

# **BGer 2C\_607/2023 vom 16. November 2023**

Bundesgericht, 2023-11-16, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_607\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_607_2023)

FR: TF 2C\_607/2023 du 16 novembre 2023

IT: TF 2C\_607/2023 del 16 novembre 2023

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Il 10 luglio 2017 il Comando generale della Guardia di Finanza, II Reparto, Ufficio Cooperazione Internazionale e Rapporti con Enti Collaterali (in seguito: autorità richiedente italiana), ha presentato all'Amministrazione federale delle contribuzioni (in seguito: AFC) otto domande di assistenza amministrativa in materia fiscale fondate sull'art. 27 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 (CDI CH-IT; RS 0.672.945.41) in relazione con la lett. e

bis del Protocollo aggiuntivo (RS 0.672.945.41), rispettivamente sulla Convenzione del 25 gennaio 1988 sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale (MAC; RS 0.652.1).

Le persone interessate dalle domande sono presumibilmente contribuenti fiscali italiani, identificabili in base agli elenchi / alle liste allegate alle domande stesse. Il detentore delle informazioni in Svizzera è la banca B.\_\_\_\_\_ AG, con sede a X.\_\_\_\_\_, e la tipologia d'imposta interessata è l'imposta sul reddito delle società / delle persone fisiche. Siccome - fatta eccezione per gli esempi - le predette otto domande di assistenza amministrativa sono identiche, l'AFC le ha trattate come una sola domanda di assistenza amministrativa basata su otto elenchi / liste.

### **E. 1.2**

La domanda, che trae origine da attività di verifica e controllo da parte della Guardia di Finanza italiana, fa nella fattispecie riferimento alle posizioni contenute nell'elenco sub 3.a. (3), e meglio:

« [...] i dati concernenti 2'857 posizioni finanziarie (rapporti finanziari), di cui si conosce l'intestazione nominativa (cognome e nome), riconducibili a persone fisiche il cui domicilio in Italia è espressamente riportato nel campo "M/S\_Dom\_Name" [...] ».

Con scritto del 25 giugno 2019 l'autorità richiedente italiana ha circoscritto le otto domande al periodo fiscale dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2017 chiedendo all'AFC, sulla sola base dell'art. 27 CDI CH-IT:

" [...]

a) per i conti bancari:

- i nomi, i cognomi, le date di nascita e gli indirizzi dell'ultimo domicilio conosciuto:

(i) deI / della titolare / dei titolari del conto;

(ii) dell'avente / degli aventi diritto economico;

(iii) nel caso in cui un / una titolare del conto oppure un avente diritto economico fossero deceduti, le informazioni sono richieste per tutti i successori legali o le persone alle quali sono stati versati i valori patrimoniali, se conosciuti;

- il tipo di relazione bancaria;

- la data della chiusura del conto;

- la situazione patrimoniale al 23 febbraio 2015, 31 dicembre 2015, 31 dicembre 2016 e 31 dicembre 2017;

b) per le polizze assicurative:

- i nomi, i cognomi, le date di nascita e gli indirizzi dell'ultimo domicilio conosciuto:

(i) del/della titolare / dei titolari del conto (compagnia di assicurazioni);

(ii) dell'assicurato ("policy holder");

(iii) dei beneficiari residenti in Italia durante il periodo interessato e i quali hanno ricevuto dei versamenti;

- il tipo di relazione bancaria;

- la data di chiusura del conto;

### **E. 1.3**

Il 23 settembre 2019 l'AFC ha esortato B.\_\_\_\_\_ AG a trasmettere tutte le informazioni richieste. La banca è stata inoltre invitata ad informare le persone interessate e legittimate a ricorrere in merito al procedimento di assistenza amministrativa e alle parti essenziali del contenuto della domanda. Tra il 31 gennaio e il 4 febbraio 2020, B.\_\_\_\_\_ AG ha dato seguito alla richiesta di trasmissione delle informazioni dell'AFC e ha provveduto ad informare le persone interessate e legittimate a ricorrere. In particolare ha inviato una lettera a A.\_\_\_\_\_, al suo indirizzo a Panama.

