



---

Corte I  
A-4469/2020

## **Sentenza del 14 agosto 2023**

---

Composizione

Giudici Annie Rochat Pauchard (presidente del collegio),  
Keita Mutombo, Iris Widmer,  
cancelliera Sara Pifferi.

---

Parti

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

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

---

Oggetto

domanda di rimborso dell'imposta preventiva (CDI CH-IT);  
decisione dell'11 agosto 2020.

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

**A.a** Il 21 dicembre 2016 la signora A. \_\_\_\_\_, persona fisica residente in Italia, ha trasmesso – per il tramite dello Studio C. \_\_\_\_\_ – all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) il modulo 95 (n. ...) al fine di ottenere, in applicazione della Convenzione del 9 marzo 1976 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (RS 0.672.945.41; di seguito: CDI CH-IT), il rimborso per gli anni 2013, 2014 e 2015 dell'imposta preventiva riscossa sui dividendi e gli interessi svizzeri percepiti da società di capitale svizzere, per un importo totale di 33'132 franchi: 28'407 franchi (= 20% di fr. 142'035) concernenti dei dividendi e 4'725 franchi (= 22.5% di fr. 21'000) concernenti degli interessi. Più concretamente, essa avrebbe percepito detti redditi in qualità di beneficiaria economica di varie società offshore a lei riconducibili, con sede in paradisi fiscali (X. \_\_\_\_\_, Y. \_\_\_\_\_). A detta domanda di rimborso, essa ha allegato vari formulari a comprova della sua qualità di beneficiaria economica delle società offshore, nonché vari documenti giustificativi, che non occorre qui evocare in dettaglio.

**A.b** Con scritto 7 marzo 2017, l'AFC ha chiesto alla signora A. \_\_\_\_\_ di fornire vari documenti e informazioni relativi alle società interessate: le ragioni economiche per la loro creazione, i loro scopi e statuti, i loro conti annuali degli ultimi tre anni, come le società sono tassate, s'esse hanno l'intenzione di ridistribuire i dividendi ricevuti, i loro estratti del registro di commercio e se le società sono ancora attive.

A tal proposito, la signora A. \_\_\_\_\_ – per il tramite dello Studio C. \_\_\_\_\_ – ha risposto con scritto 3 maggio 2017.

**A.c** Con scritto 20 settembre 2017, l'AFC ha respinto la domanda di rimborso dell'imposta preventiva, postulata tramite modulo 95 (n. ...), a motivo che la signora A. \_\_\_\_\_ non sarebbe la beneficiaria effettiva dei dividendi e degli interessi svizzeri in questione, sicché non sarebbe legittimata a richiedere detto rimborso.

**A.d** Con scritto 9 febbraio 2018 la signora A. \_\_\_\_\_ – per il tramite dello Studio C. \_\_\_\_\_ – ha postulato l'emanazione di una decisione formale in merito alla reiezione della sua domanda di rimborso. Contrariamente a quanto ritenuto dall'AFC, essa ha sottolineato di essere invero la beneficiaria effettiva dei dividendi e degli interessi in questione. A sostegno di ciò,

essa ha indicato di aver beneficiato della procedura « voluntary disclosure » in Italia, conformemente alla quale essa sarebbe stata considerata come la « beneficial owner » dei redditi provenienti dagli « assets » detenuti dalle « entities » (ovvero le società offshore). A suo avviso, nel suo caso si applicherebbe il concetto di « controlling person(s) » (conformemente al Common Reporting Standard dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico [OCSE]) e del « beneficial owner » (conformemente alle raccomandazioni del Financial Action Task Force – Gruppo d'Azione Finanziaria Internazionale [FATF-GAFI] e al Modello di Convenzione dell'OCSE). Inoltre, la struttura delle sue società offshore sarebbe considerata come trasparente dal diritto interno italiano.

**A.e** Con scritto 17 luglio 2020, la signora A. \_\_\_\_\_ – per il tramite della sua nuova rappresentante, la D. \_\_\_\_\_ – ha fornito un indirizzo di notifica in Svizzera.

**A.f** Con decisione 11 agosto 2020, l'AFC ha formalmente respinto la domanda di rimborso dell'imposta preventiva, postulata tramite modulo 95 (n. 441'686), dalla signora A. \_\_\_\_\_, in sostanza per gli stessi motivi già indicati a quest'ultima con scritto 20 settembre 2020.

## **B.**

**B.a** Avverso la predetta decisione, la signora A. \_\_\_\_\_ (di seguito: ricorrente) – per il tramite dell'allora D. \_\_\_\_\_ (attuale B. \_\_\_\_\_, a far tempo dal 26 gennaio 2021) – ha inoltrato ricorso 9 settembre 2020 dinanzi al Tribunale amministrativo federale, chiedendone in sostanza l'annullamento, e meglio « [...] *il riconoscimento dei benefici previsti dalla Convenzione contro la doppia imposizione in vigore tra Svizzera ed Italia con il rimborso dell'importo di CHF 33'132 [...]* ». A sostegno del suo ricorso e della sua qualità di beneficiaria effettiva dei dividendi e degli interessi svizzeri per i quali ha chiesto il rimborso dell'imposta preventiva, la ricorrente ha presentato dell'ulteriore documentazione rispetto a quella già presentata dinanzi all'AFC (di seguito: autorità inferiore), appellandosi alla normativa internazionale in sede OCSE e FATF-GAFI, alla normativa e la prassi italiana, alla teoria della trasparenza (« Durchgriff ») stabilita dai Tribunali svizzeri e alla « best practice » internazionale.

**B.b** Con risposta 2 novembre 2020, l'autorità inferiore ha postulato la riezione del predetto ricorso, prendendo puntualmente posizione sulle censure della ricorrente.

**C.**

Ulteriori fatti e argomentazioni verranno ripresi, per quanto necessari, nei considerandi in diritto del presente giudizio.

**Diritto:****1.****1.1**

**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). Fatta eccezione per quanto prescritto direttamente dalla LTAF come pure da eventuali normative speciali, la procedura dinanzi al Tribunale amministrativo federale è di principio retta dalla PA (cfr. art. 37 LTAF; art. 2 cpv. 4 PA). In particolare, le decisioni pronunciate dall'AFC in materia di rimborso dell'imposta preventiva su dividendi e interessi svizzeri a richiedenti stranieri fondate su di una convenzione di doppia imposizione (di seguito: CDI) – in concreto, sulla CDI CH-IT – sono materialmente impugnabili dinanzi al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 32 LTAF e contrario; art. 33 lett. d LTAF). Ne consegue che lo scrivente Tribunale è materialmente competente per dirimere la presente vertenza.

**1.1.2** Ciò sancito, per quanto concerne invece la competenza funzionale dello scrivente Tribunale, si impongono le seguenti precisazioni.

La CDI CH-IT si applica alle persone che sono residenti di uno o entrambi gli Stati contraenti (art. 1 CDI CH-IT). Ai fini della CDI CH-IT, l'espressione « residente di uno Stato contraente » designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga. Tuttavia, tale espressione non comprende le persone che sono imponibili in questo Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato o per il patrimonio che posseggono in detto Stato (art. 4 cpv. 1 CDI CH-IT). Nello specifico, è qui pacifico che nel caso della ricorrente si è in presenza di una residente italiana, sicché la CDI CH-IT trova qui applicazione.

