



---

Corte I  
A-5691/2015

## **Sentenza del 28 settembre 2017**

---

Composizione

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

---

Parti

**A.** \_\_\_\_\_,  
patrocinato dall'avv. Rodolfo Pozzoli,  
ricorrente,

contro

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

---

Oggetto

Imposta preventiva.

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

La B.\_\_\_\_\_ è una società anonima, iscritta a Registro di commercio (di seguito: RC) in data 22 agosto 1989 con un capitale azionario di 50'000 franchi (50 azioni al portatore di fr. 1'000 l'una) e con sede a X.\_\_\_\_\_. Lo scopo statutario consisteva essenzialmente nella (...). Nel 1997 il capitale azionario è stato aumentato a 100'000 franchi (100 azioni al portatore di fr. 1'000 l'una) e il 27 febbraio 2006 la ragione sociale è stata modificata in B.\_\_\_\_\_, con sede a X.\_\_\_\_\_. In quest'occasione è stato modificato anche lo scopo sociale, di fatto aggiungendovi « (...) » (cfr. relativo estratto RC).

Con decreto 12 febbraio 2016 della Pretura del Distretto di X.\_\_\_\_\_, la B.\_\_\_\_\_ è stata formalmente posta in liquidazione, sicché la sua ragione sociale è stata modificata in B.\_\_\_\_\_ in liquidazione, con sede a X.\_\_\_\_\_. Il 12 agosto 2016 detta società è infine stata formalmente radiata dal RC (di seguito: società contribuente; cfr. relativo estratto RC).

**B.**

La società contribuente ha sempre avuto quale amministratore unico con diritto di firma individuale il signor A.\_\_\_\_\_, iscritto a RC dal 22 agosto 1989 all'11 febbraio 2015 in detta qualità (cfr. relativo estratto RC). Il signor A.\_\_\_\_\_ ha seguito una formazione universitaria in economia, senza tuttavia conseguire il titolo.

Fin dal 1978 il signor A.\_\_\_\_\_ è altresì il dipendente principale della D.\_\_\_\_\_, società anonima con sede a X.\_\_\_\_\_. Dal 2 aprile 2015 egli è anche il presidente della D.\_\_\_\_\_, di cui è stato in precedenza membro e poi amministratore unico con firma individuale. Detta società si occupa, tra l'altro, di (...) (cfr. relativo estratto RC).

**C.**

In seguito ad un incontro avvenuto il 25 gennaio 1993 tra il signor A.\_\_\_\_\_ – allora amministratore unico della società contribuente – 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 130'000 franchi rispettivamente 100'000 franchi 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 (...) ».

#### **D.**

Nel corso del 2008 la società contribuente 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'AFC ha trasmesso alla società contribuente un calcolo provvisorio delle prestazioni valutabili in denaro effettuate tra il 2002 e il 2006.

#### **E.**

Parallelamente, nel dicembre del 2009 la Divisione affari penali e inchieste dell'AFC (di seguito: DAPI) ha aperto una procedura penale amministrativa nei confronti del signor A. \_\_\_\_\_ per violazione della legislazione in materia d'imposta preventiva.

Il 6 maggio 2010 la DAPI ha intimato al signor A. \_\_\_\_\_ il processo verbale finale. Il 27 luglio 2010, essa gli ha poi confermato che la decisione in materia penale sarebbe stata emanata solo una volta conclusa la presente procedura amministrativa.

#### **F.**

Con decisione d'imposizione del 6 maggio 2011, ritenendo che la società contribuente non è stata in grado di chiarire né la propria attività effettiva né di giustificare i propri costi, l'AFC ha qualificato il suo agire di processo globale di liquidazione iniziato nel 2001 e terminato nel 2004. L'AFC ha dunque imposto la società contribuente al pagamento dell'imposta preventiva di 739'371 franchi, oltre accessori, ritenendo un'eccedenza di liquidazione di 2'112'489 franchi. Il signor A. \_\_\_\_\_, in qualità di amministratore unico e di liquidatore di fatto, è stato reputato solidalmente responsabile del suddetto pagamento ai sensi dell'art. 15 cpv. 1 lett. a della legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva (LIP, RS 642.21).

**G.**

Avverso la predetta decisione, il signor A.\_\_\_\_\_ ha interposto reclamo 8 giugno 2011, postulandone in sostanza l'annullamento e contestando sia di essere solidalmente responsabile per l'imposta preventiva reclamata sia l'esistenza, la qualificazione e l'ammontare del credito fiscale.

Da parte sua, la società contribuente non ha impugnato la predetta decisione, sicché quest'ultima è passata in giudicato per quanto la concerne. L'AFC ha allora aperto nei confronti della società contribuente una procedura d'incasso per 739'371 franchi oltre accessori. L'8 febbraio 2012, l'Ufficio esecuzione ha dunque spiccato nei suoi confronti un precetto esecutivo notificato al signor A.\_\_\_\_\_ – allora suo amministratore unico – contro il quale non è stata interposta opposizione.

**H.**

Con decisione su reclamo del 13 giugno 2012, l'AFC ha respinto il reclamo 8 giugno 2011 del signor A.\_\_\_\_\_, in quanto quest'ultimo non avrebbe fatto valere alcun valido atto idoneo ad escludere la sua responsabilità solidale ex art. 15 cpv. 1 lett. a LIP. L'AFC non è invece entrata nel merito delle censure concernenti la liquidazione di fatto, ritenendo che tale problematica era cresciuta in giudicato non solo nei confronti della società contribuente, ma anche nei confronti del signor A.\_\_\_\_\_.

**I.**

Con sentenza A-3624/2012 del 7 maggio 2013, lo scrivente Tribunale ha accolto il ricorso interposto dal signor A.\_\_\_\_\_ avverso la predetta decisione, per quanto ricevibile, rinviando gli atti all'AFC per nuovo giudizio, previo esame delle censure materiali sollevate da quest'ultimo nel reclamo 8 giugno 2011 in rapporto alla liquidazione di fatto. In sostanza, dopo aver rilevato che il signor A.\_\_\_\_\_ aveva agito solo in suo nome e per proprio conto e che la decisione riguardante la società contribuente era cresciuta in giudicato, il Tribunale ha sancito che quest'ultimo aveva nondimeno la possibilità di contestare non solo la responsabilità solidale, ma anche il credito d'imposta preventiva sotto tutti i suoi aspetti e la liquidazione di fatto, motivo per cui l'autorità inferiore aveva violato il suo diritto di essere sentito non pronunciandosi sulle censure formulate in proposito.

**J.**

Con sentenza 2C\_550/2013 del 19 giugno 2013, il Tribunale federale ha poi dichiarato come inammissibile il ricorso interposto dall'AFC avverso la predetta sentenza.

**K.**

Con decisione su reclamo del 21 luglio 2015, l'AFC ha pertanto statuito nuovamente, entrando nel merito delle censure materiali sollevate dal signor A. \_\_\_\_\_ nel suo reclamo 8 giugno 2011 in rapporto alla liquidazione di fatto e al credito d'imposta, conformemente a quanto disposto dal Tribunale con sentenza A-3624/2012 del 7 maggio 2013. In sunto, l'AFC ha riconsiderato la propria decisione del 6 maggio 2011, nella misura in cui non è possibile ritenere che negli anni 2001-2004 abbia avuto luogo una liquidazione di fatto. A suo avviso, sarebbe solo dal 1° gennaio 2005 che la società contribuente non avrebbe più avuto alcuna attività, sicché la stessa sarebbe a quel momento entrata in liquidazione di fatto. All'epoca della predetta decisione, l'AFC ha ritenuto che la liquidazione di fatto non era ancora terminata. Essa ha poi ritenuto che la responsabilità solidale del signor A. \_\_\_\_\_ andrebbe estesa alle prestazioni valutabili in denaro effettuate dalla società contribuente durante i periodi 2003 e 2004 pari, per un importo totale di 466'618.95 franchi (= 35% di fr. 1'333'197, corrispondente alla somma delle voci « Acquisti » 2003 e 2004). Tenuto conto del ricavato della liquidazione al 31 dicembre 2004, l'AFC ha tuttavia stabilito che il signor A. \_\_\_\_\_ sarebbe solidalmente responsabile solo fino a concorrenza dell'importo di 144'573 franchi. L'AFC ha poi ritenuto i motivi liberatori sollevati dal signor A. \_\_\_\_\_ come insussistenti, sicché ha confermato la sua responsabilità solidale ex art. 15 cpv. 1 lett. a LIP per l'importo di 144'573 franchi.

**L.**

Avverso la predetta decisione, il signor A. \_\_\_\_\_ (di seguito: ricorrente) – per il tramite del suo patrocinatore – ha presentato ricorso 14 settembre 2015 dinanzi al Tribunale amministrativo federale, postulandone l'annullamento. Protestando tasse, spese e ripetibili, egli contesta in sostanza l'inizio del processo di liquidazione in data 1° gennaio 2005, l'ammontare del ricavo netto della liquidazione fino a concorrenza del quale sussisterebbe una responsabilità solidale del liquidatore di fatto ex art. 15 cpv. 1 lett. a LIP e l'insussistenza di giustificazioni liberatorie per la responsabilità del liquidatore ex art. 15 cpv. 2 LIP.

**M.**

Con risposta 26 ottobre 2015, l'autorità inferiore ha postulato il rigetto del ricorso e, riconfermandosi nella propria decisione, ha preso posizione sulle censure sollevate dal ricorrente.

**N.**

Il 12 agosto 2016, la società contribuente è poi stata formalmente radiata dal RC (cfr. relativo estratto RC), sicché detta entità non sussiste più.

**O.**

Ulteriori fatti e argomenti verranno ripresi, per quanto necessario, nei considerandi in diritto del precedente 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 nel caso concreto – sono impugnabili dinanzi al Tribunale (cfr. art. 39 LIP in combinato disposto con l'art. 32 LTAF). La procedura è retta dalla PA, in quanto la LTAF non disponga altrimenti (cfr. art. 37 LTAF). Ne discende che lo scrivente Tribunale risulta competente per dirimere la presente vertenza.

**1.2** Il presente ricorso è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (art. 52 PA). L'atto impugnato è una decisione dell'AFC fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che condanna il ricorrente – in qualità di liquidatore – al pagamento solidale dei crediti d'imposta preventiva a carico della società contribuente. Poiché la decisione impugnata comporta un onere pecuniario per il ricorrente, quest'ultimo risulta legittimato a ricorrere ai sensi dell'art. 48 cpv. 1 PA. Visto quanto precede, il ricorso è ricevibile in ordine e deve essere esaminato nel merito.

**2.**

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

**2.2** Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi adottati (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione

impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTAF 2007/41 consid. 2; MOOR/POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3<sup>a</sup> ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, 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 119 III 70 consid. 1; MOOR/POLTIER, op. cit., no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

**2.3** Qualora l'autorità di ricorso rinvii eccezionalmente la causa con delle istruzioni imperative all'autorità inferiore (art. 61 cpv. 1 PA), la procedura è conclusa per quel che concerne i punti sui quali essa ha statuito nei considerandi della propria decisione (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-6674/2014 del 7 dicembre 2015 consid. 3.1 con rinvii). Se il dispositivo di una decisione di rinvio rinvia espressamente ai considerandi in diritto, quest'ultimi sono parte integrante del medesimo e partecipano, nella misura in cui sono parte dell'oggetto litigioso, alla crescita in giudicato in senso formale (cfr. DTF 120 V 233 consid. 1a; 113 V 159 consid. 1c; sentenza del TF 8C\_272/2011 dell'11 novembre 2011 consid. 1.3 con rinvii; [tra le tante] sentenza del TAF A-6674/2014 del 7 dicembre 2015 consid. 3.2 con rinvii). In tale evenienza, l'autorità alla quale la causa viene rinviata, come pure quella che ha emanato la decisione su ricorso, sono allora tenute a conformarsi alle istruzioni della decisione di rinvio. L'autorità inferiore deve quindi fondare la sua nuova decisione sui considerandi in diritto della decisione di rinvio. Questo principio, sancito all'art. 61 cpv. 1 PA, è altresì applicabile allorquando difetta un'apposita norma e vale, pertanto, nella procedura amministrativa in generale (cfr. DTF 135 III 334 consid. 2; 122 I 250 consid. 2; 117 V 237 consid. 2a; 113 V 159 consid. 1c; sentenze del TF 9C\_522/2007 del 17 giugno 2008 consid. 3.1; 4A\_71/2007 del 19 ottobre

2007 consid. 2.1 e 2.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-6674/2014 del 7 dicembre 2015 consid. 3.1 con rinvii). L'autorità inferiore vede in tal modo la sua latitudine di giudizio limitata dai motivi della decisione di rinvio, nel senso ch'essa è vincolata a ciò che è stato deciso definitivamente dall'autorità di ricorso (cfr. DTF 131 III 91 consid. 5.2; 120 V 233 consid. 1a), la quale non può, dal canto suo, rimettere in discussione la propria decisione in occasione di un successivo ricorso (cfr. DTF 135 III 334 consid. 2; sentenze del TF 2C\_465/2011 e 2C\_466/2011 del 10 febbraio 2012 consid. 1.4; 9C\_703/2009 del 30 ottobre 2009 consid. 2.2 con rinvii; 9C\_522/2007 del 17 giugno 2008 consid. 3.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-6674/2014 del 7 dicembre 2015 consid. 3.1 con rinvii). Qualora poi la decisione di rinvio cresca in giudicato, l'autorità inferiore non è vincolata unicamente ai motivi di rinvio, bensì anche ai restanti motivi ivi contenuti (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-6674/2014 del 7 dicembre 2015 consid. 3.1 segg. con rinvii; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 3.195).

**2.4** Nella presente fattispecie, con sentenza A-3624/2012 del 7 maggio 2013, il Tribunale ha accolto il ricorso – per quanto ricevibile – interposto dal ricorrente avverso la precedente decisione su reclamo del 13 giugno 2012 dell'autorità inferiore e rinviato a quest'ultima gli atti della causa per nuovo giudizio. In sostanza, dopo aver rilevato che il ricorrente aveva agito solo in suo nome e per proprio conto e che la decisione riguardante la società contribuente era cresciuta in giudicato, il Tribunale ha sancito che quest'ultimo aveva nondimeno la possibilità di contestare non solo la responsabilità solidale, ma anche il credito d'imposta preventiva sotto tutti i suoi aspetti e la liquidazione di fatto, motivo per cui ha ritenuto che l'autorità inferiore aveva violato il suo diritto di essere sentito non pronunciandosi sulle censure formulate in proposito. Così facendo, il Tribunale non si è ancora pronunciato sulle censure materiali sollevate dal ricorrente. Esso ha infatti unicamente emanato una decisione di rinvio, invitando l'autorità inferiore a entrare nel merito delle censure materiali sollevate dal ricorrente nel proprio reclamo, senza impartirgli alcuna istruzione. In tale contesto, nel presente giudizio, lo scrivente Tribunale dovrà dunque esaminare la totalità delle censure sollevate dal ricorrente in rapporto alla sua responsabilità solidale e al credito d'imposta preventiva.