L'AFC ha ugualmente provveduto, da parte sua, a informare della procedura di assistenza amministrativa in corso le persone interessate e legittimate a ricorrere via pubblicazione nel Foglio federale del 24 marzo 2020 (FF 2020 2210).

Con decisione finale del 21 luglio 2020, pubblicata in forma anonima sul Foglio ufficiale, l'AFC ha accolto la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 fondata sulla lista sub. 3.a (3) per quanto concerne A.\_\_\_\_\_ e ha concesso l'assistenza amministrativa.

Il 19 agosto 2020 A.\_\_\_\_\_ ha contestato dinanzi al Tribunale amministrativo federale la decisione finale emessa il 21 luglio 2020 dall'AFC.

Con sentenza del 13 ottobre 2023 il Tribunale amministrativo federale ha respinto il ricorso.

### **E. 1.4**

Il 2 novembre 2023 A.\_\_\_\_\_ si è rivolta al Tribunale federale con un ricorso in materia di diritto pubblico con cui, protestate spese e ripetibili e sollecitato il conferimento dell'effetto sospensivo al proprio gravame, chiede che la sentenza del Tribunale amministrativo federale e la decisione finale dell'AFC siano annullate e che, di riflesso, la domanda di assistenza amministrativa italiana sia respinta.

Non è stato ordinato alcun atto istruttorio.

## **E. 2**

Ai sensi dell'art. 83 lett. h LTF, il ricorso in materia di diritto pubblico è inammissibile contro le decisioni concernenti l'assistenza amministrativa internazionale, eccettuata l'assistenza amministrativa in materia fiscale. Secondo l' art. 84a LTF , in quest'ultimo campo, il ricorso è ammissibile soltanto se concerne una questione di diritto di importanza fondamentale o se si tratta per altri motivi di un caso particolarmente importante ai sensi dell' art. 84 cpv. 2 LTF . Spetta alla parte ricorrente dimostrare a sufficienza che la causa adempie siffatte condizioni ( art. 42 cpv. 2 LTF ; DTF 139 II 340 consid. 4), a meno che ciò non sia manifesto (sentenza 2C\_77/2022 del 4 febbraio 2022 consid. 2).

### **E. 2.1**

Per quanto riguarda la presenza di una questione di diritto di importanza fondamentale ( art. 84a LTF ), essa presuppone che la decisione impugnata sia determinante per la prassi. Ciò è segnatamente il caso quando le istanze precedenti sono confrontate a numerosi casi analoghi o quando è necessario risolvere una questione giuridica che si pone per la prima volta e che dà luogo a un'incertezza qualificata, la quale richiede in maniera impellente un chiarimento da parte del Tribunale federale (cfr. DTF 139 II 404 consid. 1.3; sentenza 2C\_77/2022 già citata consid. 2). Nel contesto dell' art. 84a LTF , la questione di diritto di importanza fondamentale deve riguardare l'ambito dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, ovvero l'applicazione di norme (di diritto internazionale o interne) inerenti specificamente a tale ambito (sentenze 2C\_936/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 3; 2C\_765/2021 del 12 ottobre 2021 consid. 3.1). Giova poi ricordare che compito del Tribunale federale non è pronunciarsi su questioni giuridiche astratte (vedasi in materia di assistenza amministrativa DTF 142 II 161 consid. 3). Affinché il ricorso sia ammissibile ai sensi dell' art. 84a LTF , occorre dunque che la questione di diritto di importanza fondamentale invocata dalla parte ricorrente sia determinante per l'esito del litigio, ciò che presuppone che essa si rapporti agli elementi fattuali e al ragionamento giuridico risultanti dalla sentenza impugnata (sentenza 2C\_1044/2022 del 23 dicembre 2022 consid. 2 e riferimenti). Quando si tratta invece unicamente di applicare i principi giurisprudenziali al caso concreto non è data una questione di diritto d'importanza fondamentale (sentenza 2C\_443/2019 del 23 maggio 2019 consid. 4.3; per analogia, in ambito di commesse pubbliche, DTF 143 II 425 consid. 1.3.2 e 141 II 14 consid. 1.2.2.1).