Ciò premesso, la CDI CH-IT non disciplina però la procedura applicabile alle domande di rimborso dell'imposta preventiva fondate sulle sue disposizioni, in concreto sugli artt. 10 e 11 CDI CH-IT, in combinato disposto con

l'art. 29 CDI CH-IT. Diversamente, giusta l'art. 42 cpv. 1 della legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva (LIP, RS 642.21), le decisioni dell'AFC possono essere impugnate con reclamo nel termine di 30 giorni dalla notificazione. Questa procedura si applica, tra l'altro, pure alle domande di rimborso dell'imposta preventiva di rilievo della Confederazione (cfr. art. 51 LIP). Detta regola si applica tuttavia, in quanto tale, solo alle procedure fondate sulla LIP stessa, ma non a quelle fondate su di una CDI (cfr. sentenze del TAF A-2516/2018 del 29 maggio 2020 consid. 1.2 con rinvii; A-2902/2014 del 29 agosto 2016 consid. 1.2).

Secondo la giurisprudenza del Tribunale amministrativo federale, le decisioni dell'AFC in materia di rimborso dell'imposta preventiva sulla base di una CDI possono essere impugnate direttamente dinanzi al Tribunale amministrativo federale, a condizione che nessun'altra norma giuridica preveda una (preliminare) procedura di reclamo (cfr. decisione incidentale del TAF A-6537/2010 dell'11 gennaio 2011 consid. 3.2.4.1). Giusta l'art. 2 cpv. 1 lett. a della vecchia legge federale del 22 giugno 1951 concernente l'esecuzione delle convenzioni internazionali concluse dalla Confederazione per evitare i casi di doppia imposizione (RU 1951 917 con modifiche successive; abrogata il 1° gennaio 2022; di seguito: vecchia legge), il Consiglio federale può disciplinare la procedura da osservare per il rimborso delle imposte svizzere riscosse alla fonte sui redditi di capitali, garantito da una convenzione internazionale. Il Consiglio federale si è avvalso di detta competenza solo per talune CDI. Nello specifico, la CDI CH-IT non è stata oggetto di un'ordinanza di esecuzione. Ciò posto, per quanto attiene alla CDI CH-IT, il Tribunale amministrativo federale ha nondimeno già avuto modo di ritenere come più conforme al sistema di diritto e adeguato agli interessi delle parti, di autorizzare il ricorso diretto dinanzi ad esso contro le decisioni dell'AFC in tale ambito (cfr. sentenze del TAF A-2516/2018 del 29 maggio 2020 consid. 1.2 con rinvii; A-2902/2014 del 29 agosto 2016 consid. 1.2). A tale conclusione, nulla muta la nuova legge federale del 18 giugno 2021 concernente l'esecuzione delle convenzioni internazionali in ambito fiscale (LECF, RS 672.2), entrata in vigore il 1° gennaio 2022 (RU 2021 703), che disciplina l'esecuzione delle CDI, in particolare lo sgravio dell'imposta preventiva (cfr. art. 1 cpv. 2 LECF, nonché artt. 24-27 LECF). Benché la LECF preveda espressamente la competenza decisionale dell'AFC in tale ambito, detta legge non fornisce infatti alcuna informazione circa la procedura di ricorso da seguire (cfr. in particolare, art. 26 LECF; parimenti Messaggio del 4 novembre 2020 relativo alla legge federale concernente l'esecuzione delle convenzioni internazionali in ambito fiscale [Revisione totale della legge federale concernente l'esecuzione delle convenzioni internazionali concluse dalla Confederazione per evitare i casi

di doppia imposizione], FF 2020 8063, 8093 e 8096). Analogamente all'art. 2 della vecchia legge, pure l'art. 35 cpv. 1 lett. a LECF sancisce che il Consiglio federale disciplina la procedura per lo sgravio delle imposte svizzere riscosse alla fonte sui redditi di capitali previsto da un trattato internazionale. Sennonché, come visto, a tutt'oggi la CDI CH-IT non è stata oggetto di un'ordinanza di esecuzione. Ne consegue che, poiché la CDI CH-IT – quale *lex specialis* – non prevede alcuna procedura di reclamo dinanzi all'AFC, le decisioni dell'AFC in materia di rimborso dell'imposta preventiva fondate sulla CDI CH-IT vanno direttamente impugnate dinanzi al Tribunale amministrativo federale. Visto quanto precede, si deve dunque concludere che il Tribunale statuyente è altresì funzionalmente competente per dirimere la presente vertenza.

**1.2** Il presente ricorso è stato interposto tempestivamente (cfr. art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (cfr. art. 52 PA). L'atto impugnato è una decisione dell'AFC fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che nega alla ricorrente il rimborso dell'imposta preventiva in virtù della CDI CH-IT. Poiché la decisione impugnata comporta un onere pecuniario per la ricorrente, quest'ultima risulta legittimata a ricorrere ai sensi dell'art. 48 cpv. 1 PA. Il ricorso è dunque ricevibile in ordine e va pertanto 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. ANDRÉ MOSER et al., *Prozessen vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>a</sup> ed. 2022, n. 2.149).

**2.2** Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5; 141 V 234 consid. 1; DTAF 2007/41 consid. 2; MOOR/POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3<sup>a</sup> ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non

appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; MOSER et al., op. cit., n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, segnatamente l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; MOOR/POLTIER, op. cit., no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

**2.3** Allorquando l'autorità reputa come chiare le circostanze di fatto e che le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione, essa emana la propria decisione. In tale ipotesi, se procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove proposte, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione, essa può porre un termine all'istruzione (cfr. DTF 133 II 384 consid. 4.2.3 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-2888/2016 del 16 giugno 2017 consid. 3.2 con rinvii; A-5070/2013 del 9 dicembre 2014 consid. 2.3.1 con rinvii; MOSER et al., op. cit., n. 3.144). Tale modo di procedere non è contrario al diritto di essere sentito garantito dall'art. 29 cpv. 2 Cost. (cfr. DTF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-4347/2019 del 10 marzo 2022 consid. 2.7; A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 2.3 con rinvii).

Se al contrario, l'autorità di ricorso rimane nell'incertezza dopo aver provveduto alle investigazioni richieste dalle circostanze, essa applicherà le regole sulla ripartizione dell'onere probatorio. In tale contesto, e a difetto di disposizioni speciali in materia, il giudice s'ispirerà all'art. 8 CC, in virtù del quale chi vuole dedurre il suo diritto da una circostanza di fatto da lui asserita, deve fornirne la prova. Detto in altre parole, incombe all'amministrato il compito di stabilire i fatti che sono di natura a procurargli un vantaggio e all'amministrazione di dimostrare l'esistenza di quelli che assoggettano ad un obbligo in suo favore. L'assenza di prove va a scapito della parte che intendeva trarre un diritto da una circostanza di fatto non provata. Inoltre la sola allegazione non basta (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-6182/2012 del 27 agosto 2013 consid. 2.3.2 con rinvii). Il principio inquisitorio non ha alcuna influenza sulla ripartizione dell'onere probatorio, poiché interviene ad uno stadio anteriore (cfr. [tra le tante] sentenze del

TAF A-4347/2019 del 10 marzo 2022 consid. 2.7; A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 2.3 con rinvii).

