

BGer 2C_73/2021 vom 27. Dezember 2021

Bundesgericht, 2021-12-27, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_73_2021

FR: TF 2C_73/2021 du 27 décembre 2021

IT: TF 2C_73/2021 del 27 dicembre 2021

Erwägungen

E. 1

Il Tribunale federale esamina d'ufficio la sua competenza (art. 29 cpv. 1 LTF) e verifica con piena cognizione l'ammissibilità dei gravami che gli vengono sottoposti (DTF 144 V 280 consid. 1).

E. 1.1

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 . Giusta quest'ultimo articolo, un caso è particolarmente importante segnatamente laddove vi sono motivi per ritenere che sono stati violati elementari principi procedurali o che il procedimento all'estero presenta gravi lacune. Per quanto riguarda invece la presenza di una questione di diritto di importanza fondamentale, 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; 139 II 340 consid. 4; sentenze 2C_716/2020 del 18 maggio 2021 consid. 1.2.1 e 2C_310/2020 del 1o dicembre 2020 consid. 1.2).

E. 1.1.1

Nella fattispecie, la domanda dell'autorità richiedente era fondata 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 (RS 0.672.945.41; di seguito: la CDI CH-IT o la Convenzione), sulla lett. ebis del relativo Protocollo aggiuntivo (di seguito: il Protocollo aggiuntivo), nonché su un "accordo amministrativo" del 27 febbraio / 2 marzo 2017, redatto in inglese (sebbene la Svizzera condivide una lingua ufficiale con l'Italia) e non pubblicato nella RS, intitolato "

Agreement between the Competent Authorities of the Swiss Confederation and Italy on exchange of information through group requests " (di seguito: l'accordo amichevole CH-IT). Per quanto qui di interesse, tale accordo definiva alcune condizioni alle quali la Confederazione Svizzera avrebbe concesso l'assistenza amministrativa in materia fiscale alla Repubblica italiana per le domande raggruppate formate da quest'ultima.

E. 1.1.2

Il Tribunale amministrativo federale, dopo una lunga e approfondita disamina, ha stabilito che l'accordo amichevole CH-IT non poteva essere considerato come vincolante, ma che costituiva comunque uno strumento d'interpretazione (cfr. sentenza impugnata, pag. 27). I ricorrenti, che contestano tale approccio, sostengono segnatamente che la questione della portata dell'accordo amichevole CH-IT sarebbe di importanza fondamentale ai sensi dell' art. 84a LTF . A mente degli insorgenti, infatti, il Tribunale federale non si sarebbe mai espresso in merito a questa problematica, e una decisione a tal proposito avrebbe un'influenza sulle "

relazioni internazionali svizzere con vari Stati esteri " (ricorso, pag. 9).

E. 1.1.3

La portata di un accordo amichevole in materia di assistenza fiscale internazionale con le particolarità di quello in discussione e le sue conseguenze su una domanda di assistenza amministrativa non sono mai state esaminate approfonditamente dal Tribunale federale. Si è dunque in presenza di un'incertezza giuridica quanto alla portata di un accordo di questo tipo, la quale richiede un chiarimento da parte del Tribunale federale.

E. 1.1.4

Dato quanto precede, occorre concludere che la presente fattispecie concerne una questione di diritto di importanza fondamentale ai sensi dell' art. 84a LTF . Pertanto, la via del ricorso in materia di diritto pubblico è aperta.

E. 1.2

A._____, che è uno dei destinatari del giudizio impugnato, ha un chiaro interesse a insorgere ai sensi dell' art. 89 cpv. 1 LTF . Nel giudizio in parola, infatti, il Tribunale amministrativo federale ha confermato la decisione dell'AFC di accordare all'autorità italiana l'assistenza amministrativa nei suoi confronti e di trasmettere quindi a tale autorità le informazioni relative al conto da lui detenuto - insieme ad E._____ - presso la C._____/D._____ nel periodo oggetto della domanda (cfr. DTF 139 II 404 consid. 2.3). Per quanto concerne B._____, essa è la vedova di E._____ (cfr. documento "H" allegato al ricorso), il quale era l'altro destinatario del giudizio impugnato e, per gli stessi motivi di A._____, avrebbe avuto interesse a insorgere contro lo stesso. Contrariamente all'opinione dei ricorrenti, il certificato di morte allegato al ricorso prova tuttavia unicamente che E._____ era coniugato con B._____ e che è deceduto il 7 settembre 2020, ma non fornisce nessuna informazione giuridicamente certa quanto ai suoi eredi. Sia come sia, dal momento che, come esposto poc'anzi, A._____ ha in ogni caso un interesse a insorgere ai sensi dell' art. 89 cpv. 1 LTF , la questione della qualità per agire di B._____ "

in qualità di unica erede " di E._____ può rimanere indecisa.

E. 1.3

Per il resto, il ricorso è diretto contro una decisione finale (art. 90 LTF) del Tribunale amministrativo federale (art. 86 cpv. 1 lett. a LTF) ed è stato presentato nei termini (art. 100 cpv. 2 lett. b LTF) e nelle forme richieste (art. 42 LTF). L'impugnativa è quindi ricevibile, fatto salvo quanto segue.

E. 1.4

In ragione dell'effetto devolutivo del gravame (cfr. DTF 146 II 335 consid. 1.1.2), i ricorrenti sono unicamente legittimati a formulare conclusioni riguardanti l'annullamento e/o la riforma della sentenza del Tribunale amministrativo federale. In quanto chiede l'annullamento della decisione finale dell'AFC del 4 febbraio 2020, il ricorso è quindi inammissibile (sentenze 2C_1037/2020 del 25 maggio 2021 consid. 1.3 e 2C_437/2019 del 25 novembre 2019 consid. 1.3).