### **E. 2.2**

Per giurisprudenza, l'esistenza di un caso particolarmente importante ( art. 84 cpv. 2 LTF ) dev'essere ammessa con riserbo. Il Tribunale federale dispone di un ampio potere d'apprezzamento al riguardo ( DTF 145 IV 99 consid. 1.2). Solamente una violazione importante e sufficientemente credibile dei principi procedurali fondamentali, ivi compreso nella procedura svizzera ( DTF 139 II 404 consid. 1.3; sentenze 2C\_77/2022 già citata consid. 2 e 2C\_936/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 5), può far apparire il caso come particolarmente importante. Ai sensi dell' art. 84 cpv. 2 LTF , un caso è particolarmente importante segnatamente laddove vi sono ragioni per ritenere che sono stati violati elementari principi procedurali o che il procedimento all'estero presenta gravi lacune (su queste nozioni, cfr. DTF 139 II 404 consid. 1.3; sentenza 2C\_546/2023 del 9 ottobre 2023 consid. 1.1.2 riferimenti). Non è dunque sufficiente invocare delle violazioni dei diritti fondamentali di procedura per giustificare l'entrata in materia; solo una violazione importante, dettagliata a sufficienza e credibile permette di ritenere adempiuta la condizione posta dall' art. 84 cpv. 2 LTF ( DTF 145 IV 99 consid. 1.5; sentenze 2C\_339/2023 del 22

giugno 2023 consid. 2, 2C\_1044/2022 già citata consid. 2 e 2C\_1036/2022 del 27 dicembre 2022 consid. 2.1 e rispettivi richiami).

### **E. 3**

La ricorrente adduce che la vertenza concerne una questione di diritto di importanza fondamentale ( art.84a LTF ) sotto quattro punti di vista.

#### **E. 3.1**

In primo luogo l'intravede nel sapere se, nell'esame della presumibile rilevanza delle informazioni di cui l'autorità richiedente (italiana) domanda la trasmissione, sia legittimo tener conto delle indicazioni riguardanti il codice di domicilio figurante negli atti interni dell'istituto bancario svizzero, allorché nel periodo rilevante la persona interessata non presentava più quel codice di domicilio e non era quindi più identificata con il medesimo. Precisa che non si tratta di accertare la residenza della persona interessata in un Paese terzo né di sapere se l'esattezza di un codice di domicilio possa essere confutata da una dichiarazione rilasciata dal detentore delle informazioni, ossia la banca, quesiti già diffusamente giudicati dal Tribunale federale. Afferma invece che la problematica è di stabilire se la domanda di assistenza amministrativa non debba essere respinta poiché la persona che figura sulla lista in possesso dell'autorità richiedente (italiana) identificata con codice di domicilio italiano, nel periodo determinante non presentava più detto codice: in tal caso viene infatti a mancare la presunzione, maturata dalla presenza del codice di domicilio italiano, che si tratta di un contribuente italiano.

#### **E. 3.2**

In secondo luogo, la ricorrente osserva che, nella valutazione della presumibile rilevanza delle informazioni da trasmettere, dev'essere verificata l'autenticità e la completezza anche della data certa delle liste allestite dall'autorità richiedente. Infatti l'assenza di una data certa sulle liste sulle quali l'autorità richiedente fonda le proprie presunzioni dovrebbe comportare l'inattendibilità dei dati contenuti nei citati documenti. Altrimenti detto, siccome la data in cui è stata formata la lista (dalla quale sono stati rinvenuti i rapporti finanziari identificati con codice di domicilio italiano) è ignota, ciò impedirebbe di accertare se detti codici siano attendibili e a quale periodo si riferiscano.

