reclamo – essa cresce in giudicato formalmente (cfr. SCOLARI, op. cit., n. 854; RHINOW/KOLLER/KISS/THURNHERR/BRÜHL-MOSER, op. cit., n. 951; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. ed., Zurigo/San Gallo 2010, n. 990 seg.). Con la crescita in giudicato, una decisione amministrativa diviene obbligatoria per tutti, persone private o autorità pubbliche (cfr. SCOLARI, op. cit., n. 212). Al riguardo si distingue tra la "forza formale della cosa giudicata", atto che non può più essere impugnato per decorrenza del termine di ricorso e la "forza materiale della cosa giudicata", ove le stesse parti non possono più rimettere in causa la medesima questione davanti all'autorità che ha risolto definitivamente il litigio e messo fine al procedimento. La crescita in giudicato formale significa che la decisione non può più essere contestata con rimedi giuridici ordinari. La *res iudicata* concerne solo il dispositivo della decisione; non si applica ai motivi, tranne nel caso in cui gli stessi siano parte integrante dell'oggetto litigioso, segnatamente allorquando il dispositivo rinvii a questi ultimi (cfr. decisione del Tribunale federale 8C_272/2011 dell'11 novembre 2011 consid. 1.3 con rinvii; decisione del Tribunale amministrativo federale A-

7643/2010 del 31 gennaio 2012 consid. 3.2 con rinvii, SCOLARI, op. cit., nn. 853 e 855).

7. Il qui ricorrente ha interposto ricorso contro la decisione su reclamo resa dall'autorità inferiore che lo ha ritenuto responsabile solidale per il pagamento *a posteriori* del credito fiscale dovuto dalla B._____ a titolo di imposta preventiva.

7.1 Come detto al considerando 5.2 che precede, secondo la giurisprudenza e la dottrina invalsa, la responsabilità di cui all'art. 15 LIP è una responsabilità semplice (*"solidarische Mithaftung"*), accessoria e sussidiaria. Ciò comporta dunque che il debitore solidale risponda unicamente del pagamento dell'imposta per la quale ne è accertata l'esistenza e la mancata piena corresponsione da parte del contribuente, non essendo egli parte al rapporto fiscale che nella fattispecie sussiste esclusivamente tra la società contribuente ai sensi dell'art. 10 LIP e lo Stato. Non disponendo quindi di alcun diritto procedurale durante il processo di tassazione, quale debitore solidale, il ricorrente ha la possibilità di contestare in principio sia l'esistenza della responsabilità solidale, sia il credito fiscale per il quale è chiamato a rispondere. Ciò che il qui ricorrente ha fatto, al contrario della società contribuente. Come difatti detto *ab initio*, con decisione 6 maggio 2011 l'AFC ha notificato alla società contribuente nonché al ricorrente in quanto responsabile solidale nella sua qualità di liquidatore di fatto, l'imposizione *a posteriori* dell'imposta preventiva di fr. 739'371.00 oltre a interessi, ritenuta un'eccedenza di liquidazione imponibile pari a fr. 2'112'489.00. Contro la predetta decisione la società non ha interposto reclamo nel termine impartito: la medesima è quindi cresciuta in giudicato (cfr. consid. 6 che precede). Al precetto esecutivo fatto spiccare dall'autorità inferiore volto all'incasso del credito, la società escussa non ha dipoi interposto opposizione. L'assenza di tale atto ha quale effetto quello di non sospendere l'esecuzione (cfr. art. 78 della Legge federale dell'11 aprile 1889 sulla esecuzione e sul fallimento [LEF, RS 281.1]). A differenza della B._____, il proprio amministratore unico, qui ricorrente, ha inoltrato tempestivamente un reclamo contro la decisione 6 maggio 2011 che ha dato origine all'impugnativa. Ai fini del giudizio occorre precisare che tale atto, come giustamente ha osservato l'autorità inferiore, è stato introdotto, non a nome e per conto della società del quale il ricorrente risulta ancora ad oggi essere un organo, bensì nel proprio nome e a titolo di responsabile solidale nella fattispecie. Nel medesimo egli contesta sia l'esistenza che l'ammontare del credito fiscale giacché, in sunto, la B._____ sarebbe stata a torto considerata in liquidazione e dunque egli medesimo non potrebbe essere ritenuto quale

liquidatore nonché, di conseguenza, responsabile solidale in virtù dell'art. 15 cpv. 1 LIP; inoltre, le prestazioni contabilizzate dalla società rappresenterebbero l'attività effettiva e non fittizia. Se è ben vero che quale organo della società contribuente, il ricorrente avrebbe avuto la possibilità di contestare l'esistenza e l'ammontare del credito fiscale, egli, come visto, lo ha fatto nella sua qualità di responsabile solidale. E ciò conformemente ai propri diritti e doveri sanciti dall'art. 15 cpv. 3 LIP. La decisione A-2725/2008 del 17 settembre 2009 resa dallo scrivente Tribunale citata nella decisione dell'autorità inferiore a suffragio della propria tesi non è quindi applicabile alla fattispecie che qui ci occupa. Difatti a differenza del caso A-2725/2008 – ove solo la società aveva impugnato la decisione d'assoggettamento ai tributi e non il liquidatore – in concreto non solo il liquidatore ha impugnato la decisione 6 maggio 2011, ma aveva pure un interesse a farlo, sebbene lo stesso non appaia quale parte nell'intestazione, dal momento che la cifra 4 del dispositivo di detta decisione riguarda solo quest'ultimo.