E. 2

Il Tribunale federale fonda il suo ragionamento giuridico sull'accertamento fattuale che è stato svolto dall'autorità precedente (art. 105 cpv. 1 LTF), eccezion fatta per i casi contemplati dall' art. 105 cpv. 2 LTF .

Nel caso di specie, siccome non sono validamente messi in discussione, i fatti che risultano dal giudizio querelato vincolano il Tribunale federale. Questa Corte fonderà dunque il proprio giudizio sull'accertamento fattuale svolto dall'autorità precedente.

E. 3

Come confermato ancora recentemente dal Tribunale federale (DTF 146 II 150 consid. 4.4), una domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale che presenta le caratteristiche di quella qui in esame costituisce una domanda raggruppata ("
demande groupée "; "

Gruppenersuchen "), in quanto con essa l'autorità richiedente domanda delle informazioni relative a un gruppo di persone non identificate nominalmente ma tramite un modello di comportamento identico (cfr. DTF 146 II 150 consid. 4.4 e 4.5

in fine). È quindi ora necessario determinare, conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale relativa alle domande raggruppate (cfr. DTF 143 II 136 consid. 5), se la domanda di assistenza amministrativa formata dall'autorità italiana poggia su una base legale sufficiente. In altre parole, è necessario verificare se una siffatta domanda raggruppata è ammissibile sotto l'angolo dell'art. 27 CDI CH-IT e della lett. e bis del Protocollo aggiuntivo.

E. 3.1

L'art. 27 cpv. 1 CDI CH-IT, che riprende integralmente il testo dell'art. 26 MC OCSE (cfr. anche Messaggio del 12 agosto 2015 concernente l'approvazione di un Protocollo che modifica la Convenzione tra la Svizzera e l'Italia per evitare le doppie imposizioni [FF 2015 5631; di seguito: il Messaggio], pag. 5636), ha il tenore seguente:

"

Art. 27 CDI CH-IT

1. Le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per applicare le disposizioni della presente Convenzione oppure per l'amministrazione o l'applicazione del diritto interno relativo alle imposte di qualsiasi natura o denominazione riscosse per conto degli Stati contraenti, delle loro suddivisioni politiche o enti locali nella misura in cui l'imposizione prevista non sia contraria alla Convenzione. Lo scambio di informazioni non è limitato dagli articoli 1 e 2.

[...] "

Per quanto qui di interesse, il Protocollo aggiuntivo prevede segnatamente quanto segue:

"

[...] Resta inteso:

[...]

e

bis

. che, per quanto concerne l'articolo 27:

[...]

(3) il riferimento a informazioni "verosimilmente rilevanti" ha lo scopo di garantire uno scambio di informazioni in ambito fiscale il più ampio possibile, senza tuttavia consentire agli Stati contraenti di intraprendere una ricerca generalizzata e indiscriminata di informazioni ("fishing expedition") o di domandare informazioni la cui rilevanza in merito agli affari fiscali di un determinato contribuente non è verosimile; sebbene il numero (2) preveda importanti requisiti di tecnica procedurale volti a impedire la "fishing expedition", i punti da (i) a (v) del numero (2) non devono essere interpretati in modo da ostacolare uno scambio effettivo di informazioni; la condizione "verosimilmente rilevante" può essere soddisfatta sia in casi relativi ad un singolo contribuente (identificato con il nome oppure altrimenti) sia in casi relativi ad una pluralità di contribuenti (identificati con il nome oppure altrimenti).

[...] "

Per quanto riguarda la legge federale del 28 settembre 2012 sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (LAAF; RS 651.1) e la relativa ordinanza, esse sono applicabili in quanto disciplinano la procedura e l'attuazione dell'assistenza amministrativa prevista nelle pertinenti convenzioni internazionali, concretizzando la regolamentazione convenzionale applicabile al caso di specie (DTF 143 II 136 consid. 4 e 6.2; cfr. anche DTF 143 II 628 consid. 5.3; sentenze 2C_703/2020 del 15 marzo 2021 consid. 4 e 2C_387/2016 del 5 marzo 2018 consid. 2.3).

E. 3.2

Sul piano intertemporale, va rilevato che le versioni attualmente in vigore dell'art. 27 cpv. 1 CDI CH-IT e della lettera e bis del Protocollo aggiuntivo sono state adottate il 23 febbraio 2015 (approvazione dell'Assemblea federale il 18 marzo 2016), con effetto al 13 luglio 2016 (RU 2016 2767; RU 2016 2769; FF 2015 5631). A questo proposito, l'art. III par. 2 del Protocollo di modifica del 23 febbraio 2015, riprodotto in calce al Protocollo aggiuntivo, precisa che:

"

Le disposizioni del presente Protocollo di modifica sono applicabili alle domande di informazioni presentate alla data dell'entrata in vigore del Protocollo di modifica, o dopo tale data, che si riferiscono a fatti e, o, circostanze esistenti o realizzate il giorno della firma del Protocollo di modifica, o dopo questa data ".

Ne consegue che la versione attuale delle norme in parola è applicabile alle domande d'informazioni presentate a partire dal 13 luglio 2016 (entrata in vigore del Protocollo di

modifica) e che si riferiscono a fatti e/o circostanze esistenti o realizzate a partire dal 23 febbraio 2015 (giorno della firma del Protocollo di modifica).

Nel caso di specie, la domanda è stata presentata il 23 novembre 2018 e porta sul periodo compreso tra il 23 febbraio 2015 e il 31 dicembre 2016. Ad essa si applica quindi la versione attualmente in vigore dell'art. 27 cpv. 1 CDI CH-IT e della lettera e bis del Protocollo aggiuntivo.