Applicate al diritto fiscale, tali regole presuppongono che l'amministrazione fiscale sopporti l'onere della prova delle circostanze di fatto che determinano l'imposizione o l'importo dell'imposta dovuto, ovvero i fatti che fondano o aumentano l'imposizione, mentre l'assoggettato di quelle che diminuiscono o azzerano l'imposizione, ovvero i fatti che l'esonerano o riducono l'importo d'imposta dovuto (cfr. DTF 146 II 6 consid. 4.2 con rinvii; 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-2176/2020 del 20 gennaio 2021 consid. 2.3 con rinvii; A-5070/2013 del 9 dicembre 2014 consid. 2.3.3 con rinvii). Se le prove raccolte dall'autorità forniscono sufficienti indizi dell'esistenza di elementi imponibili, spetta poi di nuovo al contribuente stabilire l'esattezza delle sue affermazioni e sostenere l'onere della prova del fatto che giustifica la sua esenzione (cfr. DTF 133 II 153 consid. 4.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-2888/2016 del 16 giugno 2017 consid. 3.2 con rinvii). Tuttavia, ciò si applica solo se risulta impossibile, nell'ambito della massima inquisitoria e in applicazione del principio del libero apprezzamento delle prove, stabilire i fatti corrispondenti con un grado di verosimiglianza sufficiente alla realtà (cfr. DTF 139 V 176 consid. 5.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-4347/2019 del 10 marzo 2022 consid. 2.7; A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 2.3 con rinvii).

### **3.**

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la reiezione da parte dell'autorità inferiore della domanda di rimborso dell'imposta preventiva svizzera di 33'132 franchi inoltrata dalla ricorrente sulla base della CDI CH-IT, con modulo 95 del 29 dicembre 2016, in rapporto ai dividendi ed interessi svizzeri distribuiti da varie società svizzere a varie società offshore.

In tale contesto, prima di entrare nel merito del ricorso (cfr. consid. 4 del presente giudizio), qui di seguito il Tribunale richiamerà i principi applicabili alla presente fattispecie (cfr. consid. 3.1-3.5 del presente giudizio).

#### **3.1**

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

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. L'art. 20 cpv. 1 dell'ordinanza del 19 dicembre 1966 sull'imposta preventiva (OIPrev, RS 642.211) 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.). L'obbligazione fiscale spetta al debitore della prestazione imponibile (cfr. art. 10 cpv. 1 LIP). Per i redditi di capitali mobili, il credito sorge alla scadenza della prestazione imponibile (cfr. art. 12 cpv. 1 LIP). L'imposta preventiva sui dividendi scade 30 giorni dopo che è sorto il credito fiscale (cfr. art. 16 cpv. 1 lett. c LIP). Per i redditi di capitali mobili essa ammonta al 35% della prestazione imponibile (cfr. art. 13 cpv. 1 lett. a LIP).

**3.1.2** A differenza dei beneficiari svizzeri, l'imposta preventiva sui beneficiari esteri di dividendi e interessi svizzeri comporta di principio un'imposizione alla fonte definitiva (cfr. art. 21 segg. LIP, in particolare art. 22 cpv. 1 LIP e art. 24 cpv. 2 LIP). Le persone domiciliate o residenti all'estero al momento in cui la prestazione imponibile è divenuta esigibile possono richiedere il rimborso dell'imposta preventiva solo nella misura in cui ne abbiano diritto sulla base di una convenzione internazionale, segnatamente di una CDI (cfr. DTF 141 II 447 consid. 2.2; sentenze del TF 2C\_880/2018 del 19 maggio 2020 consid. 2.1 con rinvii; 2C\_344/2018 del 4 febbraio 2020 consid. 2.2; 2C\_964/2016 del 5 aprile 2017 consid. 4.1; sentenze del TAF A-4347/2019 del 10 marzo 2022 consid. 3.2; A-2433/2021 del 16 novembre 2021 consid. 2.1.3 con rinvii; A-2516/2018 del 29 maggio 2020 del consid. 5.1 con rinvii; A-1951/2017 del 22 agosto 2018 consid. 3.1.3 con rinvii; A-5765/2016 del 18 marzo 2018 consid. 3.4; A-2744/2008 del 23 marzo 2010 consid. 3.3).

## **3.2**

**3.2.1** Nello specifico, come visto in ingresso (cfr. consid. 1.1.2 del presente giudizio), trova applicazione la CDI CH-IT.

**3.2.2** Giusta l'art. 10 CDI CH-IT, i dividendi pagati da una società residente in uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto Stato (cpv. 1). Tuttavia, tali dividendi possono essere tassati nello Stato contraente di cui la società che paga i dividendi è residente ed in conformità alla legislazione di detto Stato, ma, se la persona che

percepisce i dividendi ne è l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere il 15 % dell'ammontare lordo dei dividendi (cpv. 2).

**3.2.3** Giusta l'art. 11 CDI CH-IT, gli interessi provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato (cpv. 1). Tuttavia, tali interessi possono essere tassati nello Stato contraente dal quale essi provengono ed in conformità alla legislazione di detto Stato, ma, se la persona che percepisce gli interessi ne è l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere il 12.5 % degli interessi (cpv. 2).

**3.2.4** Giusta l'art. 29 cpv. 1 CDI CH-IT, le imposte rimosse in uno dei due Stati contraenti mediante ritenuta alla fonte sono rimborsate a richiesta dell'interessato o dello Stato di cui esso è residente qualora il diritto alla percezione di dette imposte sia limitato dalle disposizioni della CDI CH-IT.

### **3.3**

**3.3.1** In linea di principio, il beneficiario di dividendi ed interessi svizzeri può invocare i vantaggi della CDI CH-IT, se risiede in Italia nel momento della scadenza di tali prestazioni (cfr. artt. 1 e 4 CDI CH-IT), se nel momento determinante è in possesso dei diritti di godimento integrali sui redditi tassati (artt. 10 e 11 CDI CH-IT) e se non vi è abuso della CDI CH-IT (cfr. sentenza del TF 2C\_344/2018 del 4 febbraio 2020 consid. 2.2.3; sentenze del TAF A-5765/2016 del 19 marzo 2018 consid. 5.1; A-2744/2008 del 23 marzo 2010 consid. 3.7).

**3.3.2** Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale, solo il cosiddetto « beneficiario effettivo » (« effettivo beneficiario » secondo gli artt. 10 cpv. 2 e 11 cpv. 2 CDI CH-IT; « effektiv Nutzungsberechtigte »; « bénéficiaire effectif »; « beneficial owner ») dei dividendi ed interessi svizzeri può richiedere il rimborso dell'imposta preventiva sulla base di una CDI (cfr. DTF 141 II 447 consid. 5; [tra le tante] sentenze del TF 2C\_880/2018 del 19 maggio 2020 consid. 3.1 con rinvii; 2C\_209/2017 del 16 dicembre 2019 consid. 3.3 e 3.4.3; 2C\_936/2017 del 22 agosto 2019 consid. 5.3; 2C\_964/2016 del 5 aprile 2017 consid. 4.3).

In maniera generale, il criterio del « beneficiario effettivo » deve permettere di valutare l'intensità del legame esistente tra un soggetto fiscale e l'oggetto dell'imposta (un dividendo, ad esempio). Si tratta in sostanza di evitare che una persona o una società dotata di un potere di disposizione limitato sui dividendi da lei percepiti possa interporre tra il debitore e il beneficiario effettivo per ottenere indebitamente il rimborso dell'imposta preventiva in

Svizzera (cfr. sentenze del TF 2C\_964/2016 del 5 aprile 2017 consid. 4.4; 2C\_752/2014 del 27 novembre 2015 consid. 4.1 seg.; sentenze del TAF A-4164/2020 del 16 novembre 2022 consid. 2.3.3; A-2516/2018 del 29 maggio 2020 consid. 5.3 con rinvii; A-1951/2017 del 22 agosto 2018 consid. 3.6; A-5765/2016 del 19 marzo 2018 consid. 5.4.7). Quand'anche detto criterio miri ad evitare delle pretese illegittime, lo stesso costituisce formalmente una condizione alla base del rimborso dell'imposta preventiva e non una clausola anti-abuso (cfr. sentenze del TAF A-2516/2018 del 29 maggio 2020 consid. 5.3 con rinvii; A-1951/2017 del 22 agosto 2018 consid. 3.6; A-2902/2014 del 29 agosto 2016 consid. 4.3.3).

**3.3.3** Ora, il Tribunale federale ha definito la nozione di « beneficiario effettivo » in correlazione con l'art. 10 della Convenzione del 23 novembre 1973 tra la Confederazione Svizzera e il Regno di Danimarca intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza (RS 0.672.931.41; di seguito: CDI CH-DK), sviluppando una prassi da lui successivamente ripresa ed applicata ad altre CDI (cfr. DTF 141 II 447 consid. 5; parimenti, sentenze del TF 2C\_880/2018 del 19 maggio 2020 consid. 3.1 con rinvii; 2C\_209/2017 del 16 dicembre 2019 consid. 3.3 e 3.4.3; 2C\_936/2017 del 22 agosto 2019 consid. 5.3), tra cui anche la CDI CH-IT qui applicabile (cfr. sentenza del TF 2C\_964/2016 del 5 aprile 2017 consid. 4.3). Secondo la costante giurisprudenza dell'Alta Corte, il « beneficiario effettivo » di un dividendo distribuito da una società nello Stato della fonte è in primo luogo colui che ne può disporre. Ciò significa che la persona che riceve il dividendo può essere considerata come il beneficiario effettivo se può utilizzarlo e beneficiarne pienamente, senza essere limitato in questo uso da un obbligo legale o contrattuale (cfr. DTF 141 II 447 consid. 5.2.1; sentenze del TF 2C\_880/2018 del 19 maggio 2020 consid. 3.1 con rinvii; 2C\_936/2017 del 22 agosto 2019 consid. 5.3; sentenze del TAF A-4164/2020 del 16 novembre 2022 consid. 2.3.3; A-2516/2018 del 29 maggio 2020 del consid. 5.3.1 con rinvii; A-1951/2017 del 22 agosto 2018 consid. 3.5.5; A-5765/2016 del 19 marzo 2018 consid. 5.4.2).

Più nel dettaglio, la qualità di « beneficiario effettivo » può essere riconosciuta, quando il beneficiario, al momento della distribuzione del dividendo, è perlomeno in grado di prendere determinate decisioni in maniera indipendente, quand'anche disponga di un potere decisionale limitato, rispettivamente di un potere di disposizione limitato. Va negata la sussistenza del potere decisionale e di riflesso la qualità di beneficiario effettivo, quando la persona incassa il dividendo distribuito da una società svizzera, ma deve trasferirlo in esecuzione di un obbligo legale o contrattuale che esisteva già

al momento della distribuzione oppure a causa di restrizioni effettive del proprio potere di disposizione. Vi è una restrizione effettiva quando sono adempite due condizioni cumulative: da un lato esiste un rapporto di dipendenza tra il fatto di ricevere i redditi e l'obbligo di trasferirli; dall'altro l'obbligo di trasferire i redditi dipende proprio dall'esistenza stessa di detti redditi (cfr. DTF 141 II 447 consid. 5, in particolare consid. 5.2.1 e 5.2.2 con rinvii alla dottrina; sentenze del TF 2C\_936/2017 del 22 agosto 2019 consid. 5.3; 2C\_964/2016 del 5 aprile 2017 consid. 4.3). Sussiste un rapporto di dipendenza non solo in presenza di un obbligo legale (diretto) di trasferire i redditi, ma anche in presenza di un obbligo di « fatto ». Di regola, l'obbligo di « fatto » implica la presenza di indizi economici, dai quali è possibile dedurre un obbligo (indirettamente) legale – segnatamente in virtù di un contratto – di trasferire i redditi. Ciò è in particolare il caso, allorquando l'obbligo di trasferire non è specificamente menzionato in quanto tale, ma può derivare dalle circostanze di fatto. Secondo la dottrina, un tale potere di disposizione non può essere riconosciuto allorquando – tenuto conto della dimensione giuridica ed economica, nonché delle circostanze di fatto – i dividendi distribuiti sono riversati al di fuori dello Stato di residenza in maniera tale che, dalla sua forma e dimensione, non è più possibile aspettarsi dallo Stato di origine ch'esso riduca, rispettivamente rinunci, all'imposizione dei redditi in questione (cfr. DTF 141 II 447 consid. 5.2.2 con rinvii alla dottrina; sentenza del TF 2C\_964/2016 del 5 aprile 2017 consid. 4.3; sentenza del TAF A-2516/2018 del 29 maggio 2020 del consid. 5.3.1 con rinvii).

**3.3.4** In tale contesto, la questione del potere di disposizione va apprezzata in funzione dell'insieme delle circostanze concrete (da un punto di vista economico) sussistenti al momento della distribuzione dei dividendi (« substance over form »), tenendo conto anche del successivo trasferimento del reddito (dividendi), perlomeno nel caso in cui tale trasferimento sia già stato concordato prima che il reddito diventasse esigibile (cfr. DTF 141 II 447 consid. 5.2.2 e 5.2.5; sentenza del TF 2C\_880/2018 del 19 maggio 2020 consid. 3.2; sentenze del TAF A-4164/2020 del 16 novembre 2022 consid. 2.3.3; A-1951/2017 del 22 agosto 2018 consid. 3.5.6). La questione a sapere chi è da considerare il beneficiario di determinati dividendi ed interessi nell'ambito di una CDI, va apprezzata secondo il diritto dello Stato della fonte (cfr. sentenza del TF 2C\_344/2018 del 4 febbraio 2020 consid. 3.4.5).

### **3.4**

**3.4.1** Allorquando una CDI è applicabile ad un eventuale rimborso dell'imposta preventiva svizzera in favore di un beneficiario residente

all'estero, va esaminata la questione a sapere se l'obbligo di informare e di collaborare del richiedente è disciplinato o meno dalla CDI applicabile. Nel caso della CDI CH-IT, quest'ultima non disciplina tale regola, sicché conviene fondarsi sul diritto interno (cfr. sentenze del TF 2C\_936/2017 del 22 agosto 2019 consid. 6.2; 2C\_964/2016 del 5 aprile 2017 consid. 5.1; sentenze del TAF A-2516/2018 del 29 maggio 2020 consid. 6.3.1 con rinvii; A-1951/2017 del 22 agosto 2018 consid. 3.7.1 e 3.7.2 con rinvii).

**3.4.2** Giusta l'art. 48 LIP, chiunque chiede il rimborso dell'imposta preventiva deve indicare coscienziosamente all'autorità competente tutti i fatti che possono essere di qualche momento nell'accertamento del diritto al rimborso; in particolare, l'istante è tenuto a compilare in tutte le loro parti ed esattamente i moduli dell'istanza e i questionari e a fornire, su richiesta dell'autorità, le attestazioni relative alla deduzione dell'imposta (art. 14 cpv. 2 LIP) e a presentare i libri di commercio, i giustificativi e altri documenti (cpv. 1). Se l'istante non soddisfa agli obblighi di fornire informazioni e se il diritto al rimborso non può essere accertato senza le informazioni chieste dall'autorità, l'istanza è respinta (cpv. 2).

Detta disposizione codifica i due principi seguenti. Da un lato, l'obbligo di esame e di istruzione dell'autorità chiamata a statuire sulla domanda di rimborso trova il suo limite nell'obbligo di collaborazione e di informazione del richiedente. In tale esame, l'autorità statuente beneficia di un certo potere di apprezzamento. D'altro lato, l'obbligo di collaborazione e di informazione del richiedente deve rispettare il principio della proporzionalità (cfr. art. 5 cpv. 2 Cost.). Il richiedente è tenuto a dare seguito alle richieste dell'autorità statuente, solo nella misura in cui le stesse siano ragionevoli. Ciò significa principalmente che la raccolta delle informazioni richieste non deve cagionare al richiedente dei costi sproporzionati (cfr. sentenze del TF 2C\_936/2017 del 22 agosto 2019 consid. 9.1; 2C\_964/2016 del 5 aprile 2017 consid. 5.3; 2C\_895/2012 del 5 maggio 2015 consid. 5.2.1 e 5.2.2; sentenze del TAF A-6074/2018 dell'8 luglio 2021 consid. 3.7; A-2516/2018 del 29 maggio 2020 consid. 6.3.2; A-1951/2017 del 22 agosto 2018 consid. 3.7.5 e 3.7.6 con rinvii). Le conseguenze dell'assenza di collaborazione intervengono unicamente nel caso in cui la richiesta di rimborso non può essere esaminata, senza le informazioni, rispettivamente i documenti richiesti. Con il suo comportamento, il richiedente crea un impedimento alle autorità fiscali nell'elucidare i fatti determinanti per statuire sulla questione (giuridica) del diritto al rimborso. Le conseguenze dell'assenza di collaborazione del richiedente ex art. 48 cpv. 2 LIP sono conformi al principio secondo cui il difetto di collaborazione non deve avvantaggiare il contribuente (cfr. sentenze del TF 2C\_936/2017 del 22 agosto 2019

consid. 9.2; 2C\_964/2016 del 5 aprile 2017 consid. 5.4; 2C\_895/2012 del 5 maggio 2015 consid. 5.3; sentenze del TAF A-6074/2018 dell'8 luglio 2021 consid. 3.7; A-2516/2018 del 29 maggio 2020 consid. 6.3.2).

**3.4.3** A titolo abbondanziale, si segnala che a partire dal 1° gennaio 2022 l'obbligo di collaborare e di informare di cui all'art. 48 LIP è stato espressamente disciplinato in maniera analoga anche all'art. 25 LECF, in correlazione alle richieste di rimborso dell'imposta preventiva in virtù di una CDI (cfr. Messaggio del 4 novembre 2020 relativo alla legge federale concernente l'esecuzione delle convenzioni internazionali in ambito fiscale, FF 2020 8063, 8092). Giusta l'art. 25 LECF, chi presenta un'istanza di sgravio dell'imposta preventiva indica all'AFC tutti i fatti che possono essere rilevanti per lo sgravio della stessa e, su domanda, presenta i documenti necessari (cpv. 1). L'AFC respinge l'istanza se l'istante non adempie l'obbligo di collaborare e se essa non può accertare il diritto allo sgravio in assenza delle informazioni richieste (cpv. 2).

**3.5** Il sistema fiscale svizzero distingue una società dai suoi titolari sia nel campo delle imposte dirette che in quello dell'imposta preventiva. Il cosiddetto principio della trasparenza (« Durchgriff »), che discende dal divieto dell'abuso di diritto, rappresenta un'eccezione al principio fondamentale dell'indipendenza giuridica delle persone giuridiche dalle persone fisiche che ne hanno il controllo economico. Questo trattamento si applica quando l'indipendenza della persona giuridica è utilizzata dalla persona che ne detiene il controllo al fine di aggirare le disposizioni di legge o per violare i diritti di terzi (cfr. DTF 132 III 489 consid. 3.2; sentenza del TF 2C\_344/2018 del 4 febbraio 2020 consid. 3.4.2; sentenza del TAF A-5765/2016 del 19 marzo 2018 consid. 5.4.8). Più nel dettaglio, l'applicazione del principio della trasparenza presuppone in primo luogo che vi sia identità di persone conformemente alla realtà economica o, in ogni caso, il controllo economico di un soggetto giuridico sull'altro, ovvero la cosiddetta identità economica tra la persona giuridica e le persone fisiche che ne hanno il controllo economico; in secondo luogo, l'indipendenza giuridica deve essere invocata in modo manifestamente contrario allo scopo e dunque in maniera abusiva, al fine di ottenere un vantaggio illecito (cfr. DTF 145 III 351 consid. 4.2; 144 III 541 consid. 8.3.2; 138 II 239 consid. 3.2; sentenze del TF 2C\_799/2021 del 9 maggio 2022 consid. 4.4.1; 4A\_379/2018 del 3 aprile 2019 consid. 4.1). Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale, non vale tuttavia il contrario. Il Tribunale federale non consente infatti al contribuente d'invocare il principio della trasparenza a proprio favore. Una persona fisica che si avvale di una persona giuridica, deve dunque lasciarsi imputare le conseguenze

dell'indipendenza giuridica di detta entità e non può invocare l'identità economica (cfr. DTF 136 I 49 consid. 5.4; sentenze del TF 2C\_799/2021 del 9 maggio 2022 consid. 4.4.1; 2C\_344/2018 del 4 febbraio 2020 consid. 3.4.2). Di conseguenza, in virtù del principio della trasparenza, la persona fisica avente diritto economico non può dedurre alcuna pretesa fiscale. Per quanto riguarda la procedura di rimborso dell'imposta preventiva, ciò vale in particolare per la questione della realizzazione del reddito imponibile o di un eventuale trattamento per trasparenza di una persona giuridica appartenente a un altro sistema giuridico (cfr. sentenza del TAF A-5765/2016 del 19 marzo 2018 consid. 5.4.8).

#### 4.

**4.1** Stabiliti i principi qui applicabili, in concreto, per il Tribunale si tratta essenzialmente di determinare se nel caso della ricorrente vi sono o meno i presupposti sulla base della CDI CH-IT per concederle il rimborso dell'imposta preventiva svizzera dell'importo totale di 33'132 franchi riscossa dall'autorità inferiore sui dividendi ed interessi svizzeri distribuiti da varie società svizzere a varie società offshore, con sede a X. \_\_\_\_\_ o Y. \_\_\_\_\_, di cui al modulo 95 del 29 dicembre 2016 (cfr. atto n. 18A dell'incarto dell'autorità inferiore [di seguito: inc. AFC]). Più concretamente, nella misura in cui è pacifico che nel caso della ricorrente si è in presenza di una residente italiana (cfr. consid. 1.1.2 del presente giudizio), per lo scrivente Tribunale si tratta unicamente di stabilire se la stessa possa o meno essere qualificata di beneficiaria effettiva ex artt. 10 e 11 CDI CH-IT dei dividendi e interessi svizzeri per i quali quest'ultima chiede il rimborso dell'imposta preventiva svizzera, ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. consid. 3.3 del presente giudizio), l'adempimento di detto presupposto essendo qui litigioso. In effetti, se da un lato l'autorità inferiore ritiene tale presupposto come non dato, d'altro lato la ricorrente sostiene invece il contrario.

#### 4.2

**4.2.1** Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore ha dapprima constatato che tutti i dividendi e gli interessi svizzeri per i quali la ricorrente ha chiesto il rimborso dell'imposta preventiva svizzera dell'importo di 33'132 franchi (= fr. 28'407 sui dividendi + fr. 4'725 sugli interessi), con modulo 95 del 29 dicembre 2016 – così come elencati in dettaglio alle pagg. 2-3 della decisione impugnata –, non sono stati da lei incassati, bensì dalle seguenti società offshore con sede a X. \_\_\_\_\_ o Y. \_\_\_\_\_:

- F. \_\_\_\_\_ (X. \_\_\_\_\_);
- G. \_\_\_\_\_ (X. \_\_\_\_\_);
- H. \_\_\_\_\_ (Y. \_\_\_\_\_);

- I. \_\_\_\_\_ (Y. \_\_\_\_\_);
- J. \_\_\_\_\_ (Y. \_\_\_\_\_);
- K. \_\_\_\_\_ (X. \_\_\_\_\_);
- L. \_\_\_\_\_ (X. \_\_\_\_\_);
- M. \_\_\_\_\_ (X. \_\_\_\_\_).

L'autorità inferiore ha altresì rilevato l'assenza di un obbligo contrattuale o di fatto di trasferire tali dividendi ed interessi alla ricorrente da parte delle predette società offshore. Non essendoci alcun bilancio e conto economico delle predette società offshore, l'autorità inferiore non è poi stata in grado di verificare se tali dividendi ed interessi sono stati effettivamente ridistribuiti a quest'ultima. In tali circostanze, essa ha ritenuto che erano le predette società offshore – e non la ricorrente – a dover essere qualificate di beneficiarie effettive dei dividendi ed interessi svizzeri, oggetto della domanda di rimborso dell'imposta preventiva svizzera. Di conseguenza, l'autorità inferiore ha respinto la domanda di rimborso della ricorrente (cfr. decisione impugnata, punti n. 20-22).

**4.2.2** Alla luce degli atti dell'incarto e della giurisprudenza del Tribunale federale, quanto ritenuto dall'autorità inferiore appare qui corretto per i seguenti motivi. Alla stregua dell'autorità inferiore (cfr. risposta 2 novembre 2020, pag. 2), il Tribunale osserva innanzitutto come non sia qui contestata l'esistenza del credito fiscale d'imposta preventiva svizzera in quanto tale e tantomeno che i dividendi e gli interessi svizzeri assoggettati all'imposta preventiva svizzera – così come elencati alle pagg. 2-3 della decisione impugnata, a cui si rinviano le parti per dettagli – e per i quali la ricorrente ha chiesto all'autorità inferiore il rimborso dell'imposta preventiva dell'importo totale di 33'132 franchi (= fr. 28'407 sui dividendi + fr. 4'725 sugli interessi), con modulo 95 del 29 dicembre 2016 (cfr. atto n. 18A dell'inc. AFC), non sono stati da lei incassati direttamente, bensì dalle seguenti società offshore con sede a X. \_\_\_\_\_ o Y. \_\_\_\_\_ :

- F. \_\_\_\_\_ (X. \_\_\_\_\_);
- G. \_\_\_\_\_ (X. \_\_\_\_\_);
- H. \_\_\_\_\_ (Y. \_\_\_\_\_);
- I. \_\_\_\_\_ (Y. \_\_\_\_\_);
- J. \_\_\_\_\_ (Y. \_\_\_\_\_);
- K. \_\_\_\_\_ (X. \_\_\_\_\_);
- L. \_\_\_\_\_ (X. \_\_\_\_\_);
- M. \_\_\_\_\_ (X. \_\_\_\_\_).

È altresì incontestato che detti dividendi ed interessi svizzeri non sono stati successivamente trasferiti alla ricorrente dalle predette società offshore. In

nessun momento, la ricorrente sostiene infatti il contrario. Come giustamente osservato dall'autorità inferiore, da un esame degli atti dell'incarto, non risulta poi alcun atto che possa lasciare pensare alla sussistenza di un obbligo di trasferimento da parte delle società offshore, tale da lasciare intendere ch'esse non sarebbero le vere beneficiarie effettive dei dividendi ed interessi svizzeri in questione, bensì la qui ricorrente. Tali documenti del resto non sono neppure stati prodotti dalla ricorrente né dinanzi all'autorità inferiore né dinanzi allo scrivente Tribunale. Invero, nel suo ricorso 9 settembre 2020, così come nel suo scritto 9 febbraio 2018 inoltrato dinanzi all'autorità inferiore (cfr. atto n. 14 dell'inc. AFC), la ricorrente si è limitata in sostanza ad asserire di essere la beneficiaria effettiva di tali dividendi ed interessi svizzeri, nella misura in cui essa sarebbe la titolare (« controlling person »), rispettivamente la beneficiaria economica delle società offshore a lei riconducibili, appellandosi alla normativa internazionale in sede OCSE e FATF-GAFI, alla normativa e la prassi italiana, alla teoria della trasparenza (« Durchgriff ») stabilita dai Tribunali svizzeri e alla « best practice » internazionale. Sennonché – come si vedrà in dettaglio nel proseguo (cfr. consid. 4.3-4.6 del presente giudizio) – tali argomenti non permettono al Tribunale statuente di discostarsi dal giudizio dell'autorità inferiore e di considerare la ricorrente come la beneficiaria effettiva dei dividendi ed interessi svizzeri in questione.

### **4.3**

**4.3.1** Nel suo ricorso, la ricorrente contesta innanzitutto la nozione di beneficiario effettivo ritenuta dall'autorità inferiore. Essa si appella alla normativa internazionale in sede OCSE e FAFT-GAFI – e meglio, alla nozione di beneficiario effettivo sviluppata dall'OCSE e nell'ambito delle disposizioni FAFT/GAFI – che a suo avviso permetterebbe di qualificarla come la beneficiaria effettiva dei dividendi ed interessi svizzeri, per i quali chiede il rimborso dell'imposta preventiva svizzera. Più nel dettaglio, essa sostiene che l'OCSE avrebbe confermato la sovrapposibilità della definizione di « controlling person » di cui al « Common Reporting Standard » e valida ai fini dello scambio d'informazioni, con la definizione di « beneficial owner » di cui alle raccomandazioni FAFT-GAFI, valide ai fini antiriciclaggio. Di fatto, queste raccomandazioni FAFT-GAFI identificherebbero il « beneficial owner » con la persona fisica per conto della quale viene posta in essere una determinata transazione finanziaria e/o la persona che detiene – in ultima istanza – il controllo di una « legal person » che risulti formalmente intestataria di relazioni bancarie sottostanti. Infine essa sottolinea che, in caso di « Passive Non Financial Entity » – ossia di entità non finanziarie che realizzano più del 50% del proprio reddito lordo da « passive income »,

come nel caso concreto, o dove più del 50% del proprio patrimonio è impiegato o detenuto per la produzione di « passive income » – l'istituzione finanziaria presso cui sono detenute le relazioni bancarie dovrà provvedere all'identificazione della/e « controlling person(s) », mediante approccio « look-through » (cfr. ricorso 9 settembre 2020, pagg. 3-4).

**4.3.2** A tal proposito, lo scrivente Tribunale rileva come la definizione di « beneficiario effettivo » ai sensi dell'art. 10 CDI CH-IT qui determinante sia quella sancita dalla costante giurisprudenza del Tribunale federale nell'ambito del rimborso dell'imposta preventiva (cfr. consid. 3.3.3 del presente giudizio), che di fatto riprende quella ritenuta dall'OCSE in rapporto all'art. 10 del Modello di Convenzione dell'OCSE del 2017, di contenuto analogo (di seguito: MC OCSE; cfr. Commentario all'art. 10 del MC OCSE, 2019, n. 7 e 12 segg.; sentenza del TF 2C\_880/2018 del 19 maggio 2020 consid. 4.2-4.3), così come giustamente ritenuto dall'autorità inferiore. Le definizioni a cui si aggancia la ricorrente non sono invece qui pertinenti, nella misura in cui si riferiscono all'identificazione dell'avente diritto economico nell'ambito dello scambio internazionale di informazioni, rispettivamente nell'ambito della normativa antiriciclaggio. Ora, nel caso in disamina non si tratta di stabilire chi è il titolare, rispettivamente l'avente diritto economico e/o la « controlling person » delle strutture offshore in quanto tali o delle relazioni bancarie intestate a quest'ultime. Come visto, ai fini del rimborso dell'imposta preventiva, si tratta invero di stabilire chi può essere qualificato di « beneficiario effettivo » dei dividendi ed interessi svizzeri ai sensi degli artt. 10 e 11 CDI CH-IT. In tali circostanze, quand'anche la ricorrente possa essere identificata come la titolare, rispettivamente la « controlling person » o l'avente diritto economico delle strutture offshore in questione, nulla toglie al fatto che nel caso concreto essa non può essere qualificata di beneficiaria effettiva dei dividendi e degli interessi svizzeri per i quali chiede il rimborso dell'imposta preventiva. Come visto (cfr. consid. 4.2.2 del presente giudizio), detti redditi non sono infatti stati versati a lei né direttamente, né successivamente in virtù di un obbligo di trasferimento legale o contrattuale. Dal punto di vista dell'imposta preventiva svizzera, sono le società offshore a poter essere qualificate di beneficiarie effettive. Detta censura va pertanto qui respinta.

#### **4.4**

**4.4.1** Nel suo ricorso, la ricorrente ritiene poi che nel suo caso andrebbe comunque tenuto conto della normativa e della prassi italiana, in particolar modo della qualifica effettuata dall'autorità fiscale italiana in rapporto ai predetti dividendi ed interessi svizzeri. Più nel dettaglio, essa fa valere che l'autorità fiscale italiana avrebbe considerato le società offshore come

trasparenti. In sede di rimpatrio di capitali, i professionisti italiani avrebbero proceduto con l'imputazione diretta, in capo della ricorrente, della totalità dei redditi affluiti nelle relazioni bancarie intestate alle società fiscalmente interposte, portando così ad una effettiva doppia imposizione. A ciò si aggiungerebbe il fatto che a pag. 2 del modulo 95 l'autorità fiscale italiana avrebbe certificato l'adempimento da parte della ricorrente dei requisiti per richiedere il rimborso dell'imposta preventiva sulla base della CDI CH-IT (cfr. ricorso 9 settembre 2020, pagg. 4-6).

**4.4.2** Al riguardo, lo scrivente Tribunale rileva come questo ragionamento non possa essere qui seguito. La questione a sapere chi è da considerare come il beneficiario effettivo dei dividendi ed interessi svizzeri ai sensi di una CDI, va apprezzata secondo il diritto dello Stato della fonte (cfr. consid. 3.3.4 del presente giudizio). Ora, nella misura in cui viene qui chiesto il rimborso dell'imposta preventiva svizzera, decisivo è dunque il diritto svizzero e conseguentemente la definizione data dalla giurisprudenza del Tribunale federale alla nozione di beneficiario effettivo. In tale contesto, il trattamento fiscale riservato alla ricorrente dalle autorità fiscali italiane sulla base del proprio diritto interno, in correlazione ai dividendi ed interessi svizzeri in oggetto, non è qui decisivo. A ciò nulla muta il fatto che sul formulario di cui al doc. 3 prodotto dalla ricorrente, l'autorità fiscale italiana abbia indicato di ritenere come adempiuti i requisiti per la richiesta di rimborso, secondo la propria valutazione, indicando quanto segue:

*« Si certifica che il creditore di questa domanda era, alle date dovute indicate in colonna 5 alla pagina precedente, un residente ai sensi della Convenzione di Doppia imposizione tra l'Italia e la Svizzera e che, a nostra conoscenza, le condizioni di rimborso sono compiute sotto i termini della Convenzione ».*

Come detto, oltre ad essere la valutazione dell'autorità fiscale italiana secondo la CDI CH-IT e il proprio diritto interno, non va tralasciato ch'essa ha giustamente utilizzato l'espressione « a nostra conoscenza », ciò che di riflesso non esclude una diversa valutazione da parte della Svizzera.

L'asserita doppia imposizione di cui è soggetta la ricorrente è poi stata causata dalla sua stessa scelta di ricorrere all'ausilio di una struttura offshore, anziché di quella di detenere direttamente il proprio patrimonio. Ora, secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale, la persona fisica che utilizza una persona giuridica deve lasciarsi imputare le conseguenze dell'indipendenza giuridica di quest'ultima (cfr. consid. 3.5 del presente giudizio) e conseguentemente delle scelte strutturali da lei messe in piedi, in casu la scelta di ricorrere ad una struttura offshore. In ogni caso, come indicato dall'autorità inferiore, il fatto che l'autorità fiscale italiana

abbia proceduto ad un'imposizione per trasparenza della ricorrente è verosimilmente da ricondursi al fatto ch'essa – come da lei dichiarato nella sua presa di posizione del 9 febbraio 2018 dinanzi all'autorità inferiore (cfr. atto n. 14 dell'inc. AFC) – si è spontaneamente denunciata nell'ambito del programma « voluntary disclosure », al fine di approfittare delle condizioni vantaggiose per il rimpatrio di capitali italiani detenuti all'estero. Appellarsi a posteriori alla trasparenza delle strutture offshore da lei stessa create – aspetto su cui il Tribunale si pronuncerà ulteriormente al consid. 4.5.2 che segue –, solo una volta beneficiato dei vantaggi del rimpatrio dei capitali in Italia, al fine di beneficiare altresì del rimborso dell'imposta preventiva svizzera, appare qui assai contraddittorio e rasenta la violazione del principio della buona fede. Ne consegue che pure detta censura va qui respinta.

#### **4.5**

**4.5.1** Nel suo ricorso, la ricorrente sostiene poi che la struttura offshore, da lei messa in piedi, andrebbe in ogni caso giudicata inesistente ai fini del rimborso dell'imposta preventiva svizzera, in applicazione del principio della trasparenza (« Durchgriff »), sicché i versamenti di dividendi ed interessi svizzeri effettuati dalle società svizzere alle società offshore andrebbero invero considerati come effettuati direttamente a lei (cfr. ricorso 9 settembre 2020, pagg. 6-8).

**4.5.2** Sennonché, nella fattispecie non sono riuniti i presupposti per applicare il principio della trasparenza e ignorare l'indipendenza giuridica esistente tra le società « offshore » e la qui ricorrente. Il principio della trasparenza – che mira ad evitare gli abusi di diritto – non può infatti essere invocato al contrario dalla persona fisica che utilizza una persona giuridica al fine di poter beneficiare di un trattamento fiscale più vantaggioso, in concreto del rimborso dell'imposta preventiva. Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale, la persona fisica che utilizza una persona giuridica deve lasciarsi imputare le conseguenze dell'indipendenza giuridica di quest'ultima (cfr. consid. 3.5 del presente giudizio). Anche detta censura va pertanto respinta.

#### **4.6**

**4.6.1** Nel suo ricorso, la ricorrente si appella infine alla cosiddetta « best practice internazionale », facendo valere che la qualificazione fiscale data alla presente fattispecie dalle autorità fiscali italiane sarebbe condivisa dalla prassi fiscale internazionale. A sostegno di ciò produce della documentazione (cfr. docc. 11 e 12) dalla quale risulterebbe che le autorità fiscali tedesche le avrebbero concesso il rimborso dell'imposta trattenuta in Germania, riconoscendo l'applicabilità della « Convenzione tra Italia e

Germania », quand'anche le relazioni bancarie di cui sarebbero stati accreditati i redditi di fonte tedesca siano a nome di « entities » qualificate come fiscalmente interposte. Inoltre, la N. \_\_\_\_\_, banca depositaria dei titoli tedeschi detenuti dalla ricorrente per il tramite di « entities », avrebbe rilasciato un « Einzelsteuerbescheinigung » direttamente a suo nome e non a quello delle società che avrebbero incassato i redditi. Parrebbe dunque che pure la N. \_\_\_\_\_ abbia riconosciuto la ricorrente come il soggetto che avendo beneficiato dei redditi sarebbe stato in effetti inciso dalla ritenuta alla fonte tedesca (« Kapitalertragsteuer »; cfr. ricorso 9 settembre 2020, pagg. 8-9).

**4.6.2** A tal proposito, lo scrivente Tribunale osserva come quanto riportato dalla ricorrente non sia qui pertinente. Il mero richiamo del trattamento fiscale riservato ai redditi della ricorrente in un'altra giurisdizione – in casu, quello riservato dalle autorità fiscali tedesche – non permette di certo ancora di ritenere la sussistenza di una pratica riconosciuta a livello internazionale in modo generalizzato come preminente. Tantomeno, se si considera che nulla agli atti permette di stabilire se si tratti o meno degli stessi dividendi ed interessi svizzeri oggetto del presente litigio. In ogni caso, non si vede come il trattamento fiscale riservato dalle autorità fiscali tedesche sulla base del proprio diritto interno possa avere un'influenza sulla presente fattispecie, dal momento che, come visto, qui determinante per la definizione del beneficiario effettivo dei dividendi ed interessi svizzeri ai sensi della CDI CH-IT è il diritto dello Stato della fonte, ovvero il diritto svizzero (cfr. consid. 3.3.4 del presente giudizio). Ancora meno, non si vede come la maniera di attestare gli averi dei propri clienti da parte di una banca – che non è neppure un'autorità fiscale o giudiziaria – in base alla legislazione locale, possa avere un'influenza sulla presente causa. Ne consegue, che pure detta censura va qui respinta.

**4.7** In definitiva, alla luce dei considerandi che precedono, si deve ritenere che la ricorrente non è riuscita a dimostrare di essere la beneficiaria effettiva ex artt. 10 e 11 CDI CH-IT dei dividendi ed interessi svizzeri per i quali essa ha chiesto il rimborso dell'imposta preventiva svizzera. Difettando un presupposto essenziale per la concessione del rimborso dell'imposta preventiva svizzera in oggetto, è dunque a giusta ragione che l'autorità inferiore ha respinto la domanda di rimborso della ricorrente. Ne consegue che il ricorso va qui integralmente respinto.

## **5.**

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della società ricorrente qui integralmente

soccombente (cfr. art. 1 segg. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in 3'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 3'000 franchi da lei versato a suo tempo.

Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione alla ricorrente di un'indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

*(Il dispositivo è menzionato alla pagina seguente)*

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

**1.**

Il ricorso è respinto.

**2.**

Le spese processuali pari a 3'000 franchi sono poste a carico della ricorrente. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, tale importo verrà interamente dedotto dall'anticipo spese di 3'000 franchi da lei versato a suo tempo.

**3.**

Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

**4.**

Questa sentenza è comunicata alla ricorrente e all'autorità inferiore.

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

La presidente del collegio:

La cancelliera:

Annie Rochat Pauchard

Sara Pifferi

**Rimedi giuridici:**

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerna, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione (art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 LTF). Il termine è reputato osservato se gli atti scritti sono consegnati al Tribunale federale oppure, all'indirizzo di questo, alla posta svizzera o a una rappresentanza diplomatica o consolare svizzera al più tardi l'ultimo giorno del termine (art. 48 cpv. 1 LTF). Gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione: