

# **BVGer A-1650/2021 vom 29. Februar 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-02-29, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1650\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1650_2021)

FR: TAF A-1650/2021 du 29 février 2024

IT: TAF A-1650/2021 del 29 febbraio 2024

## **Regeste**

Assistenza amministrativa

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Giusta l'art. 31 della legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF, RS 173.32) il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 della legge federale del 20 dicembre 1968 (PA, RS 172.021). In particolare, le decisioni pronunciate dall'AFC nell'ambito dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale ai sensi delle convenzioni di doppia imposizione - in casu la CDI CH-KR - possono essere impugnate dinanzi al Tribunale statuente (cfr. art. 33 lett. d LTAF; art. 19 cpv. 1 e 5 della legge federale del 28 settembre 2012 sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale [LAAF, RS 651.1]). Per quanto concerne il diritto interno, l'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale è retta dalla LAAF, in vigore dal 1° febbraio 2013 (RU 2013 231). Sono fatte salve le disposizioni derogatorie della convenzione applicabile nel singolo caso (cfr. art. 1 cpv. 2 LAAF), in concreto della CDI CH-KR. Presentata il 20 luglio 2020, la domanda di assistenza coreana qui litigiosa rientra nel campo di applicazione di detta legge (cfr. art. 24 LAAF a contrario). Per il rimanente, la procedura di ricorso è retta dalle disposizioni generali della procedura federale, su riserva di disposizioni specifiche della LAAF (cfr. art. 19 cpv. 5 LAAF; art. 37 LTAF).

### **E. 1.2**

Il ricorso è stato interposto nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (cfr. art. 50 cpv. 1 PA e art. 52 PA). Pacifica è la legittimazione ricorsuale dei ricorrenti (cfr. art. 48 PA; art. 19 cpv. 2 LAAF). Il ricorso è ricevibile in ordine e va pertanto esaminato nel merito.

### **E. 1.3**

Il ricorso ha effetto sospensivo ex lege (cfr. art. 19 cpv. 3 LAAF). L'eventuale trasmissione di informazioni da parte dell'autorità inferiore non può intervenire che alla crescita in giudicato della decisione di rigetto del ricorso (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.3 con rinvii).

### **E. 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., Prozessieren vor

dem Bundesverwaltungsgericht, 3a ed. 2022, n. 2.149).

## **E. 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, 3a 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, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 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.).

## **E. 3**

Nel caso in disamina, i ricorrenti censurano più violazioni del loro diritto di essere sentiti. Ora, tali censure di natura formale vanno qui esaminate prioritariamente dal Tribunale statuyente, considerato come la violazione del diritto di essere sentito può, di principio, comportare l'annullamento della decisione impugnata, indipendentemente dalle possibilità di successo del ricorso nel merito (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2; DTAF 2009/36 consid. 7).

### **E. 3.1.1**

Innanzitutto, i ricorrenti censurano la violazione del loro diritto di essere sentiti, poiché la decisione impugnata sarebbe sprovvista dell'appropriata motivazione, in quanto l'autorità inferiore non si sarebbe minimamente confrontata con le argomentazioni e i mezzi di prova da loro offerti. La decisione impugnata andrebbe pertanto annullata già per tale motivo (cfr. ricorso 12 aprile 2021 punti n. 12-14). Nemmeno nella sua risposta 3 giugno 2021 e nella sua duplica 16 settembre 2021, l'autorità inferiore avrebbe sanato tale vizio, quest'ultima non essendo concretamente entrata nel merito delle argomentazioni sollevate dai ricorrenti (cfr. replica 16 agosto 2021, punti n. 9-10; scritto 22 ottobre 2021, pagg. 1-2).

#### **E. 3.1.2.1**

Il diritto di essere sentito, sancito a livello costituzionale dall'art. 29 cpv. 2 della Costituzione federale del 18 aprile 1999 della Confederazione Svizzera (Cost., RS 101) e a livello procedurale dall'art. 35 PA, implica in particolare il dovere per l'autorità di motivare in maniera chiara la sua decisione, ovvero in modo che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che

l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo (cfr. DTF 142 II 49 consid. 9.2; 134 I 83 consid. 4.1; 133 III 439 consid. 3.3). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 143 III 65 consid. 5.2; 142 IV 249 consid. 1.3.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.1; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.1).

#### **E. 3.1.2.2**

Il diritto di far amministrare le prove costituisce anch'esso un aspetto del diritto di essere sentito. Esso presuppone che il fatto da provare sia rilevante, che il mezzo probatorio proposto sia necessario per constatarlo e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti. Conformemente all'art. 33 cpv. 1 PA, l'autorità ammette dunque i mezzi di prova offerti dalla parte se risultano idonei a chiarire i fatti. Questa garanzia costituzionale permette all'autorità di porre un termine all'istruzione, allorché le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione e che essa, 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. L'autorità può dunque rinunciare all'amministrazione di certe prove proposte senza violare il diritto di essere sentito delle parti (cfr. DTF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.2; A-2845/2020 del 19 luglio 2021 consid. 2.3 con rinvii; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.2).

#### **E. 3.1.2.3**

Nell'ambito dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, l'informazione delle persone legittimate a ricorrere prevista dalla LAAF (cfr. art. 14 LAAF) nonché il diritto di partecipazione ed esame degli atti (cfr. art. 15 LAAF) concretizzano il diritto di essere sentito (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.3).

#### **E. 3.1.2.4**

A titolo eccezionale, la violazione del diritto di essere sentito può essere sanata nella procedura di ricorso, se i motivi determinanti sono stati adottati in risposta dall'autorità, se il ricorrente ha potuto commentarli in un successivo memoriale e, soprattutto, se il potere d'esame della giurisdizione competente non è più ristretto di quello dell'istanza inferiore (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2). Tale riparazione deve tuttavia rimanere l'eccezione ed è ammissibile, di principio, solo nel caso di una violazione non particolarmente grave dei diritti procedurali della parte lesa. Ciò sancito, una tale riparazione può altresì giustificarsi, anche in presenza di una violazione grave, qualora l'annullamento della decisione impugnata e il rinvio della causa all'autorità inferiore costituiscano una mera formalità e conducano ad un inutile prolungamento della procedura incompatibile con l'interesse delle parti ad una risoluzione celere della vertenza (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 138 I 97 consid. 4.1.6.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.4; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.3).

#### **E. 3.1.3**

In concreto, da un esame della decisione impugnata, lo scrivente Tribunale constata che l'autorità inferiore ha puntualmente preso posizione sulle censure sollevate dai ricorrenti nelle loro prese di posizione, sicché non è ravvisabile alcuna violazione del loro diritto di essere sentiti (cfr. decisione impugnata, consid. 8). La motivazione della predetta decisione risulta infatti sufficiente affinché essi potessero comprenderla ed impugnarla con piena cognizione di causa (cfr. consid. 3.1.2.1 del presente giudizio), ciò che peraltro hanno fatto dinanzi allo scrivente Tribunale con ricorso 12 aprile 2021, con replica 16 agosto 2021 e con scritto 22 ottobre 2021. In tale contesto, non è neppure ravvisabile una violazione del loro diritto di essere sentiti in rapporto ai mezzi di prova richiesti dai ricorrenti e non assunti dall'autorità inferiore, quest'ultima non essendo tenuta ad assumere ogni prova proposta, rispettivamente potendo rinunciare, mediante apprezzamento anticipato delle prove, all'amministrazione delle prove non idonee a chiarire i fatti, senza violare il diritto di essere sentito delle parti (cfr. consid. 3.1.2.2 del presente giudizio). Nella misura in cui, contrariamente a quanto ritenuto dai ricorrenti, l'autorità inferiore si è nuovamente pronunciata al riguardo anche in questa sede con risposta 3 giugno 2021 e duplice 16 settembre 2021, ogni eventuale violazione del loro diritto di essere sentiti - che, come detto, non è qui ravvisabile - va in ogni caso considerata come sanata dinanzi al Tribunale statuyente, che avrà modo di esaminare in dettaglio le loro censure nell'ambito del presente giudizio (cfr. consid. 3.1.2.4 del presente giudizio).

### **E. 3.2.1**

I ricorrenti ritengono poi la domanda di assistenza amministrativa coreana del 20 luglio 2020 riguardante tre soggetti giuridici e fiscali distinti come non conforme agli standard internazionali e lesiva degli interessi legittimi delle persone interessate. Vi sarebbe infatti una violazione del diritto di essere sentita della società ricorrente 1, in quanto tale società sarebbe impossibilitata a prendere concretamente posizione circa i sospetti di « tax fraud » che, secondo il contenuto della domanda, sembrerebbero imputabili a terze persone. In secondo luogo, si troverebbero lesi pure gli interessi dei ricorrenti 2 e 3, siccome la documentazione bancaria strettamente confidenziale e privata riguardante i loro conti bancari sarebbe stata diffusa in modo incondizionato al datore di lavoro e al collega (ovvero il ricorrente 2, rispettivamente il ricorrente 3), causando loro inevitabilmente una violazione della sfera priva ex art. 13 Cost., del segreto bancario e della personalità. A loro avviso, l'autorità inferiore avrebbe dovuto aprire per ogni ricorrente una procedura distinta di assistenza amministrativa e dare loro accesso solo ai dati che li concernono personalmente. Essendo pacifico già dal contenuto della domanda che la documentazione avrebbe riguardato dei conti bancari detenuti da più persone, l'autorità inferiore avrebbe potuto richiedere al NTS di riformulare la propria domanda, suddividendola in tre domande separate e distinte (cfr. ricorso 12 aprile 2021, punti n. 15-20; cfr. replica 16 agosto 2021, punti n. 11-16). A loro avviso, la casistica richiamata dall'autorità inferiore riguardante le cosiddette « domande raggruppate », contenenti una descrizione dettagliata del gruppo sulla base di uno specifico modello di comportamento, non sarebbe applicabile alla presente fattispecie. Circa l'applicabilità dell'art. 25 CDI CH-KR in relazione alla sfera privata e al segreto bancario, essi rilevano che in applicazione del principio della specialità le tutele da esso garantite riguarderebbero unicamente i documenti trasmessi all'autorità fiscale estera, ma non le informazioni e la documentazione inoltrate a terze persone. La persona toccata dalla documentazione raccolta dall'AFC non godrebbe quindi di alcuna protezione nei confronti delle altre parti coinvolte, le quali vengono a conoscenza dei suoi dati sensibili (in concreto, dati delle relazioni bancarie con tutti i relativi movimenti; cfr. replica 16 agosto

2021, punti n. 13-14; scritto 22 ottobre 2021, pagg. 3-4). A mente dei ricorrenti, nel loro caso, andrebbe applicata la giurisprudenza del Tribunale statuyente in materia di disgiunzione di procedimenti e la trasmissione di informazioni riguardanti terzi, in presenza di diversi detentori di informazioni, considerati come entità diverse tra loro (segnatamente sentenza del TAF A-5374/2018 del 25 agosto 2021 consid. 1.5.2-1.5.3). Secondo loro, la disgiunzione dovrebbe infatti avvenire pure in caso di più soggetti interessati da un'unica domanda di assistenza amministrativa (cfr. scritto 22 ottobre 2021, pag. 4).

### **E. 3.2.2**

A tal proposito, lo scrivente Tribunale rileva preliminarmente quanto segue. Giusta l'art. 3 lett. a LAAF per « persona interessata » da una richiesta di assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale si intende la persona sulla quale vengono richieste informazioni nella domanda di assistenza amministrativa. Il Tribunale federale ha precisato che si tratta di un concetto di natura formale: le persone sono da considerare interessate nella misura in cui le autorità dello Stato estero le hanno identificate nella domanda di assistenza e richiesto informazioni o documenti che li riguardano (cfr. DTF 141 II 436 consid. 3.3; Charlotte Schoder, StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG], 2014, n. 23 ad art. 3 LAAF). La questione se la persona interessata vada considerata tale anche dal profilo materiale deve essere chiarita nella singola fattispecie, considerato che, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il fattore decisivo è quello della possibile rilevanza dell'informazione per lo Stato richiedente (cfr. DTF 141 II 436, pubblicata anche in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 84 [2015/2016] pag. 559 segg.; sentenze del TAF A-5179/2020 e A-5183/2020 entrambe del 16 maggio 2022 consid. 6.2.1).

### **E. 3.2.3**

Ciò premesso, nel caso della domanda di assistenza amministrativa coreana del 20 giugno 2020 qui in esame, l'autorità richiedente coreana ha esplicitamente indicato quali persone interessate da una verifica fiscale in Corea la società ricorrente 1 (« corporate tax investigation ») nonché i ricorrenti 2 e 3 (« income tax investigation »), quali persone legate alla società ricorrente 1, in qualità di suo « CEO », rispettivamente di suo « Research Center Director » (cfr. atto n. 1 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore su chiave USB [di seguito: inc. AFC]; parimenti, fatti sub. lett. A.b). Dalla fattispecie e dai motivi indicati dal NTS risulta poi che lo scopo della verifica fiscale è quello di stabilire se i ricorrenti abbiano o meno omesso di dichiarare i propri redditi, rispettivamente i propri conti esteri, alle competenti autorità fiscali coreane. Nella domanda vengono espressamente indicati i numeri di conto svizzeri dei ricorrenti 2 e 3, nonché ulteriormente precisato il loro presunto legame con la società ricorrente 1: in Corea, la società ricorrente 1 è titolare di sette brevetti (antibiotici carbapenemi). Essa è sospettata di aver omesso di dichiarare i redditi derivanti dall'utilizzo di tali brevetti da parte di società terze (D.\_\_\_\_\_, Italia [di seguito: D.\_\_\_\_\_] , F.\_\_\_\_\_, Irlanda [di seguito: F.\_\_\_\_\_] e E.\_\_\_\_\_, Inghilterra [di seguito: E.\_\_\_\_\_] ), di proprietà dei ricorrenti 2 e 3, facendo depositare le « royalty » su conti bancari esteri individuali. A loro volta, i ricorrenti 2 e 3 - come detto, « CEO » e « Research Center Director » della società ricorrente 1 - sono sospettati di aver omesso di dichiarare i loro conti bancari esteri e i redditi ivi maturati. La fattispecie che l'NTS intende chiarire coinvolge dunque i tre ricorrenti. Più precisamente l'autorità richiedente coreana vuole verificare se tra gli interessati vi sia stata una relazione diretta di natura economica, segnatamente se sono state depositate delle « royalty » di spettanza della società ricorrente 1

su conti bancari esteri riconducibili ai ricorrenti 2 e 3, connessi a quest'ultima sia in qualità di suoi « CEO » e « Research Center Director », che in qualità di detentori delle società terze citate nella domanda di assistenza amministrativa coreana del 20 luglio 2020. Pertanto, considerato che tutti e tre i soggetti vengono menzionati nella predetta domanda e che le informazioni richieste sono verosimilmente rilevanti per le tre parti (cfr. consid. 5.2.2 del presente giudizio), i tre ricorrenti vanno considerati persone interessate dalla stessa domanda di assistenza ai sensi dell'art. 3 lett. a LAAF e ciò sia dal punto di vista formale che materiale. Detto in altri termini, nessuno di loro può essere considerato come un terzo non interessato dalla domanda in questione. La decisione dell'autorità inferiore di emanare un'unica decisione finale è pertanto conforme alla LAAF, oltre che al principio dell'economia di procedura, nonché al diritto di essere sentito delle tre parti interessate. In tale contesto, quand'anche l'autorità inferiore o l'NTS avessero suddiviso la domanda in oggetto in tre domande distinte, l'AFC avrebbe in ogni caso dovuto trasmettere l'integralità delle informazioni e della documentazione nelle tre procedure. Tale modo di procedere risulta inoltre imprescindibile a causa del principio di specialità (cfr. in proposito, consid. 4.4 del presente giudizio), secondo cui, se l'AFC avesse aperto tre procedimenti separati e limitato la trasmissione delle informazioni come richiesto dai ricorrenti, quanto comunicato nell'ambito di una procedura non avrebbe potuto essere utilizzato dalle autorità coreane nei confronti degli altri due potenziali soggetti, ciò che all'evidenza non poteva essere l'intenzione perseguita dall'autorità coreana, che ha espressamente chiesto la trasmissione delle medesime informazioni in relazione ai tre soggetti interessati. Anche per tale motivo il modo di procedere dell'autorità inferiore appare corretto e va confermato (cfr. sentenze del TAF A-5179/2020 e A-5183/2020 entrambe del 16 maggio 2022 consid. 6.2.4). Esso non è lesivo né della sfera privata ex art. 13 Cost. né del segreto bancario ed è conforme a quanto prescritto all'art. 25 CDI CH-KR. In tale contesto, tenuto conto di quanto precede, la giurisprudenza dello scrivente Tribunale citata dai ricorrenti (cfr. segnatamente sentenza del TAF A-5374/2018 del 25 agosto 2021 consid. 1.5.2-1.5.3) non trova qui applicazione. Nei casi paralleli A-5366/2018, A-5370/2018, A-5373/2018, A-5374/2018, A-5375/2018 e A-5376/2018 citati dai ricorrenti è stata ordinata la loro disgiunzione, a motivo che i detentori delle informazioni fossero entità diverse tra loro. Ora, nello specifico, tale problematica non sussiste, essendo qui interessato unico detentore delle informazioni. Come visto, nel caso dei ricorrenti sussiste una relazione tra gli stessi in rapporto ai flussi finanziari oggetto dell'inchiesta del NTS, sicché una disgiunzione delle cause non appare qui opportuna. La censura dei ricorrenti al riguardo e la loro richiesta di disgiunzione delle cause vanno pertanto qui respinte. In definitiva non è dunque ravvisabile alcuna violazione del loro diritto di essere sentiti.

#### **E. 4**

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la decisione finale del 12 marzo 2021 dell'autorità inferiore, con cui quest'ultima ha accolto la domanda del 20 luglio 2020 di assistenza amministrativa in materia fiscale inoltrata dall'autorità richiedente coreana, sulla base dell'art. 25 CDI CH-KR, per quanto concerne i qui ricorrenti. In tale contesto, per il Tribunale statuente si tratta essenzialmente di esaminare l'ammissibilità della predetta domanda, sia dal punto di vista formale che da quello materiale, alla luce delle puntuali censure sollevate dai ricorrenti. A tal fine, di seguito, il Tribunale richiamerà preliminarmente i principi applicabili alla presente fattispecie (cfr. consid. 4.1 segg. del presente giudizio).

#### **E. 4.1.1**

L'assistenza amministrativa con la Repubblica di Corea (di seguito: Corea) è retta dall'art. 25 CDI CH-KR, il quale corrisponde in ampia misura al testo dell'art. 26 del Modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE; di seguito: MC OCSE; cfr. Messaggio del 31 agosto 2011 concernente l'approvazione di un Protocollo che modifica la Convenzione tra la Svizzera e la Repubblica di Corea per evitare le doppie imposizioni, FF 2011 6531, 6539 [di seguito: Messaggio CDI CH-KR]; sentenze del TAF A-5216/2021 del 15 febbraio 2022 consid. 3.1; A-694/2021 dell'11 gennaio 2022 consid. 2.1).

#### **E. 4.1.2**

Le disposizioni dell'art. 25 CDI CH-KR sono ulteriormente precisate al n. 2 del Protocollo alla CDI CH-KR, entrato in vigore il 25 luglio 2012 (RU 2012 4069). Detta norma disciplina in particolare le esigenze formali a cui deve sottostare la domanda di informazioni (cfr. Messaggio CDI CH-KR, FF 2011 6531, 6541; sentenza del TAF A-694/2021 dell'11 gennaio 2022 consid. 2.2.2), sancendo alla lett. b che la competente autorità fiscale dello Stato richiedente debba fornire le seguenti informazioni alla competente autorità fiscale dello Stato richiesto: (i)il nome della persona o delle persone oggetto del controllo o dell'inchiesta e, se disponibile, qualsiasi altro elemento che faciliti l'identificazione di tali persone (indirizzo, data di nascita, stato civile o codice fiscale); (ii)il periodo oggetto della domanda; (iii)la descrizione delle informazioni ricercate, in particolare la forma in cui lo Stato richiedente desidera ricevere le informazioni dallo Stato richiesto; (iv)lo scopo fiscale per cui le informazioni sono state richieste; (v)il nome e, per quanto noto, l'indirizzo della persona per cui vi è motivo di ritenere che sia in possesso delle informazioni richieste. Il Protocollo precisa inoltre che queste esigenze (lett. i-v) non devono essere interpretate in modo da ostacolare uno scambio effettivo di informazioni (cfr. n. 2 lett. c del Protocollo). La clausola deve essere interpretata nel senso che le richieste di informazioni contengono tutti i requisiti necessari secondo lo standard internazionale (cfr. Messaggio CDI CH-KR, FF 2011 6531 5641). In merito alla lista d'indicazioni circa il contenuto di una domanda di assistenza che lo Stato richiedente è tenuto a fornire nel contesto delle CDI (cfr. art. 6 cpv. 2 LAAF applicabile a titolo sussidiario), la giurisprudenza del Tribunale federale considera che detta lista è concepita in modo tale che se lo Stato richiedente vi si conforma scrupolosamente, lo stesso è di principio reputato fornire le informazioni sufficienti a dimostrare la « rilevanza verosimile » della sua domanda (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.1.4; [tra le tante] sentenza del TAF A-5216/2021 del 15 febbraio 2022 consid. 3.2).

#### **E. 4.2.1**

Giusta l'art. 25 cpv. 1 CDI CH-KR, le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per l'esecuzione della presente Convenzione oppure per l'applicazione o l'esecuzione del diritto interno relativo alle imposte considerate dalla Convenzione nella misura in cui l'imposizione prevista non sia contraria alla Convenzione. Lo scambio di informazioni non è limitato dall'art. 1 CDI CH-KR (campo di applicazione personale; cfr. sentenza del TAF A-694/2021 dell'11 gennaio 2022 consid. 2.1.1).

#### **E. 4.2.2**

Le informazioni che possono essere rilevanti per l'applicazione o l'esecuzione del diritto nazionale sono quelle necessarie allo Stato richiedente per imporre correttamente una persona assoggettata alle imposte in tale Stato (cfr. DTF 143 II 185 consid. 3.3.1; 141 II 436 consid. 4.4.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-4218/2017 del 28 maggio 2018 consid. 2.3.1). Il riferimento alle 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 (cfr. n. 2 lett. c del Protocollo alla CDI CH-KR; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.2.2).

#### **E. 4.2.3**

Il requisito della rilevanza verosimile e il divieto di « fishing expedition » sono in linea con il principio della proporzionalità, che deve essere preso in considerazione come principio costituzionale dell'attività dello Stato (cfr. art. 5 cpv. 2 Cost.; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.2.3 con rinvii).

#### **E. 4.2.4**

Il requisito della rilevanza verosimile è adempiuto allorché, al momento della formulazione della domanda, esiste una ragionevole probabilità che le informazioni richieste abbiano un nesso con le circostanze illustrate e quindi si rilevino pertinenti al fine dell'inchiesta o del controllo nello Stato richiedente (cfr. DTF 143 II 185 consid. 3.3.2). Non importa se, una volta fornite, queste informazioni si rivelano irrilevanti per l'autorità richiedente (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.1.1). Di norma, solo lo Stato richiedente può stabilire in via definitiva se un'informazione è rilevante (cfr. DTF 143 II 185 consid. 3.3.2; 142 II 161 consid. 2.1.1 seg.; [tra le tante] sentenza del TAF A-4163/2019 del 22 aprile 2020 consid. 3.1.3). Il ruolo dello Stato richiesto si limita a verificare se le informazioni e i documenti richiesti dallo Stato richiedente sono in relazione con i fatti presentati nella domanda e se possono essere utilizzati nel procedimento estero. Lo Stato richiesto è infatti tenuto solo a effettuare un controllo di plausibilità (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.1.1; cfr. sentenze del TAF A-2454/2017 del 7 giugno 2018 consid. 2.1.1.1 con rinvii; A-4218/2017 del 28 maggio 2018 consid. 2.3.1). In questo contesto, lo Stato richiesto può rifiutarsi di fornire informazioni con la motivazione che le informazioni richieste non sono « verosimilmente rilevanti » solo se appare improbabile un collegamento tra le informazioni richieste e l'indagine condotta nello Stato richiedente, cosicché la richiesta sembra essere un pretesto per una fishing expedition (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.3; 143 II 185 consid. 3.3.2; 141 II 436 consid. 4.4.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-4017/2020 del 30 giugno 2021 consid. 3.5.2). In quest'ultimo senso, si applica l'art. 17 cpv. 2 LAAF, secondo cui le informazioni presumibilmente irrilevanti non possono essere trasmesse. L'AFC le rimuove o le rende irriconoscibili (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.2.4 con rinvii; A-694/2021 dell'11 gennaio 2022 consid. 2.1.2).

#### **E. 4.3.1**

Secondo il Protocollo alla CDI CH-KR, resta inteso che lo Stato richiedente domanda uno scambio di informazioni solo dopo aver esaurito le fonti abituali d'informazione previste nella sua procedura fiscale interna ordinaria (cfr. n. 2 lett. a del Protocollo alla CDI CH-KR; principio della sussidiarietà). In tale contesto, l'art. 6 cpv. 2 lett. g LAAF non trova

applicazione (cfr. art. 1 cpv. 2 LAAF; cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.3.1).

#### **E. 4.3.2**

L'espressione « fonti abituali d'informazione » non viene ulteriormente definita nella CDI CH-KR. Secondo l'interpretazione del Tribunale amministrativo federale della disposizione in questione, in base alle norme di diritto internazionale non è richiesto l'esaurimento di tutte le fonti possibili di informazione, bensì di quelle abituali. Una fonte d'informazione non può più essere considerata come « abituale » se comporta uno sforzo sproporzionato per lo Stato richiedente - rispetto a una domanda di assistenza amministrativa - o se le probabilità di successo sono considerate molto basse (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.3.2 con rinvii).

#### **E. 4.4**

Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale amministrativo federale, il principio della specialità esige che lo Stato richiedente utilizzi le informazioni ricevute dallo Stato richiesto unicamente nei confronti delle persone e dei comportamenti per i quali esso ha richiesto ed ottenuto dette informazioni (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.4 con rinvii). Le persone menzionate nei documenti sono quindi protette dal principio della specialità, il quale ha anche una dimensione personale (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.4; 146 I 172 consid. 7.1.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.4).

#### **E. 4.5.1**

Un elemento importante della cooperazione internazionale tra le autorità è il principio secondo il quale - salvo in caso di un evidente abuso di diritto o di legittimi dubbi circa l'esistenza di una situazione descritta all'art. 7 LAAF - non vi è in linea di principio alcun motivo di dubitare delle del ben fondato delle dichiarazioni e delle informazioni fornite dallo Stato richiedente (il cosiddetto principio della buona fede nel diritto internazionale; cfr. DTF 146 II 150 consid. 7.1; 143 II 224 consid. 6.3; 143 II 202 consid. 8.3; 142 II 161 consid. 2.1.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.5.1 con rinvii). L'intera procedura di assistenza amministrativa si fonda sul principio della buona fede, rispettivamente sul principio dell'affidamento. In virtù di tale principio, lo Stato richiesto è vincolato alla fattispecie e alle dichiarazioni presentate nella domanda di assistenza, nella misura in cui quest'ultime non possono essere immediatamente confutate (« sofort entkräftet ») in ragione di errori, lacune o contraddizioni manifeste (cfr. DTF 142 II 218 consid. 3.1; 139 II 404 consid. 9.5; 128 II 407 consid. 5.2.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.5.1 con rinvii). In tale contesto, non si può esigere dallo Stato richiedente che, oltre a dover menzionare nella domanda la fattispecie rilevante, l'esposizione fornita sia priva di lacune o totalmente priva di contraddizioni. Ciò non sarebbe infatti compatibile con lo scopo dell'assistenza amministrativa, poiché proprio con le informazioni ed i documenti richiesti allo Stato richiesto, lo Stato richiedente cerca di chiarire i punti rimasti all'oscuro (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.1.1; 139 II 404 consid. 7.2.2; sentenza del TAF A-6035/2018 del 26 febbraio 2020 consid. 3.7.1).

#### **E. 4.5.2**

Secondo il principio del diritto internazionale consuetudinario, in virtù del quale gli Stati contraenti devono adempiere i trattati internazionali in buona fede (« pacta sunt servanda »),

codificato all'art. 26 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati [RS 0.111; di seguito: CV]; DTF 143 II 136 consid. 5.2.1 con rinvii; 142 II 35 consid. 3.2 con rinvii), anche le dichiarazioni delle rispettive parti contraenti vanno interpretate in buona fede. Ciò vale in particolare per la domanda di assistenza amministrativa e per le informazioni fornite dall'autorità richiedente come verosimilmente rilevanti (per i dettagli: DTF 147 II 116 consid. 5.2; sentenza del TF 2C\_287/2019 e 2C\_288/2019 del 13 luglio 2020 consid. 2.3.1 e 3.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.5.2).

### **E. 5.1**

Stabiliti i principi applicabili, da un suo esame preliminare, lo scrivente Tribunale osserva innanzitutto come dal punto di vista strettamente formale la domanda di assistenza amministrativa del 20 luglio 2020 inoltrata dall'autorità richiedente coreana (cfr. atto n. 1 dell'inc. AFC) risulti adempiere ai requisiti formali alla base della sua ammissibilità, la stessa indicando in maniera sufficiente tutte le informazioni richieste dall'art. 25 CDI CH-KR nonché dal n. 2 lett. b del Protocollo alla CDI CH-KR, quali l'identità delle persone interessate oggetto dell'inchiesta fiscale in Corea, la fattispecie alla sua base, lo scopo fiscale, il periodo fiscale interessato, la descrizione delle informazioni ricercate e - per quanto a lei nota - l'identità di un detentore delle informazioni (cfr. consid. 4.1.2 del presente giudizio). Di fatto, si tratta di una domanda individuale di assistenza amministrativa circoscritta ai qui ricorrenti quali specifici soggetti fiscali coreani, volta all'accertamento della loro imposizione alle imposte coreane (« Corporate tax »/« Income tax»). In tale frangente, la domanda in oggetto va considerata come formalmente completa. Ciò constatato, per il Tribunale si tratta dunque di esaminare ancora se dal punto di vista materiale l'autorità inferiore poteva o meno dare seguito alla predetta domanda di assistenza, viste in particolare le censure sollevate dai ricorrenti (cfr. consid. 5.2 - 5.5 del presente giudizio).

### **E. 5.2.1**

In primo luogo, i ricorrenti ritengono che la domanda di assistenza amministrativa coreana del 20 luglio 2020 non adempirebbe all'esigenza della rilevanza verosimile delle informazioni ivi richieste. La fattispecie descritta dall'autorità richiedente coreana sarebbe infatti lacunosa, in quanto, sebbene verrebbero riportati gravi fatti a carico dei ricorrenti (« suspected fraud »), essa non fornirebbe la minima prova alla base della propria conclusione. Secondo le scarse informazioni fornite dal NTS, vi sarebbero dei sospetti circa la mancata registrazione di « royalty » riguardanti dei brevetti di proprietà della società ricorrente 1 per la produzione di antibiotici carbapenemi. Il NTS ritiene infatti che, siccome la società ricorrente 1 deterrebbe sette brevetti da cui non verrebbero percepiti ricavi (« royalty »), allora si sarebbe in presenza di una « tax fraud ». Secondo il NTS, verrebbe infatti concessa ad altre società la possibilità di utilizzare tali brevetti, ma le relative « royalty » sarebbero state versate a favore dei ricorrenti 2 e 3 invece che alla società ricorrente 1. L'autorità richiedente coreana non fornirebbe tuttavia alcuna prova o indizio a favore di tali sospetti, limitandosi ad indicare che la propria ipotesi si fonderebbe sul semplice fatto che vi sarebbero delle relazioni tra i ricorrenti 2 e 3 e le tre società D.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ e E.\_\_\_\_\_. A tal proposito, i ricorrenti sottolineano che, da un lato, la società ricorrente 1 - una società rinomata, quotata in borsa, attiva da più di 20 anni nel campo farmaceutico ed in particolare nella commercializzazione di carbapenemi (una tipologia di antibiotici chiamati beta-lattamici), il cui business sarebbe suddiviso principalmente nella produzione/vendita di

farmaci e nella compravendita di farmaci/antibiotici (trading) - deterrebbe invero dei normali rapporti commerciali, conformi alle condizioni di mercato, con le società D.\_\_\_\_\_ e F.\_\_\_\_\_ (con E.\_\_\_\_\_ non vi sarebbero transazioni commerciali), parificabili alle altre relazioni intrattenute con il resto della sua clientela, così come da essa comprovato (cfr. ricorso 12 aprile 2021, punti n. 23-25; replica 16 agosto 2021, punti n. 17-21). D'altro lato, la società ricorrente 1 sarebbe detentrica di sette brevetti registrati unicamente presso le apposite autorità coreane, non ancora utilizzabili poiché in uno stato « embrionale » dal punto di vista scientifico/commerciale. Al momento, tali brevetti non potrebbero dunque generare alcun profitto per la società ricorrente 1, né attraverso la produzione in proprio e nemmeno tramite la concessione di licenze a terzi. Di fatto, la società ricorrente 1 non avrebbe mai utilizzato tali brevetti e venduto alcun farmaco prodotto sulla loro base, sicché non sarebbe possibile percepire alcun reddito collegato a tali brevetti, né tramite la vendita di prodotti fabbricati e nemmeno attraverso delle « royalty ». A comprova di ciò i ricorrenti hanno prodotto vari documenti, dai quali risulterebbe che D.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ e E.\_\_\_\_\_ non avrebbero mai utilizzato e non utilizzerebbero tutt'ora i sette brevetti della società ricorrente 1 citati nella domanda in oggetto (cfr. ricorso 12 aprile 2021, punti n. 26-31; replica 16 agosto 2021, punti n. 17-21; scritto 22 ottobre 2021, pag. 3).

### **E. 5.2.2**

A tal proposito, lo scrivente Tribunale ribadisce che, come rammentato al consid. 4.2.4 del presente giudizio, il requisito della rilevanza verosimile è adempiuto allorché, al momento della formulazione della domanda, esiste una ragionevole probabilità che le informazioni richieste abbiano un nesso con le circostanze illustrate e quindi si rilevino pertinenti al fine dell'inchiesta o del controllo nello Stato richiedente. In altre parole, l'apprezzamento del requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste è in primo luogo di competenza dello Stato richiedente, con la conseguenza che lo Stato richiesto si limita ad un controllo di plausibilità. Va inoltre rilevato che i procedimenti in materia di assistenza amministrativa non statuiscono materialmente sull'oggetto della controversia (cfr. sentenze del TAF A-6589/2016 del 6 marzo 2018 consid. 4.6.5; A-6385/2012 del 6 giugno 2013 consid. 2.2.1); compete infatti ad ogni Stato determinare il rispetto e l'applicazione corretta della propria legislazione (cfr. sentenze del TAF A-6589/2016 del 6 marzo 2018 consid. 4.6.5; A-525/2017 del 29 gennaio 2018 consid. 3.6 confermata parzialmente con sentenza del TF 2C\_141/2018 del 24 luglio 2020]; A-907/2017 del 14 novembre 2017 consid. 2.2.3; A-6306/2015 del 15 maggio 2017 consid. 4.2.2.5; A-5229/2016 del 15 marzo 2017 consid. 4.2.5.1). Conseguentemente ogni censura in proposito deve essere fatta valere davanti alle istanze nazionali competenti (cfr. sentenze del TAF A-2451/2021 del 15 febbraio 2022 consid. 7.2 con rinvii; A-907/2017 del 14 novembre 2017 consid. 2.2.3). Nello specifico, le censure sollevate dai ricorrenti sono di natura materiale. Né lo scrivente Tribunale, né l'autorità inferiore sono tenuti a verificare se sulla base del diritto interno coreano i sette brevetti detenuti dalla società ricorrente 1 siano utilizzabili o meno, suscettibili o meno di generare dei redditi (rispettivamente delle « royalty » ai sensi del diritto interno coreano) e se possa o meno effettivamente essere imputata alla società ricorrente 1 un'omissione nel dichiarare determinati redditi connessi o meno con tali sette brevetti in Corea, ecc. L'autorità richiesta non è infatti tenuta ad accertare la fattispecie, dovendosi limitare all'esame della plausibilità. Del resto, lo scrivente Tribunale non dispone dei mezzi necessari per esaminare tale evenienza e non è nemmeno autorizzato a procedere ad un tale esame. Ne consegue che i mezzi di prova,

prodotti dai ricorrenti dinanzi all'autorità inferiore e in questa sede, andranno semmai da loro fatti valere dinanzi al NTS. Ciò puntualizzato, lo scrivente Tribunale ritiene che le informazioni richieste dal NTS in correlazione ai due conti bancari esteri intestati ai ricorrenti 2 e 3, appaiano come verosimilmente rilevanti per permettere all'autorità richiedente coreana di verificare se effettivamente siano o meno stati versati dei redditi di spettanza della società ricorrente 1 in correlazione a detti sette brevetti, che quest'ultima avrebbe omesso di dichiarare in Corea, rispettivamente se i ricorrenti 2 e 3 abbiano omesso di dichiarare dei redditi in Corea. La descrizione delle relazioni in essere tra i tre ricorrenti contenuta nella domanda in oggetto, lascia trasparire che tra di essi vi sia un legame stretto (cfr. al riguardo, consid. 3.2.3 del presente giudizio; parimenti, fatti sub. lett. A.b). Ora, in virtù della presunzione della buona fede dello Stato richiedente (cfr. consid. 4.5.1 del presente giudizio), non vi sono in ogni caso motivi di mettere in dubbio le affermazioni del NTS. Ne consegue che la censura dei ricorrenti va qui respinta.

### **E. 5.3.1**

A mente dei ricorrenti, l'autorità richiedente coreana avrebbe altresì disatteso il principio della sussidiarietà, in quanto essa avrebbe avviato la procedura di assistenza amministrativa ancora prima di esaurire le sue risorse procedurali abituali, così come risultante dalla documentazione da loro prodotta. Più nel dettaglio, i ricorrenti indicano che il NTS avrebbe notificato il 1° giugno 2020 alla società ricorrente 1 l'avvio di una verifica fiscale riguardante gli anni 2015-2018. Dopo aver provveduto nei giorni successivi ad una ispezione presso gli uffici della società e fotocopiato la documentazione disponibile in loco e nei suoi server, il 22 giugno 2020, detta autorità le avrebbe poi comunicato la sospensione della procedura, in quanto intendeva raccogliere delle informazioni all'estero. Analogo discorso varrebbe nei confronti dei ricorrenti 2 e 3, a cui sarebbe stato notificato l'avvio di una verifica fiscale riguardante gli anni 2015-2018, procedura poi sospesa con l'indicazione che il NTS avrebbe raccolto le informazioni all'estero. Di fatto, l'autorità richiedente coreana non si sarebbe dapprima rivolta né ai ricorrenti né a terzi detentori di informazioni rilevanti residenti in Corea o alle autorità locali in materia di diritti immateriali, rispettivamente alle autorità sanitarie competenti per le autorizzazioni alla produzione di farmaci, che potrebbero confermare l'inutilizzabilità dei brevetti, per raccogliere le informazioni richieste nella domanda di assistenza amministrativa coreana del 20 luglio 2020. Il tempo trascorso tra l'ispezione, la raccolta d'informazioni e il deposito della domanda sarebbe troppo breve. Peraltro, il NTS avrebbe rilasciato un certificato di completezza fiscale a favore dei ricorrenti 2 e 3, a dimostrazione del corretto adempimento dei loro obblighi fiscali (cfr. ricorso 12 aprile 2021, punti n. 40-47). Essi ritengono poi che l'autorità richiedente coreana avrebbe inoltre violato il principio della buona fede, poiché detta autorità non avrebbe interpellato nessuno (né i ricorrenti stessi, né terzi) sul territorio coreano, prima di depositare la propria domanda di assistenza amministrativa (cfr. ricorso 12 aprile 2021, punto n. 55; replica 16 agosto 2021, punti n. 22-23).

### **E. 5.3.2**

Al riguardo, il Tribunale rileva come nella propria domanda l'autorità richiedente coreana abbia dichiarato espressamente « [...] We have pursued all means available in our own territory to obtain the information except those that would give rise to disproportionate difficulties [...] » (cfr. atto n. 1 dell'inc. AFC, pag. 1), fatto che - come giustamente rilevato dall'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, consid. 8.3; risposta 3 giugno 2021, pagg. 6-7) - in virtù del principio dell'affidamento, è sufficiente a comprovare il rispetto del

principio della sussidiarietà (cfr. consid. 4.3 del presente giudizio). Secondo costante giurisprudenza, in presenza di una tale dichiarazione e in assenza di errori, lacune o contraddizioni palesi al riguardo, l'autorità richiesta non è tenuta a chiedere all'autorità richiedente di comprovare di aver sfruttato tutte le fonti di informazione previste dalla sua legislazione (cfr. sentenza del TAF A-6035/2018 del 26 febbraio 2020 consid. 4.7.2; parimenti consid. 4.5.1 e 4.5.2 del presente giudizio). Ciò posto, il Tribunale sottolinea poi come in ogni caso, la sussistenza nello Stato richiedente di un procedimento interno in corso, poi sospeso, non permetta - a lui solo - di ritenere che lo stesso abbia violato il principio della sussidiarietà. Di fatto, al fine di verificare l'assoggettamento o meno e/o la correttezza delle dichiarazioni di un soggetto fiscale, l'autorità richiedente dispone di vari strumenti di verifica, complementari tra di loro. Oltre ad interpellare il diretto interessato, in parallelo essa può dunque anche ricorrere all'assistenza amministrativa in materia fiscale (cfr. sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.5.2; A-6035/2018 del 26 febbraio 2020 consid. 4.7.2; A-6394/2016 del 16 febbraio 2017 consid. 3.3.1). Nello specifico poi, nella propria domanda, l'autorità richiedente coreana ha altresì precisato che i ricorrenti 2 e 3 avrebbero rifiutato di fornire determinati documenti, ciò che avrebbe impedito alla sua inchiesta di progredire (« [...] they are denying all the suspicions and delaying submission of relevant documents, wich keeps our investigation from progressing further [...] »; cfr. atto n. 1 dell'inc. AFC, punto n. 13; parimenti, fatti sub. lett. A.b). Ancora una volta, lo scrivente Tribunale non ha motivo di dubitare dell'attendibilità delle dichiarazioni dell'autorità richiedente coreana. In tale contesto, l'asserzione dei ricorrenti secondo cui quest'ultimi non sarebbero stati interpellati dal NTS prima del deposito della sua domanda non appare credibile. A titolo abbondanziale, il Tribunale sottolinea che anche se l'autorità richiedente coreana conosce il nome delle persone interessate, può essere certa della completezza delle informazioni dichiarate da queste persone solo attraverso una richiesta di assistenza amministrativa in materia fiscale internazionale. In caso contrario, essa non è in grado di determinare se i suoi contribuenti abbiano o meno dichiarato correttamente tutti i loro redditi (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.5.2). La documentazione prodotta dai ricorrenti in questa sede non è tale da mettere in discussione quanto precede. In definitiva, si deve dunque ritenere che il principio della sussidiarietà è stato rispettato dal NTS. Non essendo neppure ravvisabile una violazione del principio della buona fede in tale contesto, la censura dei ricorrenti va quindi respinta.

#### **E. 5.4.1**

I ricorrenti ritengono poi che, come già da loro illustrato, nella fattispecie vi sarebbero diversi errori e lacune manifesti effettuati dall'autorità richiedente coreana che non solo metterebbero in forte dubbio il suo operato, ma dimostrerebbero inevitabilmente come sia stato violato il principio della buona fede. La fattispecie descritta dal NTS non rispecchierebbe infatti la realtà dei fatti e non sarebbe fondata su alcuna prova o indizio concreto, non essendoci sospetti plausibili che i ricorrenti abbiano in qualche modo occultato delle « royalty ». Come già indicato e dimostrato dai documenti da essi prodotti, i sette brevetti non sarebbero utilizzabili e non verrebbero tutt'ora utilizzati dalle società citate nella domanda. In ogni caso, quand'anche fossero utilizzabili, nella misura in cui detti sette brevetti sarebbero limitati alla Corea, le società citate nella domanda non potrebbero comunque reclamare delle « royalty ». Anche il modo di agire del NTS nel formulare la propria domanda nei confronti di una società e di due persone fisiche sarebbe lesivo della buona fede. Del resto, già dinanzi all'autorità inferiore, i ricorrenti avrebbero sollevato detta

censura, emettendo dubbi sull'operato dell'autorità richiedente coreana, chiedendo di ordinare al NTS di fornire chiarimento, segnatamente completando la fattispecie, indicando i sospetti concreti. A tale richiesta l'autorità inferiore non avrebbe però dato seguito (cfr. ricorso 12 aprile 2021, punti n. 48-59; replica 16 agosto 2021, punti n. 24-28; scritto 22 ottobre 2021, pagg. 2-3).

#### **E. 5.4.2**

Al riguardo, il Tribunale sottolinea come in virtù del principio dell'affidamento, l'autorità richiesta non può, di principio, mettere in dubbio le allegazioni dell'autorità richiedente, a meno che sussistano dei seri dubbi. La buona fede dello Stato richiedente essendo presunta, l'autorità richiesta è infatti vincolata alla fattispecie e alle dichiarazioni presentate nella domanda di assistenza amministrativa, fintanto che quest'ultime non possono essere immediatamente confutate in ragione di errori, lacune o contraddizioni manifeste. In tale contesto, la ricevibilità di una domanda di assistenza amministrativa non è subordinata all'assenza di errori, lacune o contraddizioni (cfr. sentenza del TAF A-6035/2018 del 26 febbraio 2020 consid. 4.2.3; cfr. parimenti consid. 4.5.1 del presente giudizio). Ora, in concreto, non vi è alcun motivo di dubitare della buona fede dell'autorità richiedente coreana e della correttezza delle informazioni da lei fornite nella domanda di assistenza amministrativa coreana del 20 luglio 2020, le censure sollevate dai ricorrenti non essendo tali da mettere in dubbio l'agire del NTS. Come detto (cfr. consid. 5.2.2 del presente giudizio), le censure dei ricorrenti circa l'utilizzabilità dei brevetti detenuti dalla società ricorrente 1 e la loro capacità a generare delle « royalty » sono di natura materiale e andranno fatte semmai valere dinanzi alle competenti autorità coreane. In ogni caso, esse non sono tali da far ritenere a questo Tribunale che la fattispecie descritta nella domanda sia manifestamente erronea. Inoltre, non si vede in cosa sarebbe lesivo della buona fede il fatto che detta domanda sia stata formulata nei confronti di una società e di due persone fisiche ad essa connesse, le informazioni richieste mirando a chiarire se i potenziali flussi finanziari intercorsi tra questi tre soggetti siano o meno stati dichiarati correttamente in Corea. Come già rilevato in precedenza (cfr. consid. 3.2.3 del presente giudizio), tale modo di procedere dell'autorità richiedente coreana è corretto. In tale contesto, l'autorità inferiore non era dunque tenuta ad indagare al riguardo, chiedendo al NTS di fornire chiarimenti sulla fattispecie alla base della sua domanda di assistenza amministrativa. La documentazione prodotta dai ricorrenti in questa sede non è tale da mettere in discussione quanto precede. In definitiva, non è ravvisabile alcuna violazione del principio della buona fede, sicché pure detta censura va respinta.

#### **E. 5.5.1**

Per finire, i ricorrenti ritengono come non sufficienti gli oscuramenti effettuati dall'autorità inferiore nella documentazione da lei raccolta. Essi postulano l'oscuramento di tutti i nominativi di terze persone che apparirebbero nella documentazione raccolta dall'autorità inferiore, in quanto persone non interessate dalla domanda di assistenza amministrativa coreana del 20 luglio 2020 (per esempio i nominativi a pag. 76 e a pag. 98 dell'enclosure 3). In particolare, essi postulano l'oscuramento dei dati personali del signor H. \_\_\_\_\_ (residente in Y. \_\_\_\_\_), che dopo l'ordine di chiusura dei conti bancari da parte dei suoi titolari avrebbe ricevuto l'incarico di interloquire con la banca per sbrigare le pratiche di natura amministrativa (cfr. enclosures 5 e 6). Come emergerebbe dalla documentazione raccolta, il signor H. \_\_\_\_\_ non avrebbe avuto alcuna procura sui conti bancari in questione, ma sarebbe intervenuto al solo fine di facilitare le pratiche correlate alla chiusura

della relazione bancaria. La sua posizione sarebbe dunque assimilabile a quella di un funzionario della banca, il cui nominativo, per costante giurisprudenza del Tribunale federale, andrebbe oscurato nell'ambito dello scambio di informazioni (cfr. ricorso 12 aprile 2021, punti n. 60-64). La cancellazione del suo nominativo non priverebbe in nessun modo il senso stesso della domanda, in quanto essa mirerebbe unicamente a determinare se dalla documentazione bancaria figurano ricavi che i ricorrenti hanno omesso di dichiarare in Corea. Al NTS interesserebbero dunque i movimenti dei conti e non l'identità di chi si è occupato della chiusura dei conti, sicché la trasmissione del suo nominativo sarebbe irrilevante (cfr. replica 16 agosto 2021, punti n. 29-33; scritto 22 ottobre 2021, pagg. 4-5).

### **E. 5.5.2**

Al riguardo, lo scrivente Tribunale osserva quanto segue. La domanda di assistenza, di regola, persegue lo scopo di ottenere informazioni relative ad una persona identificata quale contribuente dallo Stato richiedente. Tuttavia, in determinate circostanze ben definite, possono essere trasmesse pure informazioni relative ad individui il cui assoggettamento fiscale non è invocato dallo Stato richiedente (cfr. sentenze del TAF A-6266/2017 del 24 agosto 2018 consid. 2.3.3; A-4545/2016 dell'8 febbraio 2018 consid. 4.3.1; A-4025/2016 del 2 maggio 2017 consid. 3.4). La trasmissione di informazioni è quindi in linea di principio possibile, a condizione che sia soddisfatto il requisito della rilevanza verosimile (cfr. DTF 144 II 29 consid. 4.2.3; 142 II 161 consid. 4.6.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-4856/2022 del 5 settembre 2023 consid. 5.3.5; A-5179/2020 del 16 maggio 2022 consid. 4.9.1; A-4819/2016 del 4 aprile 2018 consid. 3). Per quanto concerne in particolare i terzi non coinvolti, la trasmissione dei loro nominativi è ammissibile ai sensi dell'art. 4 cpv. 3 LAAF solo se tale informazione è presumibilmente pertinente per la valutazione della situazione fiscale della persona interessata, ossia rilevante per l'obiettivo fiscale perseguito dallo Stato richiedente nei suoi confronti, e se la stessa è proporzionata. La trasmissione risulta dunque ammissibile laddove la rimozione dei nominativi di terzi renderebbe la richiesta di assistenza amministrativa priva di senso perché impedirebbe o renderebbe oltremodo difficoltosa l'inchiesta fiscale nello Stato richiedente. In altre parole ciò significa che l'art. 4 cpv. 3 LAAF non impedisce la trasmissione di informazioni relative a terzi non coinvolti - così come il loro nominativo - se la stessa è necessaria, ossia se la loro soppressione vanificherebbe lo scopo dell'assistenza fiscale internazionale (cfr. DTF 144 II 29 consid. 4.2.3 con rinvii; parimenti DTF 146 I 172 consid. 7.1.3; sentenze del TF 2C\_616/2018 del 9 luglio 2019 consid. 3.1; 2C\_387/2016 del 5 marzo 2018 consid. 5.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-4856/2022 del 5 settembre 2023 consid. 5.3.5; A-5179/2020 del 16 maggio 2022 consid. 4.9.2). Unicamente qualora le informazioni relative a terzi non siano presumibilmente pertinenti, esse non vanno trasmesse. Tuttavia, anche in caso di trasmissione del nominativo di terzi, quest'ultimi risultano protetti perché al termine della procedura, l'autorità richiesta deve ricordare all'autorità richiedente le restrizioni dell'uso delle informazioni trasmesse e l'obbligo di mantenere il segreto (cfr. art. 20 cpv. 2 LAAF; DTF 146 I 172 consid. 7.1.3; 142 II 161 consid. 4.6.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5179/2020 del 16 maggio 2022 consid. 4.9.2).

### **E. 5.5.3**

Ciò posto, nello specifico, l'autorità inferiore ha indicato di aver già provveduto ad oscurare nella documentazione bancaria le informazioni ritenute come prive di rilevanza verosimile per l'autorità richiedente coreana. Per quanto attiene alla richiesta supplementare di cancellazione dei nominativi di terzi che appaiono, per esempio alle pagg. 76 e 98

dell'allegato 3 (enclosure 3) e simili o agli allegati 5 e 6 (enclosures 5 and 6), essa ha precisato che gli stessi sono rilevanti per il caso di specie e che vanno quindi trasmessi al NTS. Una loro mancata consegna priverebbe di senso la domanda di assistenza amministrativa coreana in oggetto, in quanto sarebbe di meridiana evidenza che tali nominativi, tra cui segnatamente quello del signor H.\_\_\_\_\_, fiduciario a Z.\_\_\_\_\_, si trovino nominati tra la documentazione bancaria in oggetto, non per una semplice causalità (cfr. risposta 3 giugno 2021, pag. 8). Ora, lo scrivente Tribunale non intravede alcun valido motivo per discostarsi dal giudizio dell'autorità inferiore, sicché si deve considerare che gli oscuramenti già operati da quest'ultima siano sufficienti per tutelare gli interessi di terzi non interessati dalla domanda. Ciò sancito, va rilevato che in ogni caso i terzi non interessati dalla domanda coreana sono protetti dal principio della specialità, sicché le informazioni fornite al NTS nell'ambito della presente procedura possono essere utilizzate solo nei confronti delle persone interessate. L'interesse privato dei terzi all'oscuramento della loro identità non primeggia sull'interesse pubblico ad uno scambio di informazioni il più ampio possibile (cfr. sentenza del TAF A-4405/2022 del 25 ottobre 2023 consid. 5.4.6). Peraltro, non compete ai ricorrenti chiedere l'oscuramento di informazioni concernenti terzi, gli stessi essendo legittimati ad invocare censure solo per loro conto e non di terzi (cfr. DTF 143 II 506 consid. 5.1; 139 II 404 consid. 11.1; sentenza del TF 2C\_1037/2019 del 27 agosto 2020 consid. 6.2 [non pubblicato in DTF 147 II 116]). Ne consegue che la richiesta dei ricorrenti va qui respinta.

#### **E. 6**

In conclusione, lo scrivente Tribunale deve constatare che la domanda di assistenza amministrativa coreana del 20 luglio 2020 adempie a tutti i requisiti formali alla base della sua ammissibilità. Essa non risulta manifestamente fondata su una fattispecie completamente errata e/o non veritiera, non è contraria né al principio di sussidiarietà né al principio della buona fede e dell'affidamento. Nulla agli atti permette peraltro di dubitare della rilevanza verosimile delle informazioni richieste dal NTS. Ne consegue che è a giusta ragione che l'autorità inferiore ha concesso l'assistenza amministrativa in materia fiscale alla Corea. Il Tribunale non intravede pertanto alcun valido motivo per respingere la domanda in oggetto o annullare la decisione impugnata, così come invece postulato dai ricorrenti nel loro gravame. In definitiva, la decisione impugnata va dunque qui confermata e il ricorso dei ricorrenti integralmente respinto.

#### **E. 7**

Visto quanto precede, in considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste in solido a carico dei ricorrenti (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 5'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 5'000 franchi versato dai ricorrenti a suo tempo, alla crescita in giudicato del presente giudizio. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione ai ricorrenti di un'indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. art. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

#### **E. 8**

Contro la presente decisione, relativa ad un'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale

federale (cfr. art. 83 lett. h LTF). Il termine ricorsuale è di 10 giorni dalla sua notificazione (cfr. art. 100 cpv. 2 lett. b LTF). Il ricorso inoltre 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 (cfr. art. 84a LTF). Il Tribunale federale è il solo competente a determinare il rispetto di tali condizioni. (Il dispositivo è menzionato alla pagina seguente)

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