E. 3.3

Alla luce di quanto precede, appare pacifico che la possibilità di formare una domanda raggruppata senza indicazione dei nomi risulta direttamente ed esplicitamente dalla lettera e bis del Protocollo aggiuntivo, secondo cui "

la condizione 'verosimilmente rilevante' può essere soddisfatta [...] in casi relativi ad una pluralità di contribuenti (identificati con il nome oppure altrimenti) ". Contrariamente alla già citata DTF 143 II 136 , nel caso di specie la questione della base legale non pone quindi particolari problemi. Come considerato a ragion veduta dal Tribunale amministrativo federale, l'art. 27 cpv. 1 CDI CH-IT e la lettera e bis del Protocollo aggiuntivo, qui applicabili sul piano intertemporale (cfr. supra consid. 3.2), rappresentano una valida base legale per la domanda raggruppata in parola.

Ciò posto, occorre ora determinare se la domanda raggruppata formata dall'autorità italiana adempie le condizioni specifiche relative all'ammissibilità delle domande raggruppate, in particolare nell'ottica del divieto delle "

fishing expedition ".

E. 4

I ricorrenti sostengono che la domanda di assistenza amministrativa presentata il 23 novembre 2018 dall'autorità richiedente sarebbe una chiara "

fishing expedition ", in relazione alla quale la condizione della rilevanza verosimile non sarebbe minimamente adempiuta. In particolare, a mente degli insorgenti, la richiesta non forniva sufficienti elementi fattuali atti a fondare il concreto sospetto che le persone appartenenti al gruppo non avevano rispettato i propri obblighi fiscali.

E. 4.1

L'art. 27 cpv. 1 CDI CH-IT prevede, alla stregua dell'art. 26 cpv. 1 MC OCSE sul quale è modellato, che le informazioni oggetto di una domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale devono essere verosimilmente rilevanti; la lettera e bis cifra 3 del Protocollo aggiuntivo precisa tale nozione. La condizione della rilevanza verosimile ("

voraussichtliche Erheblichkeit "; "

pertinence vraisemblable "), che è un principio cardinale dello scambio internazionale d'informazioni (cfr. sentenza 2C_387/2016 del 5 marzo 2018 consid. 5.1), ha come scopo quello di garantire uno scambio d'informazioni in ambito fiscale il più ampio possibile, senza tuttavia consentire agli Stati contraenti di intraprendere una ricerca generalizzata e indiscriminata d'informazioni o di domandare informazioni la cui rilevanza in merito agli affari fiscali di un determinato contribuente non è verosimile (lett. e bis cifra 3 del Protocollo aggiuntivo; cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.1.1 e i riferimenti dottrinali ivi citati; 143 II 185 consid. 3.3.1; 142 II 161 consid. 2.1.1; sentenze 2C_703/2020 del 15 marzo 2021

consid. 4.2.1 e 2C_542/2018 del 10 marzo 2021 consid. 4.1.1). Secondo giurisprudenza, una domanda di assistenza amministrativa non adempie la condizione della rilevanza verosimile se è formulata in modo aleatorio, a dei fini di ricerca di prove e senza un legame concreto con una procedura fiscale in corso ("

fishing expedition "). Il Tribunale federale ha già esaminato la nozione di "

fishing expeditions " in relazione all'interpretazione di svariate convenzioni di doppia imposizione (cfr. in particolare DTF 146 II 150 consid. 6.1.2 [Francia]; 143 II 628 consid. 5.2 [Norvegia]; 143 II 185 consid. 3.3.1 [Francia]; 143 II 136 consid. 6.1 [Paesi Bassi]; 141 II 436 consid. 4.4.3 [Paesi Bassi]; sentenza 2C_695/2017 del 29 ottobre 2018 consid. 5.2 [Germania]). Anche sotto l'egida della CDI CH-IT, agli Stati contraenti non è consentito dar seguito a delle "

fishing expeditions " (lett. e bis cifra 3 del Protocollo aggiuntivo). Questi principi sono stati ripresi nell' art. 7 lett. a LAAF , secondo il quale "

non si entra nel merito della domanda se [...] è stata presentata allo scopo di ricercare prove " (cfr. anche DTF 146 II 150 consid. 6.1.2). Va poi ancora precisato che, dal momento che le condizioni per ammettere l'esistenza di una "

fishing expedition " sono severe, tale figura va ammessa solo in via eccezionale (DTF 143 II 136 consid. 6.1.2

in fine).

E. 4.2

Secondo una giurisprudenza ormai consolidata, le domande di assistenza amministrativa che, come quella qui in esame, non identificano nominalmente le persone interessate, devono essere sottoposte a un esame più approfondito, allo scopo di escludere la sussistenza di una "

fishing expedition " (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.1.3; 139 II 404 consid. 7.2.3). Il Tribunale federale ha così stabilito, riferendosi segnatamente al MC OCSE, che, nella propria domanda, l'autorità richiedente deve (cumulativamente) :

- (i) fornire una descrizione dettagliata del gruppo, esponendo i fatti e le circostanze specifiche che l'hanno spinto a formulare la domanda;
- (ii) illustrare il diritto (fiscale) applicabile e spiegare perché vi sono delle ragioni per supporre che i contribuenti appartenenti al gruppo non hanno rispettato i propri obblighi, e meglio hanno violato il diritto fiscale;
- (iii) dimostrare che le informazioni richieste sono atte a far sì che i contribuenti facenti parte del gruppo adempiano i propri obblighi fiscali (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.1.3; 143 II 136 consid. 6.1.2; si veda anche DTF 143 II 628 consid. 5.2; sentenza 2C_695/2017 del 29 ottobre 2018 consid. 5.2).

Per quanto attiene alla seconda di queste condizioni, il Tribunale federale ha precisato che l'autorità richiedente deve fornire degli elementi fattuali che lascino supporre che le persone appartenenti al gruppo hanno adottato un comportamento contrario al diritto (DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; sentenza 2C_695/2017 del 29 ottobre 2018 consid. 5.2; si veda anche art. 3 cpv. 1 lett. g dell'ordinanza del 23 novembre 2016 sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale [OAAF; RS 651.11]). Devono sussistere elementi concreti

in merito alla violazione degli obblighi fiscali; domande di assistenza amministrativa formate senza sospetti di sorta, a mero scopo d'imposizione, non sono ammissibili (DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 136 consid. 6.1.2; sentenza 2C_695/2017 del 29 ottobre 2018 consid. 5.2). Per contro, lo Stato richiedente non deve dimostrare, con una probabilità prossima alla certezza, che il comportamento del contribuente è contrario al diritto fiscale; dei sospetti concreti sono sufficienti (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2). Per determinare se i sospetti esposti sono sufficienti in quest'ottica occorre fondarsi sull'insieme delle circostanze (DTF 146 II 150 consid. 6.2.2). Il Tribunale federale ha segnatamente ammesso l'esistenza di sospetti sufficienti in un caso nel quale una banca svizzera aveva inviato ai propri clienti una lettera informandoli che avrebbe posto fine alla relazione contrattuale qualora essi non le avessero fornito la prova della loro "

compliance " fiscale nei confronti dello stato richiedente. Secondo il Tribunale federale, in un caso del genere, nei confronti dei clienti che non avevano ottemperato a questa richiesta, preferendo quindi porre fine alla relazione contrattuale, vi erano sospetti sufficienti di una violazione del diritto fiscale (DTF 143 II 136 consid. 6.3).

E. 4.3

Nel caso di specie, contrariamente all'opinione dei ricorrenti, la domanda raggruppata formata dall'autorità italiana adempie le tre condizioni previste dalla giurisprudenza per escludere una "

fishing expedition ".

E. 4.3.1

In primo luogo, l'autorità richiedente ha esposto di aver constatato che, nell'ambito di un programma lanciato allo scopo di mettere in regola la situazione fiscale dei contribuenti italiani che vi partecipavano, circa 7'000 persone avevano chiesto di poter regolarizzare le proprie attività finanziarie (inclusi conti bancari) non dichiarate presso la C. _____/D. _____. L'autorità italiana ha inoltre affermato di essere in possesso di una copia di una lettera inviata dalla C. _____/D. _____ ai propri clienti italiani, nella quale la banca chiedeva a questi ultimi se fossero in regola nei confronti del fisco italiano e li informava che, qualora non avessero fornito la prova di tale "

compliance " fiscale, le loro relazioni finanziarie sarebbero state sottoposte a restrizioni. In tal modo, l'autorità richiedente ha illustrato chiaramente i fatti che l'hanno spinta a formulare la richiesta di assistenza amministrativa qui in esame.

L'autorità italiana ha poi descritto in modo dettagliato il gruppo oggetto della domanda, esponendo che essa riguardava i contribuenti italiani che, nel periodo dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016, erano stati titolari di uno o più conti presso la C. _____/D. _____, avevano ricevuto la lettera menzionata poc'anzi e, ciò non ostante, non avevano fornito alla banca prove sufficienti del rispetto dei propri obblighi fiscali.

Ne consegue che la prima condizione per escludere una "

fishing expedition " è realizzata.

E. 4.3.2

La seconda condizione impone anzitutto all'autorità richiedente di illustrare il diritto (fiscale) applicabile. A tal proposito, va considerato che, sebbene la domanda dell'autorità

italiana non esponesse con precisione il diritto fiscale applicabile (indicando per esempio le norme di diritto tributario italiano pertinenti per il caso di specie), essa indicava chiaramente che "

i contribuenti italiani sono tenuti a dichiarare tutte le attività e i redditi detenuti all'estero, corrispondendo le relative imposte " (domanda raggruppata, n. 12

in fine ; cfr. art. 105 cpv. 2 LTF). Una menzione di questo tipo era sufficiente a dimostrare che il diritto tributario italiano impone ai propri contribuenti di indicare nella dichiarazione fiscale la totalità dei redditi e della sostanza mondiali (per un caso analogo, cfr. DTF 143 II 628 consid. 5.4).

Per quanto riguarda poi gli elementi fattuali all'origine del sospetto che le persone appartenenti al gruppo non hanno rispettato i propri obblighi fiscali, il presente caso è del tutto comparabile alla situazione esaminata nella già citata DTF 143 II 136 , dove il Tribunale federale ha ammesso l'esistenza di sospetti sufficienti di una violazione del diritto fiscale (DTF 143 II 136 consid. 6.3). Anche nel caso qui in esame, infatti, la banca ha inviato ai propri clienti italiani una lettera nella quale indicava che, qualora gli interessati non avessero fornito la prova di essere in regola con il fisco italiano, le loro relazioni finanziarie presso la banca sarebbero state sottoposte a restrizioni (cfr. sentenza impugnata, pag. 41 seg.). Come nella DTF 143 II 136 , poi, la domanda raggruppata formata dall'autorità richiedente riguardava appunto i contribuenti che avevano ricevuto una lettera di questo tipo e non avevano fornito alla banca prove sufficienti del rispetto dei propri obblighi fiscali. Pertanto, la presenza di concreti sospetti in merito alla violazione dei propri obblighi fiscali da parte dei membri del gruppo oggetto della domanda deve essere ammessa anche nel caso di specie.