7.2 Stante quanto precede, l'autorità inferiore ha dunque violato il diritto federale reputando che la forza di *res iudicata* della decisione 6 maggio 2011 si estendesse nei confronti del qui ricorrente. Così facendo, essa ha parimenti violato il diritto di essere sentito del medesimo non avendo preso compiutamente posizione sulle censure da lui invocate, riguardanti segnatamente l'esistenza del credito fiscale e quindi la liquidazione di fatto così pure il credito dovuto dalla società. Per il ché, constatata anche la predetta violazione formale, ritenuto come lo scrivente Tribunale abbia la facoltà in via eccezionale di rinviare il gravame all'autorità inferiore affinché statuisca nuovamente (cfr. consid. 3.2.4), si giustifica, peraltro in ossequio al principio delle doppia istanza di giudizio (cfr. consid. 2.2 che precede) il rinvio della causa all'autorità inferiore affinché si pronunci nuovamente ai sensi dei considerandi.

8.

In compendio, ritenuto quanto precede, vertendo le censure sollevate anche sulla violazione di un diritto di natura formale (cfr. *supra* consid. 3), non sanato nel corso della presente procedura, il ricorso deve essere accolto con conseguente annullamento della decisione su reclamo qui impugnata. In virtù dell'art. 61 cpv. 1 PA, l'incarto è rinviato all'autorità inferiore affinché statuisca nuovamente.

9.

9.1 Conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale, nel caso di un rinvio all'istanza inferiore per la presa di una nuova decisione, il ricorrente è considerato quale parte vincente (cfr. DTF 132 V 215 consid. 6.1, MARCEL MAILLARD in: Praxiskommentar VwVG, Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [ed.], Zurigo 2009, n. 14 ad art. 63 PA). Di conseguenza, alcuna spesa processuale può essere posta a carico del qui ricorrente (art. 63 cpv. 1 *a contrario* PA). L'anticipo spese di fr. 15'000.-- da lui versato il 20 luglio 2012 gli verrà quindi restituito integralmente, previa indicazione delle coordinate bancarie o postali entro 30 giorni dalla crescita in giudicato del presente giudizio.

9.2 In base all'art. 64 cpv. 1 PA in combinato disposto con con l'art. 7 cpv. 1 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), l'autorità giudicante, se ammette il ricorso, può assegnare al ricorrente un'indennità per le spese indispensabili e relativamente elevate che ha sopportato. L'indennità è altresì dovuta anche in caso di accoglimento parziale del ricorso e di rinvio degli atti all'autorità inferiore perché proceda ad un complemento d'istruttoria (cfr. DTF 132 V 215 consid. 6.2). Il ricorrente ha agito nella presente procedura facendosi assistere da un legale iscritto nel Registro degli avvocati del Cantone Ticino. In considerazione degli atti di causa, l'autorità inferiore verserà al ricorrente l'importo di fr. 10'000.00 (IVA inclusa) a titolo di ripetibili per la procedura di ricorso davanti al Tribunale amministrativo federale.

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

Per quanto ricevibile, il ricorso è accolto con conseguente annullamento della decisione 13 giugno 2012 resa dall'Amministrazione federale delle contribuzioni. La causa è rinviata all'autorità inferiore affinché statuisca nuovamente.

2.

Non si prelevano spese processuali. L'importo di fr. 15'000.00 versato dal ricorrente a titolo di anticipo per i presunti costi processuali gli verrà integralmente restituito. Quest'ultimo è invitato a comunicare alla scrivente autorità giudiziaria entro un termine di 30 giorni dalla crescita in

giudicato del presente giudizio, il numero di conto sul quale dovrà essere effettuato il versamento.

3.
L'Amministrazione federale delle contribuzioni corrisponderà al ricorrente l'importo di fr. 10'000.00 a titolo di ripetibili. L'importo dovuto sarà versato al ricorrente ad avvenuta crescita in giudicato del presente giudizio.

4.
Comunicazione a:

– ricorrente (atto giudiziario),
– autorità inferiore (n. di rif. ***; atto giudiziario).

Il presidente del collegio:	La cancelliera:
Michael Beusch	Sara Friedli

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 (cfr. artt. 82 e segg., 90 e segg. e 100 della Legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale [LTF, RS 173.110]). 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 dei ricorrenti – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (cfr. art. 42 LTF).

Data di spedizione: