

## **BGer 2C\_948/2022 vom 7. Dezember 2022**

Bundesgericht, 2022-12-07, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_948\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_948_2022)

FR: TF 2C\_948/2022 du 7 décembre 2022

IT: TF 2C\_948/2022 del 7 dicembre 2022

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Il 23 novembre 2018, l'Agenzia delle entrate - Ufficio cooperazione internazionale italiano, autorità fiscale competente in materia (di seguito: l'autorità richiedente o l'autorità italiana), ha presentato una domanda raggruppata di assistenza amministrativa in materia fiscale all'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: l'AFC o l'autorità richiesta).

In tale domanda, l'autorità richiedente ha esposto che, nell'ambito di un programma di "collaborazione volontaria" lanciato con lo scopo di mettere in regola la situazione fiscale dei contribuenti italiani che vi partecipavano, circa 7'000 contribuenti italiani avevano chiesto di "regolarizzare le infedeltà ed omissioni dichiarative commesse in relazione alla detenzione di attività finanziarie (inclusi conti bancari) presso l'istituto di credito elvetico B.\_\_\_\_\_". L'autorità italiana ha inoltre affermato di essere in possesso di una copia di una lettera inviata dalla B.\_\_\_\_\_ SA (cui è subentrata nel 2016 la C.\_\_\_\_\_ AG; di seguito: la B.\_\_\_\_\_/C.\_\_\_\_\_ o la banca) ai propri clienti italiani il 3 febbraio 2014, nella quale la banca chiedeva a questi ultimi se fossero in regola ("compliant") nei confronti del fisco italiano e li informava che, qualora non avessero fornito la prova di tale "compliance" fiscale, le loro relazioni finanziarie presso la banca sarebbero state sottoposte a restrizioni. Secondo l'autorità richiedente, alla luce di questi elementi, vi era un sospetto di evasione fiscale nei confronti di numerosi contribuenti italiani clienti della banca.

#### **E. 1.2**

Basandosi su quanto precede, l'autorità richiedente ha precisato che la propria richiesta riguardava "i contribuenti italiani [cosiddetti] 'recalcitranti', cioè i contribuenti italiani i cui nomi sono sconosciuti e che sono identificabili attraverso i seguenti criteri nel periodo dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016:

- a. è stato titolare di uno o più conti presso [la banca];
- b. il titolare del conto ha o ha avuto un indirizzo di domicilio o di residenza in Italia (sulla base della documentazione in possesso [della banca]);
- c. il titolare dell'attività finanziaria ha ricevuto una lettera [della banca] 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;
- d. nonostante tale lettera, il titolare del conto non ha fornito [alla banca] prove sufficienti del rispetto degli obblighi fiscali".

In considerazione degli elementi a sua disposizione, l'autorità italiana ha dunque richiesto all'AFC:

--..] tutte le informazioni in possesso [della banca] in merito ai conti detenuti presso l'istituto di credito, nel corso del periodo tra il 23 febbraio 2015 ed il 31 dicembre 2016, da soggetti residenti in Italia [cosiddetti] 'titolari recalcitranti di attività finanziarie' (recalcitrant account holders), in particolare [...]:

- a. informazioni anagrafiche dei 'recalcitrant account holders' (cognome, nome, data di nascita e ultimo indirizzo noto risultante dalla documentazione bancaria);
- b. numero identificativo del conto o dei conti detenuti presso [la banca];
- c. saldo al 28 febbraio 2015 e 31 dicembre 2016 di tutti i conti detenuti dai 'recalcitrant account holders' [...]"

### **E. 1.3**

Il 29 marzo 2019, l'AFC ha esortato la B.\_\_\_\_\_/C.\_\_\_\_\_ a identificare tutte le persone interessate dalla domanda di assistenza amministrativa italiana sulla base dei criteri di ricerca suesposti, precisando che la richiesta riguardava unicamente i clienti che erano a conoscenza della summenzionata lettera della banca e che non avevano comprovato la loro conformità fiscale né prima né dopo averla ricevuta. Dopo aver domandato alcuni chiarimenti, la banca ha trasmesso all'AFC le informazioni richieste da quest'ultima.

### **E. 1.4**

Con decisione finale del 27 aprile 2020, l'AFC ha accolto la domanda raggruppata di assistenza amministrativa in materia fiscale formulata dall'autorità richiedente il 23 novembre 2018 relativamente a A.\_\_\_\_\_, il quale nel periodo oggetto della domanda era titolare di un conto presso la B.\_\_\_\_\_/C.\_\_\_\_\_.

Il 25 maggio 2020, l'interessato ha ricorso al Tribunale amministrativo federale, opponendosi all'esecuzione della domanda in questione. Con sentenza del 10 novembre 2022, tale autorità ha respinto il ricorso.

### **E. 1.5**

Il 21 novembre 2022, A.\_\_\_\_\_ ha inoltrato dinanzi al Tribunale federale un ricorso con cui domanda, in via preliminare, il riconoscimento dell'effetto sospensivo, come previsto anche dall'art. 103 cpv. 2 lett. d LTF, e la concessione di un termine suppletorio di 60 giorni ai sensi dell' art. 43 LTF , per completare l'impugnativa. Nel merito, protestate tasse e indennità, chiede inoltre: in via principale, che la sentenza impugnata sia annullata e l'incanto rinviato all'istanza inferiore, affinché annullata sia pure la decisione finale del 27 aprile 2020 dell'AFC; in via subordinata, che qualora il ricorso sia dichiarato inammissibile o non sia accolto, l'AFC sia intimata ad esigere da parte delle autorità roganti italiane il rispetto del principio di specialità di cui all'art. 27 cpv. 2 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 su reddito e patrimonio (CDI CH-I; RS 0.672.945.41).

Non è stato ordinato alcun atto istruttorio.

### **E. 2**

Alla luce della "straordinarietà della fattispecie, di particolare complessità in punto al diritto", l'insorgente chiede in via preliminare la concessione di un termine suppletorio di 60 giorni ai sensi dell' art. 43 LTF per completare la sua impugnativa.

Contrariamente a quanto potrebbe fare supporre la versione del testo di legge in italiano, che non fa espresso riferimento all'ambito "penale", l'assegnazione di un termine giusta l' art. 43 LTF è tuttavia riservata ai casi di assistenza giudiziaria internazionale in materia penale ( art. 43 LTF nella versione in francese, "en matière d'entraide pénale internationale"; art. 43 BGG nella versione in tedesco, "auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen") ( DTF 139 II 404 consid. 5; sentenza 2C\_402/2021 del 10 novembre 2021 consid. 1.2; sentenza 9C\_653/2020 del 3 settembre 2021 consid. 1).

In tutti gli ambiti che non rientrano sotto l' art. 43 LTF , una completazione della motivazione - non però delle conclusioni - è infatti possibile solo nel quadro di un'eventuale replica, quando ciò risulta necessario a causa delle osservazioni contenute nella risposta ( DTF 135 I 19 consid. 2.2; 134 IV 156 consid. 1.7; 132 I 42 consid. 3.3.4; sentenze 2C\_402/2021 del 10 novembre 2021 consid. 1.2; 2C\_66/2013 del 7 maggio 2013 consid. 1.2). La richiesta della concessione di un termine suppletorio di 60 giorni a sensi dell' art. 43 LTF per completare l'impugnativa dev'essere quindi respinta.

### **E. 3**

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 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). Spetta al 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).

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 del 4 febbraio 2022 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 (cfr., 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 dal 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 (sentenze 2C\_838/2022 del 25 ottobre 2022 consid. 2; 2C\_433/2022 del 1° giugno 2022 consid. 4; 2C\_77/2022 del 4 febbraio 2022 consid. 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 (sentenze 2C\_77/2022 del 4 febbraio 2022 consid. 2; 2C\_936/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 5), può far apparire il caso come particolarmente importante. 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\_838/2022 del 25 ottobre 2022 consid. 2; 2C\_433/2022 del 1° giugno 2022 consid. 4; 2C\_936/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 5).

#### **E. 4**

L'insorgente sostiene che la causa concerne una questione di diritto di importanza fondamentale ( art. 84a LTF ) sotto quattro punti di vista.

##### **E. 4.1**

In primo luogo, si lamenta del fatto che la domanda raggruppata presentata il 23 novembre 2018 "poggi le sue basi legali sull'accordo amministrativo del 2 marzo 2017 tra le autorità competenti della Confederazione Svizzera e dell'Italia sullo scambio di informazioni attraverso richieste di gruppo", che è di natura amministrativa e non ha seguito "l'iter di approvazione secondo i rispettivi ordinamenti costituzionali". Ammettere la legittimità e quindi l'utilizzabilità del suddetto accordo, aggiunge, comporterebbe inevitabilmente la violazione degli art. 141 e 141a della Costituzione svizzera, che sanciscono un inviolabile diritto del popolo svizzero di esprimersi, mediante referendum facoltativo, finanche sui trattati internazionali".

In merito alla domanda raggruppata del 23 novembre 2018, che ha dato avvio anche alla presente causa (precedente consid. 1.1), il Tribunale federale si è tuttavia già pronunciato nella sentenza 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021, giungendo alla conclusione che la procedura poggiava su una base legale sufficiente, ovvero sull'art. 27 cpv. 2 CDI CH-I e sulla lett. ebis del Protocollo aggiuntivo (ivi, consid. 3.3). In tale contesto si è poi espresso pure sulla portata dell'accordo amministrativo del 27 febbraio / 2 marzo 2017, rilevando come lo stesso vada sempre interpretato conformemente alla CDI CH-I e non possa contraddirne lo spirito (ivi, consid. 5). La prima questione di diritto di importanza fondamentale prospettata dall'insorgente - mettendo in dubbio il fatto che l'accordo amichevole possa essere considerato una base legale sufficiente per la domanda di assistenza - non è quindi data.

##### **E. 4.2**

In secondo luogo, il ricorso denuncia una violazione dell'art. 10 dell'accordo concluso il 26 ottobre 2004 tra la Confederazione Svizzera e la Comunità europea che stabilisce misure equivalenti a quelle definite nella direttiva del Consiglio 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi (RU 2005 2571), poiché le istanze inferiori lo avrebbero ignorato, nonostante sia stato abrogato solo il 1° gennaio 2017, e concernesse lo scambio di informazioni tra autorità in materia fiscale.

Anche in relazione a questo aspetto, una questione di importanza fondamentale ai sensi dell' art. 84a LTF non è però dimostrata.

#### **E. 4.2.1**

In effetti, chiamato a sostanziare in cosa precisamente consista la questione di importanza fondamentale che giustificherebbe un'entrata in materia da parte del Tribunale federale ( art. 42 cpv. 2 LTF ; cfr. DTF 139 II 340 consid. 4), il ricorrente non si confronta né con il giudizio impugnato, né con le specifiche norme inerenti all'ambito dell'assistenza amministrativa su cui lo stesso si basa (art. 27 CDI CH-I e suo Protocollo aggiuntivo), limitandosi apoditticamente a sostenere l'applicabilità di un altro ordinamento, ciò che non basta (cfr. sentenza 2C\_802/2022 dell'11 ottobre 2022 consid. 2.5).

#### **E. 4.2.2**

Nella misura in cui l'insorgente rimprovera all'istanza inferiore di non avere applicato un testo legale in vigore nel periodo al quale mira la domanda di assistenza (che si estende qui tra il 23 febbraio 2015 e il 31 dicembre 2016; precedente consid. 1.2), va d'altra parte rilevato che una questione di diritto di importanza fondamentale non è data. In effetti, il Tribunale federale si è già espresso anche su questo aspetto, spiegando che determinante per l'applicazione delle norme che regolano l'assistenza amministrativa, che sono di natura procedurale, è il momento della formulazione della domanda di assistenza (presentata in casu il 23 novembre 2018, a quasi due anni dall'abrogazione della norma cui il ricorrente si richiama), non il periodo oggetto della richiesta ( DTF 146 II 150 consid. 5.4; 143 II 628 consid. 4.3; sentenza 2C\_540/2021 del 6 luglio 2022 consid. 6.1).

#### **E. 4.3**

In terzo luogo, l'insorgente lamenta una lesione dell'art. 27 CDI CH-I e, in questo contesto, anche del principio della proporzionalità, poiché ritiene in sostanza che la domanda raggruppata del 23 novembre 2018 configuri una "fishing expedition".

Di nuovo, la questione di diritto di importanza fondamentale non è però data, perché nella sentenza 2C\_73/2021 il Tribunale federale si è già espresso anche su tale aspetto, giungendo alla conclusione che la domanda raggruppata presentata il 23 novembre 2018 dall'Agenzia italiana delle entrate rispettava tutte e tre le condizioni previste dalla giurisprudenza per escludere una simile eventualità (ivi, consid. 4).

#### **E. 4.4**

In quarto e ultimo luogo, il ricorso denuncia "una violazione e falsa applicazione del principio della buona fede ex art. 2 cpv. 2 del codice civile svizzero", perché considera che, nel suo caso, partire dal presupposto che le comunicazioni della banca fossero regolarmente consultate, nonostante fossero trattenute presso la stessa a disposizione del cliente (cosiddetto "fermo banca"), non era affatto lecito.

Già perché l'aspetto sollevato non concerne l'applicazione di norme specifiche in ambito di assistenza amministrativa in materia fiscale, bensì i principi di diritto civile che regolano la notifica di documenti bancari, una questione di diritto di importanza fondamentale giusta l' art. 84a LTF non è però data nemmeno qui (sentenze 2C\_872/2022 dell'8 novembre 2022 consid. 4.2.1; 2C\_964/2021 del 14 dicembre 2021 consid. 4; 2C\_936/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 4.2).

#### **E. 4.5**

Ritenuto come, presentando le quattro questioni di cui sopra, l'insorgente fa rinvio anche al concetto di caso "particolarmente importante" va infine rilevato che rispettati non sono neppure gli estremi per entrare in materia giusta l'art. 84a in relazione con l' art. 84 cpv. 2

LTF .

Riguardo al rispetto delle condizioni previste dall' art. 84 cpv. 2 LTF , che richiede l'esistenza di lesioni gravi (cfr. precedente consid. 3), l'impugnativa non contiene infatti nessuna motivazione specifica; in particolare, neanche in relazione alla denuncia della violazione del principio della buona fede ( art. 42 cpv. 2 LTF ; sentenza 2C\_964/2021 del 14 dicembre 2021 consid. 4.2). Una simile lesione non è neppure manifesta (sentenza 2C\_77/2022 del 4 febbraio 2022 consid. 2).

### **E. 5.1**

Per quanto precede, l'entrata in materia sulla base degli art. 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 art. 107 cpv. 3 e 109 cpv. 1 LTF. Quanto alla via del ricorso sussidiario in materia costituzionale, dal momento che la sentenza impugnata emana dal Tribunale amministrativo federale, essa non entra in considerazione (art. 113 e contrario LTF).

### **E. 5.2**

Preso atto dell'inammissibilità del ricorso ordinario in materia di diritto pubblico, il Tribunale federale non può però nemmeno entrare in materia sulla conclusione subordinata (cfr. precedente consid. 1.5), volta a intimare all'AFC di esigere da parte delle autorità roganti italiane il rispetto del principio di specialità di cui all'art. 27 cpv. 2 CDI CH-I, poiché la stessa concerne il merito. Un richiamo al disposto citato rispettivamente al principio da esso sancito è ad ogni modo già contenuto anche nel considerando 6.2 e nel p.to 2 del dispositivo del giudizio del Tribunale amministrativo federale.

### **E. 5.3**

Dato l'esito del litigio, la domanda di effetto sospensivo - con cui l'impugnativa si limita del resto a chiedere quanto previsto dall'art. 103 cpv. 2 lett. d LTF - è priva di oggetto (cfr. precedente consid. 1.5; sentenze 2C\_550/2022 del 14 luglio 2022 consid. 3; 2C\_903/2021 del 24 novembre 2021 consid. 6).

### **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.