### **3.**

Nella presente fattispecie, oggetto del litigio è la responsabilità solidale del ricorrente ex art. 15 cpv. 1 lett. a LIP ritenuta dall'AFC per i crediti d'imposta preventiva dovuti dalla società contribuente, a seguito della sua liquidazione di fatto. Nel proprio gravame il ricorrente contesta (1) l'inizio del processo di liquidazione in data 1° gennaio 2005, (2) l'ammontare del

ricavo netto della liquidazione fino a concorrenza del quale sussisterebbe una responsabilità solidale del liquidatore di fatto ex art. 15 cpv. 1 lett. a LIP e (3) l'insussistenza di giustificazioni liberatorie per la responsabilità del liquidatore ex art. 15 cpv. 2 LIP.

In tali circostanze, dopo avere stabilito i principi qui applicabili (cfr. consid. 3.1 – 3.4 del presente giudizio), il Tribunale dovrà dapprima stabilire se si è in presenza di una liquidazione di fatto e, in caso affermativo, l'inizio del predetto processo di liquidazione (cfr. consid. 4 del presente giudizio).

### **3.1**

**3.1.1** La Confederazione può riscuotere un'imposta preventiva sui redditi di capitali mobili (cfr. art. 132 cpv. 1 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).

**3.1.2** 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 OIPrev considera reddito imponibile di azioni, ogni prestazione valutabile in denaro corrisposta dalla società ai titolari di diritti di partecipazione, o a terze persone loro vicine, che non abbia il carattere di rimborso delle quote di capitale sociale versato esistenti all'atto della prestazione (come ad esempio: dividendi, buoni, azioni gratuite, buoni di partecipazione gratuiti, eccedenze di liquidazione, ecc.). La nozione di prestazione valutabile in denaro ai sensi dell'art. 20 OIPrev corrisponde di principio a quella dell'art. 20 cpv. 1 lett. c della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD, RS 642.11; cfr. sentenze del TF 2C\_263/2014 del 21 gennaio 2015 consid. 5.1; 2C\_806/2013 del 24 marzo 2014 consid. 2.1; 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.2). Secondo la prassi del Tribunale federale, nell'applicare la predetta norma le autorità fiscali non sono strettamente legate alla qualificazione di diritto privato dell'operazione giuridica, ma devono piuttosto apprezzare le circostanze di fatto conformemente alla realtà economica (cfr. sentenze del TF 2C\_806/2013 del 24 marzo 2014 consid. 2.1; 2C\_695/2009 del 3 febbraio 2010 consid. 2.2; 2A.537/2005 del 21 dicembre 2006 consid. 2.1; sentenza del TAF A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 5.1.2 con rinvii).

Ciò indicato, 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; sentenza del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 3.5 confermata dal TF con sentenza 2C\_896/2013 del 17 marzo 2014; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, pag. 819 n. 60).

**3.1.3** In tale contesto, nella misura in cui l'art. 20 OIPrev indica quale reddito imponibile le eccedenze di liquidazione, per costante prassi, risulta che l'imposta preventiva è dovuta anche quando la società non è disciolta formalmente in ossequio alle disposizioni del CO, bensì liquidata di fatto, con l'abbandono dei propri attivi (cfr. sentenze del TF 2C\_108/2013 del 19 luglio 2013 consid. 6.1 con rinvii; 2C\_502/2008 del 18 dicembre 2008 consid. 5.1; 2A.342/2005 del 9 maggio 2006 consid. 4.2 con rinvii; sentenze del TAF A-5786/2012 del 7 agosto 2013 consid. 2.4.1; A-3624/2012 del 7 maggio 2013 consid. 5.1 con rinvii; HANS PETER HOCHREUTENER, *Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer*, 2013, Parte II, n. 888).

**3.1.4** Una società è liquidata di fatto, quando i suoi attivi vengono realizzati o alienati e il relativo ricavato non viene nuovamente investito, bensì distribuito in una maniera o nell'altra agli azionisti (cfr. DTF 115 Ib 274 consid. 10a con rinvii; sentenze del TF 2C\_502/2008 del 18 dicembre 2008 consid. 3.1; 2A.342/2005 del 9 maggio 2006 consid. 4.2; sentenza del TF del 20 ottobre 1989 consid. 10a, in: ASA 59 306, pag. 312; sentenze del TAF A-5786/2012 del 7 agosto 2013 consid. 2.5.1 con rinvii; A-3624/2012 del 7 maggio 2013 consid. 5.1; A-2114/2009 del 4 agosto 2011 consid. 2.4 con rinvii; DUSS/HELBING/DUSS, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [ed.], *Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, 2<sup>a</sup> ed. 2012 [di seguito: VStG-Kommentar], n. 152 ad art. 4 LIP). Affinché sussista una liquidazione di fatto, la società non deve tuttavia necessariamente essere privata di tutti i suoi attivi. Una società può difatti possedere ancora qualche attivo (come ad esempio degli averi bancari, dei mezzi liquidi o dei crediti bancari nei confronti dei suoi azionisti) e nel contempo trovarsi in liquidazione di fatto: in tal caso, è infatti sufficiente che la società sia stata svuotata o privata della propria sostanza economica (cfr. DTF 115 Ib 274 consid. 10a con rinvii; citata sentenza del TF del 20 ottobre 1989 consid. 10a; sentenze del TAF A-5786/2012 del 7 agosto 2013 consid. 2.5.1 con rinvii; A-2114/2009 del 4 agosto 2011 consid. 2.4 con

rinvii; THOMAS MEISTER, VStG-Kommentar, n. 12 ad art. 15 LIP con rinvii; DUSS/HELBING/DUSS, VStG-Kommentar, n. 152 ad art. 4 LIP). In altri termini, si considera che una società è liquidata di fatto, allorquando viene svuotata a tal punto da rendere la sua attività commerciale non più possibile (cfr. sentenza del TF 2C\_868/2010 del 19 aprile 2011 consid. 4.1; sentenza del TAF A-2114/2009 del 4 agosto 2011 consid. 2.4). La sussistenza dei predetti presupposti va tuttavia valutata alla luce dello scopo statutario della società e della sua attività (ad esempio, società di gestione, società holding o immobiliare; cfr. ROBERT DANON, La responsabilité fiscale solidaire des organes en cas de liquidation d'une société de capitaux, in: François Bohnet [ed.], Quelques actions en responsabilité, 2009, pag. 200 segg., n. 17).

**3.1.5** Secondo la giurisprudenza del TF, la liquidazione di fatto inizia quando, tenuto conto di tutte le circostanze del caso, un atto di disposizione non può più essere considerato come una mera transazione commerciale, bensì va considerato come un'operazione che svuota la società (cfr. sentenza del TF del 17 febbraio 1978 consid. 8c, in: ASA 47 541, pag. 547; sentenze del TAF A-5786/2012 del 7 agosto 2013 consid. 2.5.2 con rinvii; A-567/2011 del 29 dicembre 2011 consid. 2.4.2; DANON, op. cit., n. 18). In tal caso, la giurisprudenza e la dottrina germanofona parlano altresì di « erosione » della società (« *Aushöhlung der Gesellschaft* »), poiché l'atto di disposizione in questione svuota la società della propria sostanza economica, normalmente necessaria per lo svolgimento della sua attività e il conseguimento dei propri attivi (cfr. giurisprudenza citata poc'anzi; HOCHREUTENER, op. cit., Parte II, n. 897). Una liquidazione di fatto ha altresì inizio nel momento in cui gli attivi della società vengono realizzati e i suoi azionisti, rispettivamente le persone a lei vicine, ricevono il ricavato della realizzazione (cfr. sentenze del TF 2C\_806/2013 del 24 marzo 2014 consid. 3.3 con rinvii; 2C\_502/2008 del 18 dicembre 2008 consid. 3.1; sentenza del TAF A-2114/2009 del 4 agosto 2001 consid. 2.4).

## **3.2**

**3.2.1** 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] sentenza del TAF A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 5.3 con rinvii).

**3.2.2** La prova dell'esistenza di una prestazione valutabile in denaro ai sensi dell'art. 20 OIPrev incombe all'AFC (cfr. sentenza del TF 2C\_263/2014 del 21 gennaio 2015 consid. 5.2 con rinvii; DTAF 2011/45 consid. 4.1 e 4.3.2.2 con rinvii; sentenze del TAF A-5006/2014 del 2 aprile 2015 consid. 2.8.1 con rinvii; A-5210/2014 del 30 marzo 2015 consid. 2.4 con rinvii; A-3624/2012 del 7 maggio 2013 consid. 4.4 con rinvii; DUSS/HELBING/DUSS, VStG-Kommentar, n. 132a ad art. 4 LIP 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. DTAF 2011/45 consid. 4.3.2.2 con rinvii; [tra le tante] sentenza del TAF A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 5.4.1 con rinvii).

**3.2.3** Giusta l'art. 39 LIP, la società contribuente deve dunque indicare coscienziosamente all'autorità fiscale tutti i fatti che possono essere importanti per l'accertamento dell'obbligazione fiscale o delle basi di calcolo dell'imposta; essa deve in particolare presentare, su richiesta, tutti i documenti corredati dai giustificativi e da altra documentazione (cfr. lett. b). Se è vero che l'autorità fiscale non deve sostituire il proprio potere d'apprezzamento a quello della direzione commerciale della società contribuente, vero è anche che quest'ultima deve tuttavia provare che le prestazioni in questione – allorquando sono state considerate come delle prestazioni valutabili in denaro dall'AFC – sono giustificate dall'uso commerciale. Solo in tal modo, l'autorità fiscale può sincerarsi che il motivo alla base del carattere insolito di dette prestazioni è puramente commerciale e non dovuto alle strette relazioni personali o economiche in essere tra la società e il beneficiario delle prestazioni (cfr. DTF 119 Ib 431 consid. 2c con rinvii; sentenze del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.3; 2A.342/2005 del 9 maggio 2006 consid. 2.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 5.4.2 con rinvii).

Chi sostiene che un pagamento da esso incassato non lo concerne, deve essere in grado di provare tale allegazione producendo dei documenti giustificativi. Analogamente, chi effettua un pagamento senza che lo stesso risulti giustificato da alcun documento deve sopportare le conseguenze di

una simile mancanza di prove, nel senso che deve attendersi che lo stesso venga qualificato a livello fiscale come una prestazione valutabile in denaro soggetta ad imposta preventiva (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] la citata sentenza del TAF A-2078/2016 consid. 5.4.2 con rinvii). 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 (cfr. sentenza del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 4.3 con rinvii). 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; citata sentenza del TAF A-2078/2016 consid. 5.4.2 con rinvii).

### **3.3**

**3.3.1** L'obbligazione fiscale spetta di per sé al debitore della prestazione imponibile, il quale deve eseguirla dopo averne dedotto l'imposta preventiva (cfr. art. 10 cpv. 1 LIP in relazione con l'art. 14 cpv. 1 LIP). Il beneficiario della prestazione è quindi – tenuto conto dell'obbligazione del debitore di trasferirgli l'imposta preventiva – il destinatario dell'imposta, ovvero sia colui che sopporta il carico fiscale. Egli non ha tuttavia alcuna obbligazione procedurale da adempiere nel contesto della procedura di percezione dell'imposta preventiva; tali obblighi devono difatti essere adempiuti dal debitore della prestazione che è il soggetto fiscale (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 5.2 con rinvii; THOMAS JAUSSI, VStG-Kommentar, n. 6 ad art. 10 LIP).

**3.3.2** Qualora il debitore della prestazione imponibile sia una società contribuente che viene disciolta, l'art. 15 cpv. 1 lett. a LIP riconosce una responsabilità solidale per l'imposta preventiva dovuta da quest'ultima a carico delle persone incaricate della sua liquidazione, sino a concorrenza del ricavato di liquidazione. Tale norma trova applicazione anche in caso di liquidazione di fatto (cfr. DTF 115 Ib 274 consid. 14b; sentenze del TF 2C\_806/2013 del 24 marzo 2014 consid. 3.2 con rinvii; 2A.342/2005 del 9 maggio 2006 consid. 4.2; sentenza del TAF A-3624/2012 del 7 maggio 2013 consid. 5.1 con rinvii).

La disciplina prevista dall'art. 15 LIP ha come principale scopo quello di indurre gli organi di una persona giuridica in liquidazione a soddisfare

tempestivamente alle loro obbligazioni fiscali. Questo disposto non istituisce tuttavia un'obbligazione fiscale solidale (« *Steuersolidarität* »), ma crea invece una semplice responsabilità solidale (« *solidarische Mithaftung* »): il liquidatore, che non è ovviamente un contribuente ai sensi dell'art. 10 LIP, non è infatti partecipe del rapporto giuridico che vincola la società allo Stato dal profilo fiscale, ma diviene invece responsabile del pagamento dell'imposta, accanto alla società contribuente, quando i presupposti dell'art. 15 LIP sono adempiuti. La responsabilità del liquidatore, che nasce con la dissoluzione (formale o meno) della società, è tuttavia accessoria poiché dipende dall'esistenza di un credito d'imposta preventiva nei confronti della società, ed è altresì sussidiaria poiché interviene soltanto se la società non ha già completamente assolto il suo debito fiscale ed è limitata infine al ricavato, ovvero al beneficio, della liquidazione (cfr. sentenza del TF 2A.342/2005 del 9 maggio 2006 consid. 4.2; sentenza del TAF A-3624/2012 del 7 maggio 2013 consid. 5.2; JACQUES BÉGUELIN, La responsabilité fiscale des liquidateurs, de sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives, in: *Mélanges Henri Zwahlen*, 1977, pagg. 535 – 552, pag. 541 seg.).

**3.3.3** Tra le persone implicate nella liquidazione vi sono in primis 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; sentenze del TF 2C\_806/2013 del 24 marzo 2014 consid. 3.2 con rinvii; 2C\_502/2008 del 18 dicembre 2008 consid. 5.1; MEISTER, VStG-Kommentar, n. 13 ad art. 15 LIP). 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. a LIP (cfr. sentenze del TF 2C\_806/2013 del 24 marzo 2014 consid. 3.2; 2C\_502/2008 consid. 5.1 con rinvii; sentenze del TAF A-5786/2012 del 7 agosto 2013 consid. 2.4.2; A-3624/2012 del 7 maggio 2013 consid. 5.1; MEISTER, VStG-Kommentar, n. 15 ad art. 15 LIP; DANON, op. cit., n. 13 segg.).

**3.3.4** Come visto, la responsabilità solidale dei liquidatori si estende solo fino a concorrenza del ricavato della liquidazione (cfr. art. 15 cpv. 1 lett. a LIP; consid. 3.3.2 del presente giudizio).

**3.3.4.1** Il ricavato della liquidazione è l'importo che rimane dopo che la società ha istinto i propri debiti e costi di liquidazione (cfr. sentenza del TAF A-5786/2012 del 7 agosto 2013 consid. 2.6.1 con rinvii; MEISTER, VStG-Kommentar, n. 20 ad art. 15 LIP). Detto in altri termini, il ricavato della

liquidazione rappresenta la differenza tra l'importo proveniente dall'alienazione di tutti gli attivi e quello dei debiti della società (capitale di terzi), ivi compresi i costi di liquidazione (cfr. BÉGUELIN, op. cit., pag. 547; HOCHREUTENER, op. cit., Parte II, n. 725; CARLEN/GIANINI/RINIKER, Comptabilité financière avancée, Vol. 3, 1998, pag. 83).

L'eccedenza di liquidazione è invece la differenza tra la totalità degli attivi realizzati di una società e i suoi passivi, ivi compreso il capitale proprio (cfr. DTF 115 Ib 274 consid. 9c; sentenza del TF 2C\_502/2008 del 18 dicembre 2008 consid. 4.2; sentenza del TF del 17 febbraio 1978 consid. 9, in: ASA 47 541, pag. 549 segg.; HOCHREUTENER, op. cit., Parte II, n. 725; CARLEN/GIANINI/RINIKER, op. cit., pag. 83). In altri termini, l'eccedenza di liquidazione è ciò che resta una volta dedotto dal ricavato della liquidazione il capitale proprio versato.

Il calcolo del ricavato della liquidazione e dell'eccedenza di liquidazione può essere riassunto come segue (cfr. HOCHREUTENER, op. cit., Parte II, n. 725):

	<i>attivi al loro valore di mercato</i>
<i>./. debiti (capitale di terzi) e costi di liquidazione</i>	
<b>=</b>	<b><i>ricavato della liquidazione</i></b>
<i>./. capitale proprio versato</i>	
<b>=</b>	<b><i>eccedenza di liquidazione</i></b>

**3.3.4.2** Determinante per la definizione del ricavato della liquidazione è il patrimonio complessivo della società all'inizio della liquidazione (cfr. sentenza del TF 2C\_806/2013 del 24 marzo 2014 consid. 3.5.1; sentenza del TF del 17 febbraio 1978 consid. 9, in: ASA 47 541, pag. 549 segg.; sentenza del TAF A-5786/2012 del 7 agosto 2013 consid. 2.6.1 con rinvii). Per gli attivi, determinante è lo stato all'inizio della liquidazione di fatto. Gli attivi che non vengono realizzati o alienati, bensì distribuiti agli azionisti, vanno presi in considerazione nel calcolo del ricavato della liquidazione al loro valore di mercato (cfr. sentenza del TF 2C\_806/2013 del 24 marzo 2014 consid. 3.5.1; citata sentenza del TF del 17 febbraio 1978 consid. 9; MEISTER, VStG-Kommentar, n. 20 ad art. 15 LIP; BÉGUELIN, op. cit., pag. 547).

**3.3.4.3** In tale contesto, decisivo è l'ultimo bilancio consegnato dalla società prima dell'avvio della procedura di liquidazione, ossia l'ultimo bilancio non ancora intaccato dagli atti di liquidazione (cfr. sentenza del TAF A-5786/2012 del 7 agosto 2013 consid. 2.5.2 con rinvii). Nel caso di una liquidazione di fatto, di regola non sussiste tuttavia alcun bilancio di liquidazione, poiché non viene formalmente né avviata, né svolta una procedura di liquidazione. In tali circostanze, per il calcolo del ricavato della liquidazione, va considerato l'ultimo bilancio consegnato alle competenti autorità fiscali prima dell'inizio della liquidazione di fatto (cfr. sentenze del TF 2C\_806/2013 del 24 marzo 2014 consid. 3.5.1; citata sentenza del TF del 17 febbraio 1978 consid. 9; sentenze del TAF A-5786/2012 del 7 agosto 2013 consid. 2.5.2 con rinvii; A-567/2011 del 29 dicembre 2011 consid. 2.4.2; MEISTER, VStG-Kommentar, n. 20 ad art. 15 LIP).

**3.3.5** La responsabilità solidale del liquidatore non si limita tuttavia all'imposta preventiva sorta in seguito alla liquidazione, bensì si estende anche ai crediti anteriori alla liquidazione (o all'inizio della liquidazione), a condizione che gli stessi siano scaduti oppure che gli stessi siano stati fatti valere dall'autorità fiscale sotto la loro gestione. L'art. 15 cpv. 2 LIP precisa infatti che i liquidatori rispondono soltanto dei crediti d'imposta (cfr. art. 4 LIP), degli interessi (cfr. art. 16 cpv. 2 LIP) e delle spese (cfr. art. 44 cpv. 2 LIP) che sorgono, che sono fatti valere dall'autorità o scadono sotto la loro gestione (cfr. sentenze del TF 2C\_806/2013 del 24 marzo 2014 consid. 3.4; 2C\_502/2008 del 18 dicembre 2008 consid. 5.1; 2A.342/2005 del 9 maggio 2006 consid. 4.2 con rinvii; sentenze del TAF A-5786/2012 del 7 agosto 2013 consid. 2.4.1 e 2.6.2; A-3624/2012 del 7 maggio 2013 consid. 5.1; MEISTER, VStG-Kommentar, n. 21 ad art. 15 LIP; BÉGUELIN, op. cit., pag. 546; DANON, op. cit., n. 29). Secondo la prassi del Tribunale federale, è sufficiente che una di queste tre fattispecie sia adempiuta per far scattare la responsabilità solidale ai sensi dell'art. 15 LIP (cfr. sentenze del TF 2C\_806/2013 del 24 marzo 2014 consid. 3.4; 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 7.3 con rinvii; 2C\_868/2010 del 19 aprile 2011 consid. 3.2 con rinvii).

Di fatto, i liquidatori rispondono anche dei crediti d'imposta preventiva sorti prima della loro entrata in funzione in detta qualità, che però non sono ancora stati pagati, a condizione che l'autorità fiscale li abbia fatti valere sotto la loro gestione (cfr. sentenze del TF 2C\_806/2013 del 24 marzo 2014 consid. 3.4; 2C\_868/2010 del 19 aprile 2011 consid. 3.2; MEISTER, VStG-Kommentar, n. 21 ad art. 15 LIP; BÉGUELIN, op. cit., pag. 546; DANON, op. cit., n. 29). Decisivo è dunque la data alla quale è iniziata la liquidazione. Non è tuttavia necessario che detta data figuri a registro di

commercio (cfr. sentenza del TF 2C\_806/2013 del 24 marzo 2014 consid. 3.4 con rinvii; BÉGUELIN, op. cit., pag. 545).

**3.3.6** La responsabilità solidale ex art. 15 cpv. 1 lett. a LIP si estingue 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 (« *Exkulpationsbeweis* »). 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 dall'art. 55 cpv. 1 CO e dell'art. 56 cpv. 1 CO: il liquidatore non può infatti limitarsi ad adoperare tutta la diligenza richiesta dalle circostanze, 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, ovvero sia in pratica per pagare l'imposta (cfr. sentenze del TF 2C\_499/2011 del 9 luglio 2012 consid. 7.3; 2C\_408/2012 del 25 settembre 2012 consid. 5 con rinvii; sentenze del TAF A-5786/2012 del 7 agosto 2013 consid. 2.6.2; A-3624/2012 del 7 maggio 2013 consid. 5.4; A-831/2007 del 22 aprile 2010 consid. 3.9 con rinvii; MEISTER, VStG-Kommentar, n. 26 ad art. 15 LIP).

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 con i numerosi rinvii; sentenze del TF 2C\_108/2013 del 19 luglio 2013 consid. 9; 2A.342/2005 del 9 maggio 2006 consid. 4.2 con rinvii; sentenze del TAF A-5786/2012 del 7 agosto 2013 consid. 2.6.3; A-3624/2012 del 7 maggio 2013 consid. 5.4; A-831/2007 del 22 aprile 2010 consid. 3.9 con rinvii; MEISTER, VStG-Kommentar, n. 26 ad art. 15 LIP con rinvii; BÉGUELIN, op. cit., pag. 549 seg.).

#### **4.**

Innanzitutto, occorre stabilire se nel caso in esame si è in presenza o meno di una liquidazione di fatto. In tale contesto, se accertata, occorrerà altresì stabilire l'inizio e la fine della liquidazione di fatto.

**4.1** Qui di seguito, verrà dapprima richiamato quanto sancito dall'autorità inferiore e quanto contestato dal ricorrente in precedenza.

**4.1.1** Con decisione del 6 maggio 2011 (cfr. atto n. 13 dell'incarto prodotto dall'AFC [di seguito: inc. AFC]), l'AFC ha inizialmente ritenuto che poiché nel 2001 la società contribuente non avrebbe esercitato alcuna attività e per gli anni successivi non sarebbe stato possibile né determinare la sua attività effettiva, né giustificare i suoi costi, l'agire della società andava qualificato come un processo globale di liquidazione iniziato nel 2001 e finito nel 2004 (cfr. citata decisione, consid. 5.3).

Con reclamo 8 giugno 2011, il ricorrente aveva contestato l'inizio della liquidazione di fatto al 1° gennaio 2001, affermando che la stessa non poteva avere iniziato prima del 1° gennaio 2005 (cfr. atto n. 14 dell'inc. AFC, pag. 4 seg.). Considerando la decisione del 6 maggio 2011 come cresciuta in giudicato nei confronti del ricorrente, con decisione su reclamo del 13 giugno 2012, l'AFC aveva in un primo tempo considerato come acquisito l'inizio della liquidazione di fatto al 1° gennaio 2001 (cfr. atto n. 15 dell'inc. AFC, consid. 6 sub in fatto).

**4.1.2** Nella decisione qui impugnata, l'AFC ha poi rivalutato la sua analisi tenendo conto di quanto censurato dal ricorrente con reclamo 8 giugno 2011, giungendo alla conclusione che invero la liquidazione di fatto sarebbe iniziata al 1° gennaio 2005 anziché al 1° gennaio 2001.

Più nel dettaglio, l'AFC ha sottolineato che il caso della società contribuente non rappresenterebbe una fattispecie classica di liquidazione di fatto, la stessa non avendo alienato alcun attivo. Detta società avrebbe solo un attivo di rilevanza, ossia i brevetti di 70'000 franchi. Trattandosi di una società di rifatturazione, essa non avrebbe bisogno di attivi, né di risorse particolari per svolgere la sua attività ordinaria, consistente nell'acquisizione di prestazioni da trasferire a terzi, in cambio di commissioni (cfr. decisione impugnata, consid. 3.2.2). Essa ha poi ritenuto che nel 2001 la società non avrebbe praticamente avuto attività economica, così come si evincerebbe dal conto economico. Tuttavia, poiché dal 2002, le voci « Acquisti » e « Vendite » sarebbero nuovamente presenti nella contabilità, essa ha ritenuto che l'interruzione di un anno dell'attività

societaria non poteva essere considerata una cessazione ai sensi della liquidazione di fatto. L'attività ripresa nel 2002 sarebbe la medesima di quella effettuata prima dell'interruzione e sarebbe proseguita invariata per almeno 3 anni. Non potendo affermare che negli anni 2001-2004 abbia avuto luogo una liquidazione di fatto, l'AFC ha dunque sancito che le riprese fiscali da lei effettuate con decisione 6 maggio 2011 non possono essere qualificate come eccedenze di liquidazione, bensì di semplici prestazioni valutabili in denaro (cfr. decisione impugnata, consid. 3.2.3).

A mente dell'AFC, il processo della liquidazione di fatto sarebbe invero iniziato il 1° gennaio 2005 e non ancora terminato. Dall'analisi degli anni successivi, l'AFC ha indicato che se il bilancio al 31 dicembre 2004 presenterebbe degli « Acquisti » di 132'766.80 franchi e delle « Vendite » di 144'073.28 franchi, il bilancio al 31 dicembre 2005 mostrerebbe solo un importo di 8'951.74 franchi a titolo di « Vendite », le quali per stessa ammissione del ricorrente si riferirebbero a dei mandati dell'anno precedente, come risulterebbe dai giustificativi contabili del 2005. Dal 2006 non sarebbero più stati contabilizzati né degli acquisti, né delle vendite e l'attività della società contribuente non sarebbe mai più ripresa. L'AFC sottolinea poi che lo stesso ricorrente avrebbe affermato in sede d'interrogatorio dinanzi alla DAPI, alla presenza del suo patrocinatore, che dal 2005 la società non ha più avuto attività (cfr. processo verbale d'interrogatorio DAPI del 2 febbraio 2010, pag. 7 di cui all'atto n. 6 dell'inc. AFC; decisione impugnata, consid. 3.2.4).

**4.1.3** Nel proprio ricorso 14 settembre 2015 il ricorrente contesta che la liquidazione di fatto sia iniziata il 1° gennaio 2005. Egli sostiene infatti che dai bilanci della società contribuente risulterebbe che dal 2005 in avanti, nel periodo in questione, la stessa non avrebbe compiuto alcun atto volto alla realizzazione/liquidazione dei propri attivi con relativa distribuzione agli azionisti, ma anzi non avrebbe neppure proceduto al pagamento di alcune fatture scoperte in Euro, in attesa che l'attività futura rendesse disponibile la necessaria liquidità. La società si sarebbe temporaneamente inattivata, ma non avrebbe ancora compiuto alcun atto di disposizione sul patrimonio riconducibile ad un'attività di liquidazione. L'accantonamento definitivo di qualsiasi prospettiva di riavvio dell'attività societaria sarebbe intervenuta a seguito della verifica fiscale iniziata nel 2008 e soprattutto con l'avvio delle procedure amministrative e amministrative penali nei confronti della società e del ricorrente nel 2010: sarebbe in quel momento che l'azionista si sarebbe dileguato interrompendo qualsiasi contatto con il ricorrente. La data d'inizio della liquidazione di fatto, sempre che essa abbia avuto inizio, non andrebbe dunque posta prima del 2010 (cfr. ricorso, pag. 5 seg.).