#### **E. 3.3**

I due quesiti sono connessi. Con riferimento al primo, si rileva che il Tribunale federale - oltre ad avere già giudicato che il codice di domicilio può essere utilizzato ai fini di identificazione dei contribuenti ( DTF 146 II 150 consid. 6) - si è pronunciato a più riprese - con giudizi ove sono stati definiti i principi determinanti - sulla questione di sapere se dovesse essere concessa l'assistenza amministrativa quando la persona interessata contesti, come nel caso specifico, di essere assoggettata fiscalmente nello Stato richiedente. Al riguardo è stato precisato che sapere se la persona interessata sia domiciliata (o meno) nello Stato richiedente e, di riflesso, sia (o meno) un contribuente di questo Stato nel periodo determinante attiene al diritto interno e non va pertanto delucidato dallo Stato richiesto ( DTF 145 II 112 consid. 3.2; 142 II 161 consid. 2.2; 142 II 218 consid. 3.6-3.7; sentenze 2C\_1026/2022 del 21 dicembre 2022 consid. 3.3, 2C\_919/2022 del 30 novembre 2022 consid. 4.3.3 e 2C\_435/2021 del 2 giugno 2021 consid. 31). Inoltre, come sottolineato da questa Corte, incombe alla persona interessata che contesta di essere un residente fiscale dello Stato richiedente di far valere i suoi argomenti e di fornire i mezzi di prova corroboranti la sua posizione dinanzi alle autorità di questo Stato ( DTF 142 II 218 consid.

3.6 e 3.7; sentenza 2C\_435/2021 già citata consid. 3.1 e rinvii). Di conseguenza sapere se il codice di domicilio figurante sui documenti ora all'esame si applichi (o meno) durante il periodo determinante è un caso di applicazione dei principi sopramenzionati, al quale il Tribunale federale ha già dato risposta; esso non può quindi nemmeno costituire una nuova questione di diritto di importanza fondamentale giusta l' art. 84a LTF .

#### **E. 3.4**

Per quanto concerne il secondo quesito, ossia sapere se la mancanza di una data certa sulle liste su cui è fondata la domanda dello Stato richiedente inficia l'autenticità delle informazioni ivi figuranti, con la sua argomentazione la ricorrente rimette in discussione la condizione generale della rilevanza verosimile ( DTF 147 II 116 consid. 5.4.1; 145 II 112 consid. 2.2.1; 142 II 161 consid. 2.1.1), cioè la questione di sapere se vi sia un legame plausibile tra quanto lo Stato richiedente imputa alle persone interessate e le informazioni esatte. Ora il Tribunale federale ha già avuto modo di precisare che esigere dallo Stato richiedente che presenti una domanda senza lacune e/o contraddizioni traviserebbe il significato e lo scopo dell'assistenza amministrativa, siccome una tale domanda per sua natura comporta degli elementi indeterminati che le informazioni chieste devono chiarire (vedasi, tra l'altro, DTF 142 II 161 consid. 2 e riferimenti). Nel caso specifico la ricorrente non adduce elementi che renderebbero necessario un nuovo esame della questione rispettivamente solleverebbero una nuova questione di diritto d'importanza fondamentale ai sensi dell' art. 84a LTF .

#### **E. 3.5**

Relativamente al terzo e al quarto quesito, cioè la violazione sotto diversi aspetti del suo diritto di essere sentita, la ricorrente li individualizza nella disparità di trattamento procedurale che esisterebbe - con riferimento all'esecuzione della domanda di assistenza - tra una persona coinvolta singolarmente e una persona coinvolta unitamente a terzi poiché secondo lei nel secondo caso verrebbero date garanzie procedurali di livello inferiore. Sottolinea poi di essere stata avvisata del procedimento in esame unicamente tramite pubblicazione sul Foglio Federale, invece di esserne informata personalmente. Ora la comunicazione per via edittale che, come accennato, conferirebbe minori garanzie procedurali, sarebbe stata scelta in concreto soltanto perché la domanda concerneva un numero elevato di persone. Un tale modo di procedere, oltre a ledere il suo diritto di essere sentita, sarebbe arbitrario perché meno garantistico dal profilo procedurale nonché disattenderebbe l'art. 14 della legge federale del 28 settembre 2012 sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (LAAF; RS 651.1), norma che imporrebbe un approccio a cascata per determinare il metodo di informazione della persona interessata.

Il Tribunale federale si è già pronunciato a più riprese sulla questione dell'informazione delle persone interessate e legittimate a ricorrere ( art. 14 LAAF ), spiegando tra l'altro quando si può procedere per via edittale ( DTF 148 II 536 consid. 9.3.1 e richiami). Al riguardo la ricorrente nulla adduce che giustificerebbe un nuovo esame della questione rispettivamente solleverebbero una nuova questione di diritto d'importanza fondamentale ai sensi dell' art. 84a LTF .

Per quanto attiene più specificatamente all'asserita violazione del suo diritto di essere sentita, dovuta al fatto che l'autorità fiscale avrebbe proceduto per via edittale nei suoi confronti invece d'informarla personalmente, va osservato che si tratta invero di una questione astratta che sfugge quindi all'esame di questa Corte (vedasi in materia di

assistenza amministrativa DTF 142 II 161 consid. 3). In effetti quand'anche si volesse ammettere che, effettivamente, il suo diritto di essere sentito sia stato leso, emerge dalla sentenza impugnata che essa ha potuto far valere, ciò che non contesta ora, tutte le sue censure al riguardo dinanzi al Tribunale amministrativo federale, di modo che un'eventuale violazione sarebbe da considerarsi sanata.

#### **E. 4**

Infine, la ricorrente adduce che la causa sarebbe da considerare un caso di particolare importanza ai sensi dei combinati artt. 84a e 84 cpv. 2 LTF per due motivi. A suo parere infatti, l'analisi della presumibile rilevanza delle informazioni non può fondarsi sulla constatazione che un determinato istituto bancario abbia migliaia di clienti domiciliati nel Paese dal quale proviene la domanda di assistenza né che presso detta banca siano già state individuate pratiche di evasione fiscale.

Con questa argomentazione l'insorgente contesta l'apprezzamento della verosimile rilevanza delle informazioni richieste, in quanto dette informazioni possono concernere persone che non sono dei contribuenti dello Stato richiedente e/o si possono fondare sulla presunzione che presso l'istituto bancario detentore delle informazioni fossero già stati individuati casi di evasione fiscale. In realtà la ricorrente rimette in discussione il sistema stesso dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, ciò che però non permette né di giungere alla conclusione che si tratta di una questione di diritto d'importanza fondamentale né che il presente caso vada considerato particolarmente importante ai sensi della giurisprudenza relativa all' art. 84 cpv. 2 LTF (cfr.

supra consid. 2.2).

#### **E. 5**

Per quanto precede, l'entrata in materia sulla base degli artt. 84a e 84 cpv. 2 LTF va esclusa, ciò che porta a dichiarare inammissibile il gravame come ricorso in materia di diritto pubblico, in applicazione degli artt. 107 cpv. 3 e 109 cpv. 1 LTF.

Quanto alla via del ricorso subsidiario in materia costituzionale, dal momento che la sentenza impugnata emana dal Tribunale amministrativo federale, essa non entra in considerazione (art. 113 e contrario LTF).

Dato l'esito del litigio, la domanda di effetto sospensivo - con cui l'impugnativa si limita del resto a chiedere la conferma di quanto previsto dall'art. 103 cpv. 2 lett. d LTF - è priva di oggetto (sentenza 2C\_550/2022 del 14 luglio 2022 consid. 3 e rinvii).

#### **E. 6**

Le spese giudiziarie seguono la soccombenza e sono poste a carico dell'insorgente ( art. 66 cpv. 1 LTF ). Non vengono assegnate ripetibili ( art. 68 cpv. 3 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.