A tal proposito, giova ancora rilevare che, contrariamente a quanto preteso dagli interessati (cfr. ricorso, pag. 22 segg.), poco importa che la domanda raggruppata menzionasse in un primo tempo una lettera del 3 febbraio 2014, il cui invio effettivo ai clienti della banca non ha potuto essere dimostrato (cfr. supra lett. A.e - A.g). La descrizione del modello di comportamento contenuta nella domanda in parola prevedeva infatti, in modo generico, che "[...]

il titolare dell'attività finanziaria ha ricevuto una lettera di C._____, ora D._____, in cui è stata annunciata la chiusura forzata del conto/conti bancari salvo egli fornisca [alla banca] l'autorizzazione del modello 'Direttiva Risparmio UE per la Collaborazione Volontaria (Voluntary Disclosure) ' o ogni altra prova del rispetto delle proprie obbligazioni fiscali relativamente a tale conto/conti " (cfr. supra lett. A.b). In corso di procedura, è emerso che una lettera dal contenuto analogo è stata inviata dalla banca il 20 febbraio 2015 a oltre 10'000 clienti; le informazioni trasmesse dalla C._____/D._____ all'AFC si riferiscono a quest'ultima lettera (cfr. supra lett. A.g). Il riferimento alla lettera del 3 febbraio 2014 non ha quindi alcuna conseguenza sull'ammissibilità della domanda raggruppata.

Per quanto precede, anche la seconda condizione relativa alla rilevanza verosimile è adempiuta.

E. 4.3.3

Infine, non vi sono dubbi che le informazioni richieste, le quali permetterebbero all'autorità italiana di venire a conoscenza dell'identità dei contribuenti italiani che hanno detenuto -

senza dichiararlo - un conto presso la C. _____/D. _____ nel periodo in esame, nonché del saldo presentato dal conto all'inizio e alla fine del suddetto periodo, sono atte a completare (ove necessario) la base imponibile dei contribuenti interessati. La terza condizione è quindi parimenti adempiuta.

E. 4.4

Alla luce di quanto precede, il Tribunale amministrativo federale ha considerato a ragion veduta che la domanda di assistenza amministrativa presentata il 23 novembre 2018 dall'autorità richiedente aveva per oggetto delle informazioni verosimilmente rilevanti e non costituiva quindi una "

fishing expedition " contraria all'art. 27 cpv. 1 CDI CH-IT, alla lett. e bis cifra 3 del Protocollo aggiuntivo e - per quanto applicabile (cfr. supra consid. 3.1

in fine) - all' art. 7 lett. a LAAF . Le censure sollevate in proposito dai ricorrenti non possono dunque che essere scartate.

E. 5

I ricorrenti sostengono che, in ogni caso, l'accordo amichevole CH-IT si oppone all'ammissione della domanda di assistenza amministrativa italiana. Secondo gli interessati, la domanda in parola non rispettava le condizioni in esso sancite, in particolare per quanto attiene al contenuto della lettera inviata dalla banca ai propri clienti.

E. 5.1

L'accordo prevede segnatamente che le domande raggruppate formate dall'autorità richiedente devono riferirsi a contribuenti italiani "

recalcitranti " ("

recalcitrant "; art. 1 dell'accordo), i quali sono definiti nel modo seguente:

""

Recalcitrant account holders' are individuals who are taxpayers of Italy, whose names are unknown and that are identifiable through the following criteria during the time period between 23 February 2015 and 31 December 2016:

- a. the individual is or was an account holder of one or more accounts with a financial institution located in Switzerland;
- b. the account holder has or had a domicile or residence address in Italy (according to the bank documentation in possession of the financial institution located in Switzerland);
- c. the account holder was sent a letter by the financial institution located in Switzerland in which it announced the forced closure of the bank account or accounts unless he/she provided the financial institution located in Switzerland with the signed form 'EU savings tax - Authorisation for the Voluntary Disclosure' or any other proof of his/her tax compliance for such account or accounts;
- d. despite this letter the account holder did not provide the financial institution located in Switzerland with sufficient evidence of tax compliance "

("

I titolari di un conto recalcitranti sono contribuenti italiani i cui nomi sono sconosciuti e che sono identificabili tramite i seguenti criteri nel periodo dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016:

- a. la persona è oppure è stata titolare di uno o più conti presso un istituto finanziario situato in Svizzera;
- b. il titolare del conto ha o ha avuto un domicilio o un indirizzo di residenza in Italia (secondo la documentazione bancaria in possesso dell'istituto finanziario situato in Svizzera);
- c. l'istituto finanziario situato in Svizzera ha inviato al titolare del conto una lettera nella quale annunciava la chiusura forzata del conto o dei conti bancari qualora lui/lei non avesse fornito all'istituto finanziario situato in Svizzera il formulario 'UE taxa sul risparmio - autorizzazione per la collaborazione volontaria' o qualsiasi altra prova del rispetto dei propri obblighi fiscali relativamente al conto o ai conti in questione;
- d. nonostante tale lettera, il titolare del conto non ha fornito all'istituto finanziario situato in Svizzera prove sufficienti del rispetto dei propri obblighi fiscali "; art. 2 dell'accordo, traduzione libera).

E. 5.2

Su questo punto, il Tribunale amministrativo federale ha ritenuto che, come sostenuto dagli insorgenti, la domanda raggruppata formata dall'autorità richiedente non sembrava a priori soddisfare le condizioni poste dall'accordo amichevole CH-IT, poiché la lettera inviata dalla banca ai propri clienti italiani non conteneva la minaccia esplicita di una chiusura forzata del conto in caso di mancata prova della "

compliance " fiscale. Tuttavia, dal momento che tale accordo non era vincolante, questo fatto non toglieva nulla all'ammissibilità della domanda italiana.

E. 5.3

Per quanto riguarda segnatamente i paesi membri dell'OCSE, in materia di diritto fiscale internazionale il principio degli accordi amichevoli ("

accords amiables "; "

Verständigungsvereinbarungen ") trae origine dall' art. 25 del Modello di convenzione OCSE sul reddito e la sostanza ("

Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune "; di seguito: MC OCSE). Tale norma prevede due tipi di accordi amichevoli: quelli conclusi in seguito a una procedura iniziata dal contribuente, fondati cioè su disposizioni convenzionali che riprendono l'art. 25 cpv. 1 e 2 MC OCSE (di seguito: accordi amichevoli particolari), e quelli stipulati su iniziativa degli Stati stessi, ispirati quindi al modello proposto dall'art. 25 cpv. 3 MC OCSE (per la dottrina in lingua tedesca "

Generelle Verständigungsvereinbarungen " o "

Konsultationsvere

inbarungen "; di seguito: accordi amichevoli di portata generale). L'accordo amichevole CH-IT appartiene a questa seconda categoria, sulla quale sarà quindi maggiormente posto l'accento nel presente giudizio.

Ai sensi dell'art. 25 cpv. 3 MC OCSE, le autorità competenti degli Stati contraenti si impegnano, mediante accordo amichevole, a risolvere le difficoltà o dissipare i dubbi che possono scaturire dall'interpretazione o dall'applicazione della Convenzione. Nell'ambito dei rapporti bilaterali tra Svizzera e Italia, la base legale per la stipulazione di un accordo amichevole è costituita dall'art. 26 cpv. 3 CDI CH-IT. Giusta tale norma, "

le autorità competenti degli Stati contraenti faranno del loro meglio per risolvere per via di amichevole composizione le difficoltà o i dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione della Convenzione [...] ".

E. 5.4

Nel caso di specie, va anzitutto rilevato che, contrariamente a quanto ritenuto dal Tribunale amministrativo federale, non è determinante stabilire se l'accordo amichevole CH-IT sia o meno "vincolante" (il Tribunale federale ha esaminato la portata di alcuni accordi amichevoli di portata generale sottoscritti dalla Svizzera nelle DTF 146 II 150 consid. 5.2.4; 143 II 628 consid. 4.1.2 e 4.2.2; 143 II 136 consid. 5.3 e nella sentenza 2C_387/2016 del 5 marzo 2018 consid. 2.2; sulla questione, largamente dibattuta in dottrina, cfr. in particolare FLEISCHER/ DUSS, in ZWEIFEL/BEUSCH/OESTERHELT [ed.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht - Amtshilfe, 2020, §19 no 138 pag. 678 seg.; DRÜEN/KOFLER/SIMONEK, Bindungswirkung von generellen Verständigungsverfahren aus deutscher, österreichischer und schweizerischer Sicht, in IFF Forum für Steuerrecht 2019/3 202, pag. 217; MATTEOTTI/ KRENGER, Einleitung zum Internationalen Steuerrecht der Schweiz, in ZWEIFEL/BEUSCH/MATTEOTTI [ed.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht - Internationales Steuerrecht, 2015, no 149 pag. 77; BRUNO GIBERT, in DANON/GUTMANN/OBERSON/PISTONE, Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune - Commentaire, 2014, n. 21 ad art. 25 pag. 781; MADELEINE SIMONEK, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsverfahren zum innerstaatlichen Recht, in ASA 73/3 97, pag. 118., pag. 122 segg.; WALTER BOSS, Das Verständigungsverfahren nach den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, in ASA 52/11-12 593, pag. 603 seg.; DANIEL LÜTHI, Das Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungs-Abkommen der Schweiz, in L'Expert-comptable suisse 1981/5 10, pag. 14; MARKUS REICH, Das Verständigungsverfahren nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz, 1976, pag. 131 segg.; WALTER STUDER, Über das Verständigungsverfahren in Doppelbesteuerungsabkommen, in Revue fiscale 26/1971 182, pag. 198 seg.). L'accordo in parola, infatti, non può comunque contraddire lo spirito e gli scopi della CDI CH-IT sulla quale esso è fondato (cfr. art. 25 cpv. 3 MC OCSE; art. 26 cpv. 3 CDI CH-IT) e dev'essere applicato sulla scorta di un'interpretazione conforme a quest'ultima. Esso non può dunque rivelarsi più restrittivo della CDI CH-IT ed escludere l'assistenza amministrativa in una situazione nella quale - come nel caso di specie (cfr. supra consid. 3 e 4) - la trasmissione delle informazioni richieste è conforme alla suddetta Convenzione. Un'interpretazione dell'accordo amichevole CH-IT effettuata alla luce della CDI CH-IT permette così di stabilire chiaramente che le condizioni previste nell'accordo non sono che un esempio - ispirato alle condizioni poste dal Tribunale federale nella DTF 143 II 136 per ammettere una domanda raggruppata - delle situazioni nelle quali la Confederazione Svizzera avrebbe concesso l'assistenza amministrativa in materia fiscale alla Repubblica italiana per le domande raggruppate da essa formate. Stipulando tale accordo, gli Stati contraenti intendevano semplicemente descrivere uno dei possibili scenari

nei quali una siffatta domanda avrebbe dovuto essere accolta, senza però limitare questa possibilità allo scenario descritto nell'accordo. Del resto, l'accordo stesso non prevede in modo esplicito che l'assistenza amministrativa andrebbe negata a domande raggruppate rispettose della CDI CH-IT e del Protocollo aggiuntivo, ma formulate in contesti che non corrispondono esattamente a quanto previsto nell'accordo in discussione. Appare del tutto illogico che gli Stati contraenti, i quali, adottando la nuova lett. e bis del Protocollo aggiuntivo, hanno dichiarato di voler interpretare le esigenze di una domanda di assistenza amministrativa in modo da garantire uno scambio d'informazioni il più ampio possibile (lett. e bis cifra 3 del Protocollo aggiuntivo; cfr. anche Messaggio, pag. 5636), abbiano voluto poi stipulare un accordo contenente delle condizioni vincolanti specifiche, non contemplate né nella CDI CH-IT, né nel Protocollo aggiuntivo.

Ne consegue che i ricorrenti non possono dedurre alcunché dall'accordo amichevole CH-IT per opporsi all'ammissione della domanda raggruppata italiana, la quale - come esposto in precedenza - è conforme alla CDI CH-IT e al relativo Protocollo aggiuntivo.

E. 6

Posto quanto precede, occorre ancora verificare, nel caso concreto, se i ricorrenti rientrano nel modello di comportamento (lecitamente) descritto dall'autorità italiana nella propria domanda (cfr. DTF 143 II 136 consid. 6.4).

E. 6.1

In merito alla lettera inviata dalla banca agli insorgenti, il Tribunale amministrativo federale ha constatato in fatto (in modo vincolante per il Tribunale federale, cfr. art. 105 cpv. 1 LTF ; supra consid. 2) che questi ultimi hanno ricevuto la lettera inviata il 20 febbraio 2015 dalla banca ai propri clienti italiani (sentenza impugnata, pag. 51) e che non vi hanno dato seguito dimostrando la propria conformità fiscale. Come esposto in precedenza (supra consid. 4.3.2), la lettera in parola indicava che, qualora gli interessati non avessero fornito la prova di essere in regola con il fisco italiano, le loro relazioni finanziarie presso la banca sarebbero state sottoposte a restrizioni. Più nel dettaglio:

- i prelevamenti in contanti non sarebbero stati più possibili;
- i bonifici e i trasferimenti di titoli (ad eccezione delle transazioni di ordinaria amministrazione) sarebbero stati consentiti unicamente verso la Svizzera e verso i paesi UE-28 e solamente a favore di relazioni nominative intestate allo stesso beneficiario economico della relazione di partenza.

Per quanto concerne la domanda di assistenza amministrativa qui in esame, essa riguardava i contribuenti italiani che avevano ricevuto una lettera della banca "

in cui [era] stata annunciata la chiusura forzata del conto/conti bancari ", qualora essi non avessero fornito la prova dell'adempimento dei loro obblighi fiscali (cfr. supra lett. A.b).

E. 6.2

Secondo quanto constatato in fatto dal Tribunale amministrativo federale, il tenore della lettera inviata ai ricorrenti (minaccia di restrizioni all'utilizzo del conto) non corrisponde dunque esattamente a quanto esposto nella domanda di assistenza amministrativa presentata dall'autorità italiana (minaccia di chiusura forzata del conto). Contrariamente a quanto sostenuto dagli insorgenti, questo elemento non porta tuttavia a escluderli dal modello di comportamento descritto dall'autorità italiana nella propria domanda. Infatti, alla base

dell'esigenza relativa alla ricezione di una lettera della banca contenente la minaccia della chiusura del conto, vi era il proposito di identificare i clienti il cui comportamento destava sufficienti sospetti di una violazione dei propri obblighi fiscali. Il modello di comportamento descritto nella domanda raggruppata serviva appunto a limitare la stessa ai clienti che non erano in regola con il fisco italiano, in quanti questi ultimi erano posti davanti al dilemma consistente nello scegliere se (i) dichiarare i propri averi all'autorità italiana, oppure (ii) chiudere il conto. In tale ottica, come ritenuto dal Tribunale amministrativo federale, il cui giudizio può - anche su questo punto - essere seguito (cfr. sentenza impugnata, pag. 47), le restrizioni al conto detenuto dai ricorrenti preannunciate nella lettera da loro ricevuta erano di una tale gravità che nessun cliente le avrebbe tollerate, se non per motivi di evasione fiscale. Tali restrizioni erano così significative (divieto di prelevamento in contanti, forte limitazione a bonifici e trasferimenti di titoli), da rendere la continuazione della relazione finanziaria praticamente inutile per il cliente non in regola con il fisco. Come osservato a ragion veduta dall'autorità precedente, la minaccia di simili restrizioni era dunque assimilabile alla minaccia di chiusura forzata del conto, in quanto le due misure avevano in concreto lo stesso effetto dissuasivo. Del resto, gli insorgenti hanno invero preferito chiudere il conto piuttosto che subire le restrizioni in parola (cfr. sentenza impugnata, pag. 51 seg.). A ciò si aggiunge che, secondo il Protocollo aggiuntivo, il riferimento a informazioni verosimilmente rilevanti ha lo scopo di "

garantire uno scambio di informazioni in ambito fiscale il più ampio possibile " (lett. e bis cifra 3 del Protocollo aggiuntivo), ciò che si oppone all'adozione di un approccio eccessivamente formalista alla questione come quello sostenuto dai ricorrenti.

E. 6.3

Ne consegue che, come correttamente ritenuto dal Tribunale amministrativo federale, il comportamento adottato dai ricorrenti rientrava nel modello descritto nella domanda di assistenza amministrativa italiana. Pertanto, le critiche formulate in proposito dagli insorgenti vanno respinte.

E. 7

I ricorrenti lamentano una violazione dell'art. 7 lett. c LAAF relativo al principio della buona fede. A mente degli interessati, "

nessuna prova è infatti stata fornita da parte dell'AFC, e indirettamente dall'Agenzia delle Entrate, quanto alla mancata violazione del principio della buona fede nell'allestire la richiesta [di] assistenza amministrativa " (ricorso, pag. 26). Secondo gli insorgenti, l'autorità italiana non ha indicato in che modo è entrata in possesso della lettera del 3 febbraio 2014 allegata alla propria domanda raggruppata, la quale sarebbe inoltre "

null'altro che un falso materiale " (ricorso, pag. 27). Vi sarebbero quindi "

fondati dubbi sul rispetto della buona fede da parte dell'autorità richiedente nel reperire e poi utilizzare lo scritto del 3 febbraio 2014 " (ricorso, pag. 28).

E. 7.1

Giusta l'art. 7 lett. c LAAF, non si entra nel merito della domanda se essa viola il principio della buona fede, in particolare se si fonda su informazioni ottenute mediante reati secondo il diritto svizzero. Questa norma rinvia al principio della buona fede sancito in ambito internazionale dagli art. 26 e 31 CV (cfr. DTF 143 II 202 consid. 8.3; Messaggio del 6 luglio 2011 a sostegno di una legge sull'assistenza amministrativa fiscale, FF 2011 5587,

pag. 5602). Tale principio si applica allo scambio d'informazioni operato in base alle convenzioni di doppia imposizione, in quanto principio d'interpretazione e di esecuzione dei trattati (DTF 143 II 202 consid. 8.3; 142 II 161 consid. 2.1.3).

Nell'ambito dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, il principio della buona fede implica che lo Stato richiesto si può fidare delle indicazioni fornitegli dallo Stato richiedente (principio dell'affidamento; "

principe de la confiance "; "

Vertrauensprinzip "; DTF 146 II 150 consid. 7.1; sentenza 2C_141/2018 del 24 luglio 2020 consid. 6.1). La buona fede di quest'ultimo è quindi presunta; tale presunzione può essere rovesciata solo in caso di seri dubbi quanto al rispetto dei principi del diritto internazionale, sulla base di fatti concreti e comprovati (cfr. DTF 146 II 150 consid. 7.1; 144 II 206 consid. 4.4; sentenza 2C_537/2019 del 13 luglio 2020 consid. 3.7, non pubblicato in DTF 147 II 13).

E. 7.2

Nel caso di specie, contrariamente a quanto sembrano insinuare i ricorrenti, sulla base dei fatti constatati dal Tribunale amministrativo federale - i quali vincolano il Tribunale federale (art. 105 cpv. 1 LTF) - non vi è alcun indizio del fatto che la richiesta di assistenza amministrativa sarebbe stata fondata su atti illeciti. Il semplice fatto che la lettera datata 3 febbraio 2014 allegata alla domanda dell'autorità italiana non sia in concreto stata spedita ai clienti della banca, e che ne sia invece poi stata inviata una - dal contenuto quasi identico - il 20 febbraio 2015, non prova nulla quanto alla provenienza illecita di tale lettera. La forte somiglianza tra questi due documenti (cfr. supra lett. A.g) esclude del resto che la lettera del 3 febbraio 2014 sia (come sembrano nuovamente insinuare gli insorgenti) un falso creato a bella posta dall'autorità italiana a sostegno della domanda raggruppata. Ritenendo poi che l'AFC e l'autorità richiedente avrebbero dovuto fornire la prova della "

mancata violazione del principio della buona fede nell'allestire la richiesta [di] assistenza amministrativa ", i ricorrenti fraintendono il senso del principio della buona fede, in quanto quest'ultima è presunta e, salvo nel caso - qui non pertinente - in cui tale presunzione va rovesciata, non occorre quindi provarne l'esistenza.

La censura di violazione del principio della buona fede è pertanto infondata e va scartata.

E. 8

Infine, gli insorgenti invocano una violazione del principio della sussidiarietà, secondo il quale lo Stato richiedente deve sfruttare tutte le fonti d'informazione abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di rivolgersi allo Stato richiesto (lett. e bis cifra 1 del Protocollo aggiuntivo; art. 3 cpv. 1 lett. k OAAF; cfr. sentenza 2C_653/2018 del 26 luglio 2019 consid. 9.1, non pubblicato in DTF 146 II 150). A mente degli interessati, la dichiarazione fatta in proposito dall'autorità italiana nella propria richiesta non sarebbe sufficiente.

Secondo i fatti constatati nel giudizio impugnato, l'autorità richiedente ha confermato che " sono stati esauriti tutti i mezzi interni di indagine, fatta eccezione per quelli che avrebbero dato luogo a difficoltà sproporzionate ". Conformemente alla costante giurisprudenza del Tribunale federale, in assenza di elementi concreti che vi si oppongono, non vi è ragione di rimettere in discussione le spiegazioni fornite dall'autorità italiana su questo punto (cfr.

DTF 143 II 628 consid. 4.4; sentenza 2C_904/2015 dell'8 dicembre 2016 consid. 7.2). I ricorrenti non espongono del resto con chiarezza perché si dovrebbe ritenere il contrario. La censura è respinta.

E. 9

Per quanto precede, nella misura della sua ammissibilità, il ricorso è infondato e va respinto.

Le spese giudiziarie seguono la soccombenza e sono poste a carico dei ricorrenti, in solido (art. 66 cpv. 1 e 5 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.