**4.2** Ciò premesso, il Tribunale rileva dapprima quanto segue.

**4.2.1** Innanzitutto, è qui doveroso constatare come da un'analisi approfondita del registro di commercio risulti che la società contribuente è stata formalmente radiata il 12 agosto 2016, a seguito del suo scioglimento e della sua liquidazione in via di fallimento ordinata con decreto 12 febbraio 2016 dalla Pretura del Distretto di X. \_\_\_\_\_ (cfr. relativo estratto RC), sicché la stessa non esiste più. Se non vi è dubbio alcuno circa l'avvenuta liquidazione formale della predetta società ai sensi della legge federale dell'11 aprile 1889 sulla esecuzione sul fallimento (LEF, RS 281.1), rimane ancora da stabilire se in concreto vi è stata una liquidazione di fatto iniziata ben prima dello scioglimento pronunciato dalla Pretura del Distretto di X. \_\_\_\_\_. La sussistenza di una liquidazione ordinaria non esclude infatti il riconoscimento di una liquidazione di fatto, quest'ultima potendo intervenire anche anteriormente alla prima. Allo stesso modo, una liquidazione ordinaria non implica automaticamente una liquidazione di fatto.

**4.2.2** Orbene, per stabilire la sussistenza o meno di una liquidazione di fatto, occorre ora esaminare i bilanci e i conti economici della società contribuente per gli anni 2000-2010 (cfr. atto n. 4 dell'inc. AFC), nonché i relativi giustificativi. Sennonché, nel caso che qui ci occupa, i relativi giustificativi sono stati prodotti dall'autorità inferiore in maniera incompleta e soltanto per gli anni 2002-2006 (cfr. atti n. 8-12 dell'inc. AFC), benché la stessa sia stata invitata dal Tribunale a produrre l'incarto completo – ossia tutti gli atti pertinenti – con ordinanza 24 settembre 2015. In tali circostanze, per il Tribunale non risulta possibile effettuare un controllo approfondito delle varie posizioni contenute nei bilanci e nei conti economici della società contribuente. In tale evenienza, le constatazioni del Tribunale si baseranno pertanto sui soli atti in suo possesso.

In detta analisi, va tenuto conto della particolare attività commerciale svolta dalla società contribuente, che – come sottolineato dall'autorità inferiore e non contestato dal ricorrente – all'epoca consisteva principalmente nella ricerca e lo sviluppo nell'ambito della farmaceutica, nonché nella rifatturazione di prestazioni effettuate all'estero, a dei clienti esteri. Trattandosi in sostanza di una cosiddetta « società di rifatturazione », la società non necessitava a priori di attivi fissi (personale, macchinari, immobili, ecc.) e neppure di risorse particolari per svolgere la propria attività ordinaria, così come indicato dall'autorità inferiore (cfr. sentenza impugnata, consid. 3.2.2). In tale particolare contesto, non sorprende affatto il Tribunale che in tutti i bilanci della società contribuente figuri per il periodo dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010 un unico attivo rilevante costituito da

dei « brevetti », di natura non meglio precisata, dell'importo di 70'868.10 franchi. Visto lo scopo sociale della società contribuente, non è neppure una sorpresa che la stessa, oltre al brevetto, non possieda che attivi circolanti (ovvero le voci: Banca dello Stato CHF, Banca dello Stato EURO, Titoli, Debitori e Debitori AFC). La natura dell'attività della società contribuente spiega altresì per quale motivo i maggiori movimenti da lei registrati nei suoi conti economici figurano sotto le voci « Acquisti » e « Vendite », voci poi gradualmente scomparse a partire dal 1° gennaio 2005, momento al quale la società contribuente ha iniziato a registrare solo delle perdite d'esercizio (cfr. atto n. 4 dell'inc. AFC).

**4.3** Fatte le necessarie premesse, per quanto concerne gli anni 2000-2005 il Tribunale rileva quanto segue.

Da un esame approfondito dei bilanci e dei conti economici della società contribuente degli anni 2000 – 2005 risulta che, se vi è stata un'interruzione della sua attività economica nel 2001 – la società non avendo registrato né degli « Acquisti », né delle « Vendite » e avendo subito una perdita d'esercizio di 5'202.78 franchi – apparentemente detta attività è stata da lei ripresa nel 2002. Indizio di tale evenienza è data dalla registrazione di utili di esercizio dal 2002 fino al 2005. In tale contesto, si deve dunque ritenere che è a giusta ragione che l'autorità inferiore ha riconsiderato la sua precedente decisione del 6 maggio 2011 e ritenuto l'insussistenza di una liquidazione di fatto nel 2001, procedendo a delle riprese fiscali a titolo di prestazioni valutabili in denaro. Nella misura in cui detto punto della decisione impugnata non risulta qui contestato dal ricorrente, il Tribunale non intravede alcun valido motivo per discostarsi dalla stessa, sicché vi è luogo di confermarla, senza bisogno di approfondire ulteriormente la questione (cfr. consid. 2.2 del presente giudizio).

**4.4** Per quanto concerne gli anni 2005-2010, come verrà esposto qui di seguito dal Tribunale, la situazione risulta invece più complessa, la liquidazione di fatto essendo stata fissata dall'autorità inferiore proprio ad inizio 2005 e tale punto essendo qui controverso, tenuto conto in particolare della costante giurisprudenza del Tribunale federale.

**4.4.1** Dall'analisi del conto economico per l'anno 2005, risulta che la società contribuente ha registrato soltanto un importo di 8'951.74 franchi sotto la voce « Vendite », ma nessun importo sotto la voce « Acquisti » (cfr. atto n. 4 dell'inc. AFC). L'analisi dei conti economici degli anni successivi rivela poi che dal 2006 e sino al 2010, la società non ha più registrato alcun importo né per la voce « Vendite », né per la voce « Acquisti », bensì

unicamente delle perdite d'esercizio costanti: 4'152.70 franchi nel 2006, 3'627.22 franchi nel 2007, 6'761.89 franchi nel 2008, 4'433.71 franchi nel 2009 e 72'194.93 franchi nel 2010. Come ritenuto dall'autorità inferiore, tenuto conto della natura delle attività della società contribuente (cfr. consid. 4.2.2 del presente giudizio), tali circostanze lasciano pensare che la stessa abbia di fatto improvvisamente interrotto – o perlomeno sospeso a tempo indeterminato – ogni tipo di attività a partire dal 2005 (cfr. atto n. 4 dell'inc. AFC). Nulla agli atti lascia infatti intravedere una qualsiasi ripresa dell'attività commerciale, tant'è vero che il ricorrente non ha prodotto alcun documento attestante tale evenienza.

**4.4.2** Il 2 febbraio 2010 dinanzi alla DAPI, il ricorrente ha peraltro confermato che dal 2005 la società contribuente non ha più praticamente avuto attività commerciale (cfr. atto n. 6 dell'inc. AFC, pag. 7). Certo, il ricorrente ha anche dichiarato che la società stava vagliando le possibilità per riprendersi economicamente, tuttavia nulla agli atti mostra i segni di una tale ripresa economica. Al contrario. Nel suo stesso reclamo 8 giugno 2011, il ricorrente aveva infatti dichiarato che se andava ritenuta la sussistenza di una liquidazione di fatto la stessa non poteva avere iniziato prima del 1° dicembre 2005. Ora, nel suo ricorso 14 settembre 2015 il ricorrente dichiara che l'inizio della liquidazione di fatto non può avere avuto inizio prima del 1° dicembre 2010, ciò che contraddice chiaramente le sue precedenti dichiarazioni e appare pertanto alquanto poco credibile. Peraltro, il ricorrente non ha prodotto alcun documento attestante – o perlomeno rendente plausibile – una qualsiasi ripresa economica della società contribuente a partire da gennaio 2006.

**4.4.3** Sennonché, dall'esame dei bilanci e dei conti economici della società contribuente non risulta alcun atto qualificabile di « atto di liquidazione di fatto » ai sensi della giurisprudenza sviluppata dal Tribunale federale, nella misura in cui gli attivi della società – che si ricorda sono composti da attivi circolanti e nessun attivo fisso o rilevante importante, eccezion fatta per i brevetti – non sono stati realizzati o alienati: i movimenti registrati nei bilanci, per quanto verificabili dal Tribunale, risultano piuttosto costanti, tant'è che nessuna voce risulta essere sparita o diminuita drasticamente a bilancio e tanto meno nei conti economici della società contribuente. In particolare, è qui doveroso constatare come l'unico attivo rilevante costituito dai brevetti – a prescindere dalla questione a sapere se si tratti di un « non-valeur », circostanza che qui può rimanere aperta – ammortizzato nel bilancio e nel conto economico per l'anno 2010, non risulti essere stato realizzato, né ceduto a terzi. Di conseguenza, non sussiste neppure un qualsiasi ricavato distribuito in una maniera o nell'altra agli azionisti, tale

da svuotare la società della propria sostanza economica (cfr. consid. 3.1.4 del presente giudizio). Non è neppure possibile ritenere che la società contribuente sia stata svuotata a tal punto dal rendere impossibile le sue attività commerciali ordinarie, non essendo ravvisabile alcun atto in tal senso (cfr. consid. 3.1.4 del presente giudizio).

Ma vi è di più. Benché il Tribunale abbia espressamente invitato l'AFC a produrre l'incarto completo – e dunque anche tutti i giustificativi pertinenti – con ordinanza 24 settembre 2015, lo stesso non dispone di tutti i giustificativi, sicché si trova impossibilitato dal verificare le uscite e le entrate della società contribuente, sicché non è in grado di stabilire né la natura degli attivi e passivi della società contribuente, né la natura dei movimenti registrati sui conti a lei intestati, rispettivamente se il suo patrimonio è stato distribuito a terzi o ai suoi azionari tra il 2000 e il 2010. Orbene, per quanto verificabile dal Tribunale, i movimenti registrati per le voci « Creditori » e « Debitori » non lasciano presagire alcuna manovra volta a svuotare la società. Dall'analisi dei giustificativi prodotti per gli anni 2004, 2005 e 2006 (cfr. atti n. 8-12 dell'inc. AFC) in maniera parziale risulta infatti che le uscite di liquidità sono state apparentemente compensate con delle entrate di liquidità. Gli importi registrati nei bilanci sotto le voci « Creditori » e « Debitori » non risultano poi avere subito dei drastici cambiamenti, tali da lasciar pensare che di fatto la società contribuente sia stata privata della sua sostanza liquida (cfr. atto n. 4 dell'inc. AFC).

**4.4.4** In tali circostanze, benché di fatto tutto lasci presagire che la società contribuente abbia effettivamente cessato ogni attività economica a partire dal 1° gennaio 2005, tuttavia la sua particolare situazione non rientra nella definizione di « liquidazione di fatto » ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. consid. 3.1.4 del presente giudizio). Certo, la situazione della società contribuente non è chiara e l'assenza quasi completa di giustificativi rende difficile il suo esame: la natura dei brevetti è ignota e il loro ammortamento pone qualche quesito; le posizioni presenti nei bilanci e nei conti economici, difficilmente controllabili, non risultano a priori essere debitamente giustificate. Non è neppure chiaro il ruolo del ricorrente e dell'azionista maggioritario all'interno della società contribuente, la natura dei movimenti di capitali sotto le voci « Creditori » e « Debitori » non essendo nota. Che la situazione della società contribuente è poco chiara, trova altresì riscontro alla luce delle stesse decisioni dell'autorità inferiore (cfr. consid. 4.1.2 seg. del presente giudizio), ove quest'ultima ha chiaramente avuto difficoltà sia a stabilire l'ipotetica data d'inizio della liquidazione di fatto (dapprima fissata al 1° gennaio 2001, per poi ritenere che invero avrebbe avuto inizio al 1° gennaio 2005), che la natura stessa dei

controversi brevetti (dapprima « non-valeur », per poi ritenere che si trattava di brevetti con valore nominale di 70'000 franchi), nella misura in cui nella decisione impugnata ha riconsiderato totalmente quanto da lei sancito nella precedente decisione su reclamo del 13 giugno 2012 e nella decisione d'imposizione del 6 maggio 2011. Ciò precisato, tali elementi non sono tuttavia di per sé sufficienti per ritenere la sussistenza di una liquidazione di fatto. Ritenere il contrario, condurrebbe infatti il Tribunale ad elargire l'attuale campo d'applicazione delle situazioni ricadenti sotto il concetto di liquidazione di fatto e dunque ad una modifica della giurisprudenza istituita dal Tribunale federale. Sennonché, tenuto altresì conto dei punti ancora poco chiari per quanto concerne la situazione della società contribuente, nel caso che qui ci occupa il Tribunale non intravede alcun valido motivo per discostarsi dalla giurisprudenza del Tribunale federale.

**4.5** In definitiva, si deve dunque ritenere che – per quanto verificabile – la società contribuente non si è mai trovata in liquidazione di fatto tra il 2000 e il 2010. Di conseguenza, già per questo motivo si deve ritenere che non sussistono i presupposti alla base della responsabilità solidale ai sensi dell'art. 15 cpv. 1 LIP, senza che vi sia bisogno di esaminare ulteriormente la presente causa (cfr. consid. 3.3 del presente giudizio). Ne discende che la decisione impugnata va qui integralmente annullata, con conseguente accoglimento del ricorso del ricorrente.

## **5.**

Visto l'esito della procedura, nessuna spesa processuale è messa a carico del ricorrente e dell'autorità inferiore (cfr. art. 63 PA). Alla crescita in giudicato del presente giudizio, l'anticipo spese di 6'000 franchi versato a suo tempo dal ricorrente gli verrà pertanto restituito, previa sua indicazione delle coordinate bancarie e postali sulle quali effettuare il versamento.

Giusta l'art. 64 cpv. 1 PA in relazione 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), se ammette il ricorso, l'autorità giudicante assegna al ricorrente un'indennità per le spese che ha sopportato. Lo scrivente Tribunale può statuire d'ufficio in merito alle ripetibili in base alla nota d'onorario del patrocinatore, ove esiste, nonché sugli atti e di regola senza dover procedere con una motivazione circostanziata (cfr. art. 10 segg. TS-TAF).

In concreto, tenuto conto degli atti della causa e del fatto che il ricorrente ha agito nella presente procedura facendosi assistere da un legale iscritto

nel registro degli avvocati del Cantone Ticino, la concessione di un'indennità per spese ripetibili appare qui giustificata e viene fissata a 6'000 franchi. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, tale importo dovrà essere versato al ricorrente dall'autorità inferiore, qui parte soccombente.

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

**1.**

Il ricorso è integralmente accolto. Di conseguenza, la decisione su reclamo del 21 luglio 2015 dell'autorità inferiore è annullata.

**2.**

Non si prelevano spese processuali. Alla crescita in giudicato della presente sentenza, l'anticipo spese di 6'000 franchi versato a suo tempo dal ricorrente, gli verrà restituito previa sua indicazione delle sue coordinate bancarie o postali sulle quali effettuare il versamento.

**3.**

Ad avvenuta crescita in giudicato del presente giudizio, l'autorità inferiore corrisponderà al ricorrente l'importo di 6'000 franchi a titolo di indennità di ripetibili.

**4.**

Comunicazione a:

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

(i rimedi giuridici sono indicati alla pagina seguente)

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 (art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 LTF). Gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione: