

# **BVGer A-1761/2021 vom 2. Dezember 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-12-02, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1761\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1761_2021)

FR: TAF A-1761/2021 du 2 décembre 2021

IT: TAF A-1761/2021 del 2 dicembre 2021

## **Regeste**

Assistenza amministrativa

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Giusta l'art. 31 LTAF, il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 PA. 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-FR - possono essere impugnate dinanzi al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 33 lett. d LTAF; art. 5 cpv. 1 della legge federale del 28 settembre 2012 sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale [LAAF, RS 651.1] e art. 17 cpv. 3 LAAF). 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-FR. Presentata l'11 maggio 2016, la domanda di assistenza 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 del ricorrente (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. 1.4.1**

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. Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2a ed. 2013, n. 2.149).

### **E. 1.4.2**

Di principio, il Tribunale amministrativo federale dispone del pieno potere di cognizione (cfr. art. 49 PA). Determina i fatti e applica il diritto d'ufficio (cfr. art. 62 cpv. 4 PA). Nondimeno, esso si limita - di principio - alle censure sollevate ed esamina altri punti solo nella misura in cui gli argomenti delle parti o l'incarto lo richiedano (cfr. DTF 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c).

### **E. 1.4.3**

Tuttavia, quando il Tribunale federale accoglie un ricorso e rinvia la causa all'autorità precedente secondo l'art. 107 cpv. 2 della legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale (LTF, RS 173.110), l'autorità alla quale è rinviata la causa è limitata nella sua cognizione dalla motivazione della sentenza di rinvio, nel senso che è vincolata da ciò che è già stato deciso dal Tribunale federale (cfr. DTF 133 III 201 consid. 4.2 [giurisprudenza tutt'ora valida sotto l'egida della LTF]; 135 III 334 consid. 2 e 2.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.4.3). Nel caso concreto, l'autorità inferiore ha emesso otto decisioni finali il 9 febbraio 2018 (cfr. fatti, sub lett. F.a). Dette decisioni finali sono state impugnate dinanzi al Tribunale federale, che ha dichiarato ammissibile la domanda di assistenza amministrativa dell'11 maggio 2016 presentata dalla Francia - qualificata di « domanda collettiva » (cfr. al riguardo, consid. 3.1 del presente giudizio) - in una sentenza di principio pronunciata in pubblica udienza il 26 luglio 2019 (cfr. DTF 146 II 150; cfr. fatti, sub lett. F.c). Vista la sentenza del Tribunale federale, la cognizione del Tribunale amministrativo federale (di seguito: Tribunale) è limitata dalla motivazione di questa sentenza, così come lo sarebbe stata da una sentenza di rinvio, nel senso che è vincolato da ciò che è già stato deciso definitivamente dal Tribunale federale. In altre parole, il Tribunale deve basarsi sui considerandi della DTF 146 II 150 e non può discostarsi dalle argomentazioni giuridiche del Tribunale federale su tutti i punti sui quali quest'ultimo si è pronunciato, cosicché l'unico margine di manovra che il Tribunale conserva riguarda le questioni lasciate aperte dalla sentenza del Tribunale federale e le conseguenze che ne derivano (cfr. [tra le tante] citata sentenza del TAF A-5662/2020 consid. 1.4.5 con rinvii).

### **E. 1.5.1**

Il ricorrente censura innanzitutto una grave violazione del suo diritto di essere sentito in correlazione con la motivazione della decisione impugnata, dal momento che l'autorità inferiore non avrebbe considerato, neppure marginalmente, gli argomenti e le censure da lui sollevate nella sua presa di posizione del 10 agosto 2020 (cfr. ricorso 15 aprile 2021, segnatamente punti 23, 29, 35, 36 e 46). Tale censura di natura formale va qui esaminata prioritariamente dal Tribunale, 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. 1.5.2.1**

Il diritto di essere sentito, sancito a livello costituzionale dall'art. 29 cpv. 2 Cost. e a livello procedurale dall'art. 34 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] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.1).

#### **E. 1.5.2.2**

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-2845/2020 del 19 luglio 2021 consid. 2.3 con rinvii; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.2).

#### **E. 1.5.2.3**

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. sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.3).

#### **E. 1.5.2.4**

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] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.3).

#### **E. 1.5.3**

In concreto, circa la censura della violazione del diritto di essere sentito in rapporto alla motivazione generica/standardizzata delle decisioni finali dell'autorità inferiore in correlazione alla domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016, il Tribunale si è già pronunciato nell'ambito della sentenza di principio A-5662/2020 del 10 maggio 2021 (consid. 1.5.4), giungendo alla conclusione che la stessa è conforme alle esigenze di motivazione poste dal diritto di essere sentito e appare giustificata nel contesto

di un'amministrazione che emana decisioni di massa, come nel caso delle procedure di assistenza amministrativa. Nella misura in cui detta sentenza è cresciuta in giudicato - il Tribunale federale non essendo entrato nel merito al riguardo (cfr. sentenza del TF 2C\_435/2021 del 2 giugno 2021) - il Tribunale non ha qui motivo di discostarsene. Per quanto qui necessario, il Tribunale osserva - analogamente a quanto ritenuto nell'ambito della causa A-5662/2020 - che se è vero che nella decisione impugnata l'autorità inferiore espone in maniera standardizzata, senza riferimento esplicito alla presa di posizione del ricorrente, i motivi per i quali essa ritiene che le informazioni vadano trasmesse all'autorità richiedente francese, rispettivamente in motivi per cui la domanda di assistenza amministrativa francese vada accolta, vero è anche che tale motivazione standardizzata non pregiudica tuttavia il suo diritto di essere sentito. Nonostante l'uso di paragrafi standardizzati - il cui uso appare giustificato nel contesto di un'amministrazione che emana decisioni di massa - gli argomenti giuridici esposti dall'autorità inferiore nella decisione impugnata risultano chiari e permettono di comprendere le ragioni per cui le censure sollevate dal ricorrente con scritto 10 agosto 2020 non sono state da lei considerate come decisive. Nella fattispecie, tale è segnatamente il caso per gli argomenti che rispondono alle censure circa la sospetta provenienza illecita dei dati (le liste) all'origine della domanda e la questione inerente alla necessità di un ulteriore accesso agli atti per chiarire la loro provenienza (cfr. decisione impugnata, consid. 6), il mancato adempimento dei requisiti formali alla base dell'ammissibilità della domanda (cfr. decisione impugnata, consid. 3), l'assenza di rilevanza verosimile e la violazione del divieto della fishing expedition (cfr. decisione impugnata, consid. 4), nonché il mancato rispetto del principio della sussidiarietà e della specialità (cfr. decisione impugnata, consid. 7 e 8), ecc. Lo stesso vale in particolare per la censura relativa alla pertinenza legale del criterio del codice domicilio « 111 » francese nelle liste della banca UBS, tenuto conto che il ricorrente aveva il suo domicilio fiscale in Svizzera e non in Francia durante il periodo fiscale interessato. L'autorità inferiore ha infatti spiegato perché detto criterio va considerato attendibile e permette di fondare la rilevanza verosimile delle informazioni richieste (cfr. decisione impugnata, consid. 4.6). In altri termini, da un esame della decisione impugnata, risulta che la stessa è sufficientemente motivata affinché il ricorrente possa comprenderne la portata e contestarla con cognizione di causa, così come richiesto dal diritto di essere sentito (cfr. consid. 1.5.2.1 del presente giudizio), ciò che peraltro egli ha fatto. Con ricorso 15 aprile 2021, il ricorrente ha potuto infatti contestare pienamente in questa sede detta decisione, indicando i motivi per cui ritiene la domanda di assistenza amministrativa francese come inammissibile, rispettivamente perché i suoi dati non dovrebbero essere trasmessi all'autorità richiedente francese. Anche ad avere ancora dubbi al riguardo, ogni eventuale violazione del suo diritto di essere sentito in rapporto alla motivazione standardizzata della decisione impugnata - ciò che, come visto, non è tuttavia qui il caso - va comunque considerata come sanata in questa sede (cfr. consid. 1.5.2.4 del presente giudizio), dal momento che il ricorrente ha potuto esporre nuovamente le sue censure e che il Tribunale entrerà nel loro merito, per quanto necessario, nel contesto del presente giudizio. Visto quanto precede, detta censura va pertanto respinta.

#### **E. 2.1.1**

L'assistenza amministrativa con la Francia è retta dall'art. 28 CDI CH-FR, fondato sul Modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE; di seguito: MC OCSE), e dal n. XI del Protocollo addizionale alla CDI CH-FR (di seguito: Protocollo addizionale; anch'esso pubblicato sotto RS 0672.934.91). Dette

disposizioni, risultanti dall'Accordo aggiuntivo del 27 agosto 2009 alla CDI CH-FR (RU 2010 5683; di seguito: Accordo aggiuntivo), si applicano alla presente domanda (cfr. art. 11 par. 3 dell'Accordo aggiuntivo; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.1.1). L'art. 28 CDI CH-FR, nel suo nuovo tenore, trova applicazione per quelle domande di scambio di informazioni concernenti qualsiasi anno civile o esercizio a partire dal 1° gennaio 2010 (cfr. art. 11 par. 3 dell'Accordo aggiuntivo). La giurisprudenza ammette a tale titolo che lo stato della sostanza di un conto all'ultimo giorno di un anno fiscale debba essere trattato allo stesso modo che il primo giorno dell'anno fiscale immediatamente successivo (cfr. sentenza del TF 2C\_1087/2016 del 31 marzo 2017 consid. 3.4 [in nesso con la CDI CH-FR]; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.1.1).

### **E. 2.1.2**

Il n. XI del Protocollo addizionale è stato modificato dall'Accordo del 25 giugno 2014 che modifica il Protocollo addizionale, entrato in vigore il 30 marzo 2016 (di seguito: Protocollo 2014; FF 2011 3419). Queste modifiche concernono unicamente i casi nei quali i nomi delle persone interessate non sono conosciute dallo Stato richiedente (cfr. sentenza del TAF A-5066/2016 del 17 maggio 2018 consid. 4.1). Tra le modifiche, il n. XI par. 3 del Protocollo addizionale - relativo all'identificazione della persona interessata - è stato modificato dall'art. 1 par. 1 del Protocollo 2014. Prima della sua modifica, questa disposizione richiedeva allo Stato richiedente di fornire il nome e un indirizzo della persona oggetto del controllo o dell'inchiesta e, se disponibile, qualsiasi altro elemento che faciliti l'identificazione della persona (data di nascita, stato civile, ecc.). L'attuale versione del n. XI par. 3 lett. a del Protocollo addizionale, così come modificato dall'art. 1 par. 1 del Protocollo 2014, prevede ora che l'identità della persona oggetto del controllo o dell'inchiesta può risultare dall'indicazione del nome di questa persona o da qualsiasi altro elemento che ne permetta l'identificazione (circa gli sviluppi del contesto della modifica del n. XI del Protocollo addizionale, cfr. DTF 146 II 150 consid. 5.2.3; sentenze del TAF A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 e A-1563/2018 del 3 agosto 2020 consid. 2.3). L'art. 2 par. 2 dell'Accordo 2014 prevede che lo stesso è applicabile alle domande di scambio di informazioni concernenti qualsiasi anno civile o esercizio a partire dal 1° gennaio 2010. L'art. 2 par. 3 dell'Accordo 2014 prevede che, nonostante le disposizioni del par. 2, l'art. 1 par. 1 dell'Accordo 2014 è applicabile alle domande di scambio di informazioni relative a fatti avvenuti a partire dal 1° febbraio 2013. Nella DTF 146 II 150, il Tribunale federale ha ritenuto che l'interpretazione dell'art. 2 par. 3 dell'Accordo 2014 - alla luce del suo scopo, del suo contesto e delle circostanze della sua conclusione - rende ammissibili le domande raggruppate unicamente per ottenere informazioni relative a periodi a partire dal 1° febbraio 2013 (cfr. DTF 146 II 150 consid. 5.3 segg. e consid. 5.6). Conformemente all'art. 2 par. 2 dell'Accordo 2014 e al n. XI par. 3 lett. a del Protocollo addizionale, l'assistenza amministrativa deve tuttavia essere di principio concessa per i periodi a partire dal 1° gennaio 2010 se - come in concreto - viene presentata una domanda collettiva (« Listenersuchen ») in cui le persone interessate possono essere identificate per mezzo di numeri di conto bancari noti (cfr. consid. 3.1 del presente giudizio, circa qualifica della presente domanda; DTF 146 II 150 consid. 5.6; cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.1.2).

### **E. 2.2**

La domanda di assistenza amministrativa deve indicare gli elementi figuranti al n. XI par. 3 del Protocollo addizionale, ovvero: (a) l'identità della persona oggetto del controllo o dell'inchiesta, informazione che può risultare dall'indicazione del nome di questa persona o da qualsiasi altro elemento che ne permetta l'identificazione; (b) il periodo oggetto della domanda; (c) una descrizione delle informazioni ricercate, in particolare la loro natura e la forma in cui lo Stato richiedente desidera ricevere le informazioni dallo Stato richiesto; (d) lo scopo fiscale per cui le informazioni sono state richieste e, (e) nella misura in cui sono noti, il nome e l'indirizzo delle persone per le quali vi è motivo di ritenere che siano in possesso delle informazioni richieste (il detentore delle informazioni; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.2).

### **E. 2.3**

Espresso all'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, il requisito della rilevanza verosimile delle informazioni - ovvero, la condizione « verosimilmente rilevante » - per l'applicazione della Convenzione o della legislazione fiscale interna degli stati contraenti è la chiave di volta del sistema di scambio d'informazioni (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.1 con rinvii). Esso 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. Detto requisito è adempiuto allorché, al momento della formulazione della domanda, esiste una ragionevole probabilità che le informazioni richieste si rivelino pertinenti. Poco importa se, una volta fornita, un'informazione risulti per finire non pertinente (cfr. sentenza del TF 2C\_764/2018 del 7 giugno 2019 consid. 5.1). Non spetta allo Stato richiesto rifiutare una domanda di assistenza o la trasmissione d'informazioni, solo perché da lui considerate prive di pertinenza per l'inchiesta o il controllo sottostante. L'apprezzamento del requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste è infatti in primo luogo di competenza dello Stato richiedente (cfr. DTF 145 II 112 consid. 2.2.1, 144 II 206 consid. 4.2 e 4.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.3).

#### **E. 2.4.1**

Il principio della buona fede (cfr. art. 7 lett. c LAAF) trova applicazione, quale principio d'interpretazione e d'esecuzione dei trattati, nell'ambito dello scambio d'informazioni ai sensi delle CDI (cfr. DTF 146 II 150 consid. 7.1; 143 II 202 consid. 8.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.4.1). Lo Stato richiesto è dunque 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; [tra le tante] citata sentenza del TAF A-5662/2020 consid. 2.4.1).

#### **E. 2.4.2**

La buona fede di uno Stato è presunta nelle relazioni internazionali (principio dell'affidamento), ciò che implica, nel presente contesto, che lo Stato richiesto non può, di principio, mettere in dubbio le allegazioni dello Stato richiedente, a meno che sussistano dei seri dubbi. In tal caso, il principio dell'affidamento non si oppone ad una domanda di chiarimento allo Stato richiesto; il rovesciamento della presunzione della buona fede di uno Stato dovendosi in ogni caso fondare su fatti constatati e concreti (cfr. DTF 146 II 150 consid. 7.1; 143 II 202 consid. 8.7.1 e 8.7.4; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020

del 10 maggio 2021 consid. 2.4.2).

### **E. 2.4.3**

Non si entra nel merito di una domanda di assistenza amministrativa se viola il principio della buona fede, « in particolare se si fonda su informazioni ottenute mediante reati secondo il diritto svizzero » (cfr. art. 7 lett. c LAAF). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale relativa alle domande di assistenza fondate sui dati rubati, per reati vanno intesi dei reati effettivamente punibili in Svizzera. Ciò presuppone, oltre all'adempimento delle condizioni oggettive della norma penale svizzera di cui si presume la violazione, la competenza *ratione loci* della Svizzera (cfr. DTF 143 II 202 consid. 8.5.6). L'art. 7 lett. c LAAF mira a concretizzare il principio della buona fede nell'ambito dell'assistenza amministrativa in correlazione con le domande fondate su delle informazioni ottenute mediante reati puniti in Svizzera (cfr. Xavier Oberson, *La mise en oeuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE*, in: *IFF Forum für Steuerrecht* 2012, pag. 17). Nell'ambito dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, la Svizzera può aspettarsi che lo Stato richiedente si comporti in modo corretto nei suoi confronti, in particolare in relazione a situazioni che possono rientrare nell'art. 7 lett. c LAAF, e che rispetti gli impegni assunti in merito alle modalità di applicazione della CDI interessata. Se questo sia il caso o meno è una questione che deve essere decisa in ogni singolo caso. Fatto salvo il caso in cui lo Stato richiedente acquista dati rubati in Svizzera allo scopo di presentare una domanda di assistenza amministrativa, il principio della buona fede tra gli Stati non è violato per il solo fatto che la domanda di assistenza si basa su dati di origine illecita. Inoltre, il rifiuto di uno Stato di confermare l'origine lecita dei dati che hanno portato alla domanda non è di principio sufficiente a qualificare l'approccio come contrario alla buona fede (cfr. sentenza TF 2C\_648/2017 del 17 luglio 2018 consid. 3.4). Peraltro, una domanda viola la fiducia legittima che la Svizzera può riporre nell'impegno preso dallo Stato richiedente, se quest'ultimo fornisce la garanzia (« *Zusicherung* ») che nessuno dei dati rubati a una banca sul territorio svizzero sarà utilizzato nel contesto di una domanda di assistenza amministrativa e presenta comunque una tale domanda, in relazione causale diretta o indiretta con i dati rubati. In tal caso, se si è in presenza di dati provenienti da reati effettivamente punibili secondo il diritto svizzero (ai sensi della giurisprudenza; cfr. DTF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 lett. c LAAF trova applicazione e la Svizzera deve rifiutare l'assistenza (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.4.3).

### **E. 2.5.1**

La domanda di assistenza amministrativa non deve essere presentata unicamente allo scopo di intraprendere una ricerca generalizzata e indiscriminata di informazioni (« *fishing expedition* »; DTF 146 II 150 consid. 6.1.2; 144 II 206 consid. 4.2; 143 II 136 consid. 6). Il divieto delle « *fishing expeditions* » corrisponde al principio della proporzionalità (cfr. art. 5 cpv. 2 Cost.), al quale deve conformarsi ogni domanda di assistenza amministrativa (cfr. DTF 139 II 404 consid. 7.2.3). Ciò indicato, non è atteso dallo Stato richiedente che ognuna delle sue richieste conduca necessariamente a una ricerca fruttuosa corrispondente (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.5.1).

### **E. 2.5.2**

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, le domande di assistenza amministrativa che non identificano nominalmente le persone interessate devono essere sottoposte a un

esame più attento per escludere la fishing expedition (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.1.3; 139 II 404 consid. 7.2.3 seg.). A tal fine, il Tribunale federale ha elaborato i tre seguenti criteri con riferimento al Commentario OCSE sull'art. 26 MC OCSE (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.1.3; 143 II 136 consid. 6.1.2): 1) la domanda deve fornire una descrizione dettagliata del gruppo, descrivendo i fatti e le circostanze specifiche che l'hanno portata alla richiesta; 2) la domanda deve spiegare la legge (fiscale) applicabile e indicare perché vi sono motivi per ritenere che i contribuenti del gruppo non abbiano adempiuto ai loro obblighi, ovvero violato la legge fiscale; 3) la domanda deve dimostrare che le informazioni richieste possono portare all'adempimento degli obblighi riconducibili dei contribuenti fiscali appartenenti al gruppo. Benché detti criteri siano stati sviluppati in primo luogo in riferimento alle domande raggruppate ai sensi dell'art. 3 lett. c LAAF, il Tribunale federale ha ritenuto in varie sentenze che gli stessi, per motivi di coerenza, vadano altresì applicati al fine di distinguere le domande collettive ammissibili dalle « fishing expeditions » vietate (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 628 consid. 5.1). Per quanto concerne la domanda collettiva francese di assistenza amministrativa dell'11 maggio 2016 qui in oggetto (cfr. consid. 3.1 del presente giudizio, circa la qualifica della presente domanda), il Tribunale federale ha confermato la propria giurisprudenza e ricordato che tali criteri sono applicabili (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.5.2).

## **E. 2.6**

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. art. 28 CDI CH-FR). La giurisprudenza ha ricordato il carattere personale del suddetto principio, nel senso che lo Stato richiedente non può utilizzare nei confronti di terzi le informazioni che ha ricevuto tramite l'assistenza amministrativa, a meno che questa possibilità risulti dalle leggi di entrambi gli Stati e l'autorità competente dello Stato che fornisce le informazioni autorizzi tale utilizzo (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.4; 146 I 172 consid. 7.1.3). Sulla base del principio dell'affidamento, la Svizzera può ritenere che lo Stato richiedente, con il quale è legato da un accordo di assistenza amministrativa, rispetterà il principio della specialità (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.6).

### **E. 2.7.1**

Lo Stato richiedente deve altresì rispettare il principio della sussidiarietà. In assenza di elementi concreti, rispettivamente di seri dubbi al riguardo, non vi è alcuna ragione per rimettere in discussione l'adempimento del principio della sussidiarietà, allorquando uno Stato presenta una domanda di assistenza amministrativa, in ogni caso quando lo stesso dichiara di aver sfruttato tutte le fonti d'informazione abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere informazioni o di aver agito conformemente alla Convenzione (cfr. DTF 144 II 206 consid. 3.3.2; 2C\_904/2015 dell'8 dicembre 2016 consid. 7.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.7.1).

### **E. 2.7.2**

Il principio della sussidiarietà non implica per lo Stato richiedente d'esaurire l'integralità delle fonti di informazione, bensì 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-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.7.2). Il principio della sussidiarietà risulta, di principio, violato, se lo Stato richiedente ha già emanato una decisione sui punti per i quali richiede l'assistenza e non fornisce alcuna spiegazione comprovante ch'esso intende riconsiderare tale decisione. Ciò sancito, non è escluso che uno Stato richiedente possa necessitare di informazioni in merito ad una procedura già conclusa, ad esempio se ha motivo di pensare che la decisione possa essere oggetto di revisione. In tal caso, la Svizzera è tuttavia in diritto d'aspettarsi una spiegazione al riguardo, affinché sia possibile comprendere ciò che motiva la domanda di assistenza). Il criterio decisivo per la concessione dell'assistenza amministrativa rimane la rilevanza verosimile delle informazioni richieste (cfr. al riguardo, consid. 2.3 del presente giudizio; cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.7.2).

### **E. 2.8**

Devono essere rispettate pure le norme procedurali applicabili nello Stato richiedente e nello Stato richiesto. L'AFC dispone tuttavia dei poteri procedurali necessari per imporre alle banche di fornire tutti i documenti richiesti che soddisfano la condizione (cfr. consid. 2.3 del presente giudizio) della rilevanza verosimile (cfr. DTF 142 II 161 consid. 4.5.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.8).

### **E. 2.9**

Una domanda di assistenza amministrativa può avere quale scopo quello d'accertare la residenza fiscale di una persona (cfr. DTF 145 II 112 consid. 2.2.2; 142 II 161 consid. 2.2.2). Può succedere che un contribuente, considerato dallo Stato richiedente come uno dei suoi residenti fiscali secondo i criteri del suo diritto interno, possa essere considerato come residente fiscale di un altro Stato secondo i criteri del diritto interno di quell'altro Stato. Tuttavia, per costante giurisprudenza, la determinazione della residenza fiscale a livello internazionale è una questione di merito che non deve essere affrontata dallo Stato richiesto allo stadio dell'assistenza amministrativa (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.2.1; 142 II 218 consid. 3.6). Allorquando la persona interessata dalla domanda di assistenza amministrativa è considerata da due Stati come uno dei suoi contribuenti, la questione della conformità alla Convenzione, in concreto, ai sensi dell'art. 28 par. 1 in fine CDI CH-FR, deve essere valutata alla luce dei criteri applicati dallo Stato richiedente per considerare questa persona come uno dei suoi contribuenti. In questo contesto, il ruolo della Svizzera in quanto Stato richiesto non è quello di statuire lei stessa nell'ambito della procedura di assistenza amministrativa sull'esistenza di un conflitto di residenza, ma si limita a verificare che il criterio di assoggettamento fiscale a cui fa ricorso lo Stato richiedente sia tra quelli previsti dalla disposizione della Convenzione applicabile alla determinazione della residenza fiscale (cfr. DTF 145 II 112 consid. 3.2; 142 II 161 consid. 2.2.2). Lo Stato richiedente non è tenuto ad aspettare l'esito della controversia sul principio della residenza fiscale, prima di presentare una domanda di assistenza amministrativa, tanto più che la richiesta può anche essere destinata a consolidare la sua posizione sulla residenza fiscale del contribuente interessato. In effetti, in questa fase, lo Stato richiedente chiede specificamente informazioni per determinare se i suoi sospetti sul legame fiscale con il suo territorio della persona interessata dalla richiesta sono fondati. Inoltre, lo Stato richiedente deve poter fare una richiesta anche in caso di conflitto effettivo di residenza, per ottenere dallo Stato richiesto i documenti che sosterebbero il suo credito in concorrenza con quello di quest'ultimo o di uno Stato terzo. In particolare, occorre tenere conto della situazione in cui

un contribuente soggetto a un'imposizione illimitata in Svizzera o in uno Stato terzo e di fatto residente nello Stato richiedente, ad esempio perché ha mantenuto la sua residenza permanente in tale Stato (cfr. DTF 142 II 218 consid. 3.7; 142 II 161 consid. 2.2.2). Se il conflitto di competenza si concretizza, spetterà al contribuente interessato dalla doppia imposizione lamentarsi presso le autorità competenti, cioè le autorità nazionali degli Stati interessati, secondo i rimedi previsti dal diritto interno (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.2.2); se del caso, la doppia imposizione internazionale sarà evitata mediante le regole di determinazione della residenza fiscale internazionale previste dalla convenzione applicabile tra gli Stati interessati o mediante il ricorso alla procedura amichevole (cfr. art. 27 par. 1 CDI CH-FR; DTF 145 II 112 consid. 2.2.2; 142 II 218 consid. 3.7; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.9).

### **E. 3**

In concreto, la domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016, alla base della presente procedura, è già stata oggetto - come detto (cfr. fatti, sub lett. F) - di una procedura pilota. Questa si è conclusa dinanzi al Tribunale federale con la sentenza di principio DTF 146 II 150. Il Tribunale federale ha sancito che sulla base di detta domanda va concessa l'assistenza amministrativa alla Francia. Poiché detta sentenza vincola materialmente lo scrivente Tribunale (cfr. consid. 1.4.3 del presente giudizio), segnatamente per quanto attiene alla questione dell'ammissibilità di detta domanda, non vi è di principio alcuna possibilità per il Tribunale di rifiutare l'assistenza amministrativa in deroga alle conclusioni dell'Alta Corte. Ne discende che solo le censure sollevate dal ricorrente in correlazione con degli elementi su cui il Tribunale federale non si è pronunciato nella DTF 146 II 150, possono essere, di principio, ancora esaminate in dettaglio dallo scrivente Tribunale. Per quanto attiene alle censure già evase dal Tribunale federale, lo scrivente Tribunale - come detto, essendo materialmente vincolato - non può invece discostarsi da quanto ritenuto dall'Alta Corte, sicché il loro esame deve limitarsi a richiamare quanto già deciso nella DTF 146 II 150. Detto in altri termini, nell'esaminare le censure del ricorrente, in questa sede ci si riferirà principalmente alla DTF 146 II 150 - laddove il Tribunale federale si sia già espresso al riguardo - e/o, per quanto necessario, alle successive/precedenti sentenze emanate dal Tribunale statuyente al riguardo.

### **E. 4**

Preliminarmente, nello specifico si impone l'esame della competenza della DGFP, quale autorità richiedente francese, tale questione essendo stata espressamente sollevata dal ricorrente.

#### **E. 4.1**

Più nel dettaglio, il ricorrente contesta che la DGFP rappresenti per la Francia l'autorità richiedente competente per l'inoltro della domanda di assistenza amministrativa dell'11 maggio 2016, punto su cui l'autorità inferiore non si sarebbe peraltro espressa nella decisione impugnata. Egli indica infatti che, giusta l'art. 3 par. 1 lett. i lett. i CDI CH-FR, l'autorità competente designata per la Francia sarebbe il ministro incaricato del budget o il suo rappresentante autorizzato e non la DGFP. Poiché la decisione impugnata non indicherebbe né la fonte né la base legale dalla quale si evincerebbe che la DGFP equivalga al ministro incaricato del budget o un suo rappresentante autorizzato, giustificante la sua competenza, quest'ultima risulterebbe incompetente, sicché già per tale motivo la domanda francese sarebbe irricevibile (cfr. ricorso 15 aprile 2021, punti 17-19).

#### **E. 4.2**

Al riguardo, il Tribunale osserva come, nella misura in cui il Tribunale federale ha considerato la domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016 come ammissibile (cfr. DTF 146 II 150), si debba ammettere che implicitamente lo stesso abbia di riflesso riconosciuto pure la competenza della DGFP quale competente autorità richiedente francese ai sensi dell'art. 3 par. 1 lett. i lett. i CDI CH-FR. Ciò risulta in particolare dal consid. 7.7 della DTF 146 II 150, ove il Tribunale federale ha considerato la DGFP quale autorità competente ai sensi dell'art. 27 par. 2 e 3 CDI CH-FR per concludere degli accordi amichevoli e dunque, di riflesso, quale autorità competente ai sensi dell'art. 3 par. 1 lett. i lett. i CDI CH-FR. Tale sentenza vincolando il Tribunale, non vi è di per sé motivo di indagare ulteriormente al riguardo e di mettere in discussione quanto precede, sicché la censura del ricorrente va respinta già per tale motivo.

#### **E. 4.3**

Ciò sancito, a titolo abbondanziale, il Tribunale osserva quanto segue. Il Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni a fini fiscali (di seguito: Forum globale) dell'OCSE si adopera affinché gli standard internazionali sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni su domanda e sullo scambio automatico di informazioni siano rispettati ed applicati in modo uniforme a livello internazionale. A tal fine, il Forum globale verifica l'applicazione degli standard per mezzo di valutazioni tra pari (« peer review ») sulla capacità delle giurisdizioni dei suoi membri - tra cui la Svizzera e la Francia - di cooperare con altre amministrazioni fiscali in conformità ai predetti standard. Dopo un primo ciclo di valutazione intervenuto tra il 2010 e il 2016, nel 2016 ha avuto inizio per tutti i suoi membri un secondo ciclo di valutazione, nell'ambito del quale il Forum globale ha valutato nuovi elementi, quali la qualità delle domande delle autorità fiscali, le domande raggruppate o l'identificazione dei beneficiari effettivi. Oggetto d'esame sono state altresì le misure adottate dai membri per attuare le raccomandazioni formulate nel primo ciclo di valutazione (cfr. Messaggio del 21 novembre 2018 concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni a fini fiscali formulate nel rapporto sulla fase 2 della valutazione tra pari relativa alla Svizzera, FF 2019 275, 279-281; parimenti sentenza del TAF A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 4.1.2). In tale contesto, il Tribunale segnala il rapporto del Forum globale denominato « Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales Rapport d'examen par les pairs: France - Combiné : Phase 1 + Phase 2 » (di seguito: rapporto 2011, in: < <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264291188-fr.pdf?expires=1636552885&id=id&accname=oid030182&checksum=E8CB80E83B7C59D8028D28A65078FDE1> >, consultato il 16.11.2021) concernente il primo ciclo di valutazione in rapporto alla Francia. Per quanto qui di rilievo, si segnala che in detto rapporto 2011 il Forum globale non fa che esporre in maniera oggettiva il quadro giuridico francese in vigore in materia di scambio di informazioni su domanda, indicando la competente autorità francese abilitata a inoltrare delle domande di assistenza amministrativa in materia fiscale, ossia la DGFP (cfr. rapporto 2011, punto n. 148): « [...] L'autorité compétente centrale pour les demandes de renseignements reçues par la France est la Direction générale des finances publiques (DGFIP) en charge de l'administration fiscale, au sein du Ministère du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'État ; et plus précisément le bureau des affaires internationales de la sous-direction du contrôle fiscal (bureau CF3) [...] ». La competenza della DGFP è stata poi confermata nel 2018 ai punti n. 208 e 214 del rapporto

del Forum globale denominato « Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales : France 2018 (Deuxième cycle) - Rapport d'examen par les pairs sur la demande d'échange de renseignements » (di seguito: rapporto 2018, in: < <https://www.oecdilibrary.org/docserver/9789264291188-fr.pdf?expires=1636552940&id=id&accname=oid030182&checksum=AE44811155A03CE4AC7E2A685BEEC288> >, consultato il 16.11.2021). Trattandosi di documenti ufficiali, il Tribunale non intravede alcuna ragione per dubitare della veridicità delle informazioni ivi riportate. Detto ciò, da quanto precede risulta chiaramente che la DGFP è l'autorità competente francese in materia di scambio di informazioni e che detta autorità sottostà al « Ministère du Budget ». Ora, come giustamente rilevato dal ricorrente, l'art. 3 par. 1 lett. i lett. i CDI CH-FR designa effettivamente quale autorità competente per la Francia il ministro incaricato del budget o il suo rappresentante autorizzato (« le ministre chargé du budget ou son représentant autorisé »). Sennonché, tale evenienza non esclude tuttavia che un'unità sottostante al « Ministère du Budget », come la DGFP, possa essere abilitata da quest'ultimo ad occuparsi dello scambio d'informazioni in materia fiscale e a presentare una domanda di assistenza amministrativa in sua vece. Si pensi ad esempio alla Svizzera, ove è il Servizio per lo scambio d'informazione in materia fiscale (SEI) dell'AFC ad occuparsi concretamente dello scambio d'informazioni in materia fiscale. In tali circostanze, tenuto altresì conto della presunzione della buona fede dello Stato richiedente (cfr. consid. 2.4.2 del presente giudizio), il Tribunale non ravvisa alcun motivo per mettere in dubbio la competenza della DGFP ad agire quale autorità richiedente francese, rispettivamente per indagare ulteriormente al riguardo. Lo Stato richiesto deve infatti limitarsi ad esaminare l'ammissibilità della domanda alla luce del quadro legale fissato dalla CDI pertinente. In definitiva, la censura del ricorrente va dunque respinta.

## **E. 5**

Chiarita la competenza della DGFP, va rilevato quanto segue in merito all'adempimento delle condizioni formali d'ammissibilità della domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016.

### **E. 5.1**

Sul piano formale, il Tribunale federale ha sancito - perlomeno implicitamente dichiarandola ammissibile - che la domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016 adempie le condizioni formali. Per quanto qui necessario, il Tribunale rileva in particolare come detta domanda contenga la lista delle informazioni necessarie alla sua ammissibilità, e meglio: l'identità delle persone oggetto del controllo o dell'inchiesta, risultante dai numeri menzionati nella lista acclusa alla domanda che si riferiscono a conti detenuti presso la banca UBS (cifra 2); il nome del titolare delle informazioni, cioè la banca UBS (cifra 3); il periodo coperto dalla domanda, ossia dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2015 (cifra 4); lo scopo fiscale alla base della domanda, ossia l'imposta sul reddito e sulla sostanza (cifra 4); nonché una descrizione delle informazioni richieste (cifra 6). La domanda dell'11 maggio 2016 contiene quindi tutti gli elementi menzionati al n. XI par. 3 del Protocollo aggiuntivo (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 4.2). La domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016 - che non contiene né i nomi né gli indirizzi delle persone interessate, ma che si fonda su una lista di circa 40'000 numeri di conto e altri numeri bancari sulla base della quale l'AFC ha potuto identificare le persone interessate - è una « domanda collettiva » e non una domanda raggruppata ai sensi dell'art. 3 lett. c LAAF (cfr. DTF 146 II 150 consid. 4). A tal proposito,

il Tribunale federale ha precisato che, secondo la giurisprudenza, le domande che riguardano un certo numero di persone che identificano per nome o per mezzo di una lista contenente numeri - come i numeri di carta di credito o di conto bancario - devono essere considerate come una somma di domande individuali. Per motivi di economia procedurale, l'autorità richiedente riunisce queste singole domande in una domanda comune o collettiva, sebbene in linea di principio potrebbe anche formularle singolarmente (cfr. DTF 146 II 150 consid. 4.4; 143 II 628 consid. 4.4 e 5.1; [tra le tante] citata sentenza del TAF A-5662/2020 consid. 4.2).

## **E. 5.2**

In tale contesto, alla luce della DTF 146 II 150, le censure sollevate dal ricorrente in merito al difetto dei requisiti formali menzionati al n. XI par. 3 del Protocollo aggiuntivo - circa i periodi fiscali 2010-2015 coperti dalla domanda collettiva e l'applicazione del limite temporale iniziale del 1° febbraio 2013 anche alle domande collettive e non solo alle domande raggruppate nel rispetto del principio dell'uguaglianza, l'asserita descrizione errata e incompleta delle informazioni richieste, l'asserita non sufficiente indicazione dello scopo della domanda e delle basi legali francesi (cfr. ricorso 15 aprile 2021, punti 23-24) - non possono che essere qui respinte. In particolare, il Tribunale ricorda che dal punto di vista temporale, il Tribunale federale ha sancito che, conformemente all'art. 2 par. 2 dell'Accordo 2014 e al n. XI par. 3 lett. a del Protocollo addizionale, le domande collettive - diversamente dalle domande raggruppate - possono di principio essere validamente presentate per i periodi già a partire dal 1° gennaio 2010 (cfr. DTF 146 II 150 consid. 5.6; consid. 2.1.2 del presente giudizio).

## **E. 6**

Chiarita l'ammissibilità formale della domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016, vanno ora esaminate le censure sollevate dal ricorrente in correlazione con l'adempimento delle condizioni materiali.

### **E. 6.1.1**

Il ricorrente contesta il rispetto del divieto della fishing expedition e la rilevanza verosimile delle informazioni oggetto della domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016, per i motivi seguenti. Innanzitutto, il ricorrente contesta che la raccolta d'informazioni in oggetto possa basarsi sul criterio della nazionalità/cittadinanza francese delle persone interessate, in quanto trattasi di un criterio irrilevante ai fini dell'assoggettamento fiscale in Francia. Al riguardo, fa altresì valere di non essere un cittadino francese. Il ricorrente contesta pure la pertinenza del criterio del codice domicilio francese (« 111 »), in quanto trattasi di un criterio non permettente di ritenere che le relazioni bancarie di cui alle liste B e C possano essere effettivamente riconducibili a dei contribuenti aventi obblighi fiscali in Francia (cfr. ricorso 15 aprile 2021, punti 23 e 35). Nel suo caso, l'indicazione del codice domicilio francese sarebbe comunque errata, dal momento ch'egli per la maggior parte del periodo fiscale oggetto di detta domanda francese (2010-2014/2015), e meglio a far tempo dal (...) 2010, non sarebbe più stato domiciliato in Francia, bensì in Svizzera; più precisamente nel Comune di X.\_\_\_\_\_, luogo del centro dei suoi interessi, come si evincerebbe dai vari documenti da lui prodotti. In tali circostanze, egli ritiene che - alla luce dell'art. 4 CDI CH-FR, del principio della proporzionalità, della rilevanza verosimile e della protezione dei dati - le informazioni relative ai saldi del suo conto bancario al 1° gennaio 2011 fino al 1° gennaio 2015 e alle movimentazioni degli anni

2010, 2011, 2012, 2013 e 2014 sarebbero irrilevanti. Tali informazioni non potrebbero pertanto essere trasmesse all'estero, rispettivamente andrebbero rimosse o quanto meno censurate. In aggiunta, il ricorrente fa valere che la domanda francese si baserebbe su fatti che allo stato 2006 e 2008 erano pertinenti, ma che, al momento del suo inoltro, non lo sarebbero più stati da lungo tempo, ciò che dimostrerebbe che si tratta di una fishing expedition. L'autorità inferiore avrebbe quindi dovuto escludere tali informazioni, in quanto di nessuna rilevanza per accertare la situazione fiscale in Francia (cfr. ricorso 15 aprile 2021, punti 23, 25-32). A mente del ricorrente, la domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016 non adempirebbe poi ai requisiti posti dalla giurisprudenza del Tribunale federale per la distinzione tra le domande collettive e le fishing expeditions, sicché in concreto si sarebbe confrontati ad una fishing expedition. La domanda non fornirebbe infatti una descrizione dettagliata del gruppo, una spiegazione sufficiente della legge fiscale applicabile e dei sospetti concreti di un comportamento lesivo delle normative fiscali in Francia. Le informazioni richieste non sarebbero idonee a portare all'adempimento degli obblighi dei contribuenti appartenenti al gruppo (cfr. ricorso 15 aprile 2021, punti 33-38).

### **E. 6.1.2**

Al riguardo, il Tribunale rileva quanto segue. Nella DTF 146 II 150 il Tribunale federale ha stabilito in modo materialmente vincolante per lo scrivente Tribunale (cfr. consid. 1.4.3 del presente giudizio) che la domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016 non costituisce una fishing expedition e che le informazioni richieste adempiono la condizione della rilevanza verosimile (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6). Il Tribunale federale ha infatti osservato che la domanda collettiva dell'11 maggio 2016 adempie i tre requisiti elaborati dalla giurisprudenza in materia di domande raggruppate, applicabili per analogia alle « domande collettive », permettendo di escludere l'esistenza di una fishing expedition (cfr. consid. 2.5.2 per un elenco esaustivo di questi tre criteri; DTF 146 II 150 consid. 6.1.3 e 6.2). L'analisi del Tribunale federale si è concentrata specificamente sul criterio che è stato oggetto della controversia principale - vale a dire, il requisito che la domanda esponga la legge fiscale applicabile e le ragioni per presumere che i contribuenti del gruppo non abbiano adempiuto ai loro obblighi e abbiano quindi violato la legge fiscale. In proposito, il Tribunale federale ha ritenuto che tutti gli elementi contenuti nella domanda francese fossero sufficienti a giustificare il sospetto che le persone dietro le liste B e C avessero agito in modo contrario al diritto fiscale. Poiché il Tribunale è tenuto a fondarsi sulla DTF 146 II 150 e non può discostarsi dalle argomentazioni giuridiche del Tribunale federale, si deve concludere che gli argomenti addotti dal ricorrente a tal proposito (cfr. ricorso 15 aprile 2021, in particolare punti 33-35) - che non occorre evocare in dettaglio - non permettono di concludere che la domanda francese costituisca una fishing expedition e violi il principio della rilevanza verosimile.

### **E. 6.1.3**

Per contro, nella DTF 146 II 150, il Tribunale federale non ha esaminato specificamente se, tenuto conto degli elementi relativi all'assenza di un domicilio in Francia - così come invocati dal ricorrente in concreto - viene meno la rilevanza verosimile, segnatamente del codice di « Domizil » e delle liste B e C allegate alla domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016. Su tale questione, si è invece pronunciato lo scrivente Tribunale, tenuto conto di quanto sancito dal Tribunale federale nella DTF 146 II 150 (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 5.1). Più nel

dettaglio, il Tribunale ha già avuto modo di sancire che i codici di domicilio francese che figurano nelle liste B e C costituiscono criteri sufficienti per ritenere le persone che figurano in queste liste come imponibili in Francia nel periodo in esame (cfr. citata sentenza del TAF A-5662/2020 consid. 5.1 con rinvio). Ciò è ulteriormente corroborato dalla sentenza del Tribunale federale DTF 146 II 150, che ha ritenuto - almeno implicitamente nel ritenere ammissibile la predetta domanda francese - che questi codici di domicilio costituiscono dei criteri sufficienti per l'imposizione, ed esplicitamente al consid. 6 che le informazioni richieste soddisfano la condizione della rilevanza verosimile ai sensi dell'art. 28 par. 1 CDI CH-FR (cfr. citata sentenza del TAF A-5662/2020 consid. 5.1.3). In tali circostanze, tenuto altresì conto del fatto che è appurato che il qui ricorrente figura, per il tramite di un numero di conto bancario a lui riconducibile, con un codice di domicilio francese « 111 » nella lista Excel allegata alla domanda di assistenza amministrativa francese, si deve dunque ritenere che il criterio di assoggettamento fiscale invocato dallo Stato richiedente francese nello specifico, ossia quello del domicilio, sia apparentemente plausibile (cfr. citata sentenza del TAF A-5662/2020 consid. 5.1.3). In tale contesto, contrariamente a quanto ritenuto dal ricorrente, la censura relativa al criterio della nazionalità/cittadinanza francese non è pertinente, dal momento che il criterio su cui poggia la domanda francese non è quello della nazionalità, bensì quello del domicilio.

#### **E. 6.1.4**

Ciò sancito, la questione a sapere se il criterio del domicilio concorra con un criterio d'assoggettamento fiscale dello Stato terzo in cui il ricorrente sostiene di essere stato domiciliato fiscalmente nel periodo interessato dalla domanda non deve invece essere esaminata dal Tribunale. In presenza di un conflitto di residenza, la Svizzera deve di principio limitarsi, in qualità di Stato richiesto, a verificare se il criterio d'assoggettamento invocato dallo Stato richiedente è contemplato dalla norma convenzionale applicabile concernente la determinazione formale del domicilio. Il Tribunale non dispone infatti né dei mezzi materiali, né della competenza formale per statuire sul conflitto di residenza allorquando riceve una domanda di assistenza (cfr. citata sentenza del TAF A-5662/2020 consid. 5.1.3; parimenti consid. 2.9 del presente giudizio).

#### **E. 6.1.5**

A titolo abbondanziale, il Tribunale ha altresì già sancito come non sia pregiudizievole il fatto che la domanda francese in oggetto si basi sulle liste B e C risalenti al 2006 e al 2008, mentre le informazioni richieste si riferiscono agli anni dal 2010 al 2015. In effetti, è chiaro che l'autorità francese sta cercando di determinare se le persone dietro le liste B e C - che hanno detenuto un conto bancario presso UBS tra il 2006 e il 2008 - ne avevano uno durante il periodo in esame, cioè dal 2010 al 2015. Questo elemento non è problematico poiché, secondo la giurisprudenza, lo Stato richiedente non è tenuto a fornire per ciascuno dei periodi in questione un elemento concreto di sospetto che sia specificamente legato a ciascuno di questi periodi (cfr. sentenza del TF 2C\_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 6.4 segg.). Inoltre, come detto (cfr. consid. 6.1.2 del presente giudizio), il Tribunale federale ha ritenuto che la domanda francese contenesse prove sufficienti per suggerire che le persone interessate, identificabili attraverso le liste B e C, avessero agito in violazione del diritto fiscale. Il fatto che la domanda si basi su liste risalenti al 2006 e al 2008 non porta a concludere - come sostiene il ricorrente - che le informazioni richieste non siano più verosimilmente rilevanti, indipendentemente dal domicilio fiscale, inteso ai sensi del diritto internazionale, per gli anni 2006 e 2008 (cfr. citata sentenza del TAF A-5662/2020 consid.

5.1.4).

#### **E. 6.1.6**

In definitiva, gli argomenti sollevati dal ricorrente non sono tali da rimettere in discussione quanto precede, sicché la sua censura va respinta. La sua richiesta di non trasmissione delle informazioni relative agli anni 2011-2015, rispettivamente di oscuramento/di censura di tali dati bancari non può di riflesso che essere anch'essa qui respinta.

#### **E. 6.2.1**

Il ricorrente ritiene poi che la domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016 lederebbe il principio della buona fede, in quanto fondata su informazioni ottenute mediante reati secondo il diritto svizzero ai sensi dell'art. 7 lett. c LAAF. Più nel dettaglio, il ricorrente ha rilevato che la predetta domanda riporterebbe che le banche UBS e UBS Francia sarebbero state oggetto di procedimenti penali per « démarché bancaire ou financière illicite » e per « blanchiment aggravé de fraude fiscale », nonché che nell'ambito di un'indagine penale condotta dal Ministero pubblico di Bochum (Germania) e di perquisizioni effettuate nelle succursali tedesche della banca UBS nel 2012 e nel 2013 sarebbero stati sequestrati i dati riguardanti dei contribuenti francesi legati a dei conti aperti presso la banca UBS in Svizzera. Basandosi sulla Direttiva europea n. 2011/16/UE, la Francia avrebbe chiesto ed ottenuto dalla Germania la trasmissione delle liste A, B e C in questione. Difatti, come si evincerebbe dalla predetta domanda, la Francia avrebbe dunque acquisito dalla Germania i dati di presunti contribuenti francesi, precedentemente acquisiti in maniera illecita dalla Germania. In tale contesto, il ricorrente ritiene che UBS avrebbe commesso un'infrazione equivalente alla violazione del segreto bancario ex art. 47 della legge federale dell'8 novembre 1934 sulle banche e le casse di risparmio (LBCR, RS 952.0), dal momento che avrebbe permesso a un dipendente di UBS Deutschland AG di estrarre dei dati relativi a relazioni bancarie detenute in Svizzera e di salvarle sul suo computer. In tale situazione, l'autorità inferiore avrebbe dovuto verificare l'origine, rispettivamente richiedere accertamenti circa l'origine delle informazioni ottenute dall'autorità richiedente francese, essendovi motivi per ritenere che le informazioni acquisite per via rogatoriale dalla Germania fossero state all'origine sottratte illecitamente in Svizzera, configurando in tal modo una violazione dell'art. 47 cpv. 1 lett. a e c LBCR. L'agire di UBS costituirebbe un reato effettivamente e concretamente punibile secondo il diritto svizzero che renderebbe la domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016 inammissibile ex art. 7 lett. c LAAF (cfr. ricorso 15 aprile 2021, in particolare punti 44-45).

#### **E. 6.2.2**

Al riguardo, il Tribunale osserva come circa la censura della violazione del principio della buona fede da parte dell'autorità richiedente francese, rispettivamente dell'art. 7 lett. c LAAF in correlazione all'asserita origine illecita dei dati alla base della domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016 - non trattata dal Tribunale federale nella DTF 146 II 150 -, lo stesso si sia già pronunciato, giungendo alla conclusione che tale censura è infondata (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 5.2). Più nel dettaglio, il Tribunale ha dapprima esaminato i fatti descritti dall'autorità richiedente francese nella predetta domanda in merito all'origine dei dati, osservando quanto segue (cfr. citata sentenza del TAF A-5662/2020 consid. 5.2.2). Dai predetti fatti risulta che un'indagine condotta dalla procura di Bochum e le visite a domicilio effettuate nelle filiali tedesche della banca UBS nel maggio 2012 e nel luglio 2013 hanno

portato al sequestro di dati riguardanti contribuenti francesi legati a conti aperti presso la banca UBS in Svizzera. Questi dati sono stati comunicati alla DGFP dalle autorità fiscali tedesche in seguito a una richiesta della Francia sulla base della Direttiva n. 2011/16/UE (cfr. fatti, sub lett. A.b). Inoltre, nella decisione finale impugnata, l'autorità inferiore afferma che le autorità fiscali tedesche avrebbero dichiarato - nell'ambito di una procedura parallela di assistenza amministrativa - che i dati in questione erano memorizzati su un server nazionale della UBS Deutschland AG a Francoforte. Il server di backup conteneva i backup dei computer dei dipendenti di UBS Deutschland AG, compreso il computer di un dipendente di UBS Deutschland AG contenente i dati in questione. L'autorità inferiore precisa inoltre che in questo contesto, il 18 gennaio 2017 il Ministero pubblico della Confederazione ha aperto un'inchiesta contro ignoti per possibili violazioni dell'art. 47 LBCR e dell'art. 273 CP. Secondo una dichiarazione presentata dalla banca UBS nell'ambito di questa inchiesta, nell'agosto 2012 il Land tedesco della Renania Settentrionale-Vestfalia ha acquistato un CD di dati contenente informazioni sui clienti registrati presso la banca UBS in Svizzera. Sulla base di questo CD di dati, le autorità tedesche avrebbero condotto inchieste contro numerosi clienti tedeschi della banca UBS. Nell'ambito di queste inchieste, la procura di Bochum avrebbe effettuato diverse perquisizioni nella sede centrale della banca UBS Deutschland AG a Francoforte e in altre sedi UBS in Germania. Durante la perquisizione della sede della banca UBS Deutschland AG a Francoforte, il Ministero pubblico avrebbe sequestrato una grande quantità di dati fisici ed elettronici, tra cui i dati in questione riguardanti i clienti registrati in Svizzera. L'autorità inferiore afferma inoltre che questa esposizione dei fatti è confermata dal mandato di perquisizione emesso dalla procura di Bochum il 3 luglio 2013, fornito dalla banca UBS nell'ambito della presente procedura di assistenza amministrativa (cfr. decisione impugnata, consid. 6.4). In tale contesto, il Tribunale ha ricordato che la questione della sussistenza di eventuale comportamento costitutivo di una violazione del principio della buona fede va esaminato nel singolo caso. Ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale, lo Stato richiedente viola il principio della buona fede allorquando non rispetta un'eventuale impegno a non utilizzare dati provenienti da atti effettivamente punibili secondo il diritto svizzero e inoltra comunque una domanda che presenta un nesso causale diretto o indiretto con tali dati o nel caso in cui è provato ch'esso ha acquistato dei dati acquisiti illegalmente per fondare la sua domanda (cfr. citata sentenza del TAF A-5662/2020 consid. 5.2.3; parimenti consid. 2.4.3 del presente giudizio). In proposito, per quanto concerne la domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016, il Tribunale ha constatato quanto segue. Nello specifico l'autorità richiedente francese non si è mai impegnata a non inoltrare una domanda fondata sui dati rubati (cfr. citata sentenza del TAF A-5662/2020 consid. 5.2.3.1). In assenza di un tale impegno, il semplice fatto che la domanda si fondi su dati eventualmente rubati non basta, a lui solo, a ritenere la sussistenza di un comportamento dello Stato richiedente contrario alla buona fede. Ora, il Tribunale penale federale - ovvero un Tribunale svizzero competente - ha sì concluso che la vendita dei dati alla Germania costituisce un reato penale ai sensi del diritto svizzero (cfr. sentenza del TPF SK.2016.34 del 21 gennaio 2019). Nonostante questo atto sia punibile secondo il diritto svizzero, non vi è tuttavia alcun nesso di causalità sufficientemente stretto tra questo atto - ossia la vendita di dati al Land tedesco della Renania Settentrionale-Vestfalia - e la predetta domanda francese, poiché la catena della causalità è stata interrotta da fattori esterni, come le successive indagini condotte dalle autorità tedesche. La predetta domanda francese non si fonda direttamente sui dati ottenuti

illegalmente, bensì su quelli rinvenuti durante le perquisizioni effettuate nelle succursali tedesche della banca UBS, successivamente comunicati alla Francia sulla base della Direttiva n. 2011/16/UE. Non è peraltro possibile ritenere che l'autorità richiedente francese abbia acquistato dei dati acquisiti illegalmente ai sensi del diritto svizzero per fondare la propria domanda (cfr. citata sentenza del TAF A-5662/2020 consid. 5.2.3.2).

### **E. 6.2.3**

Ora, gli argomenti sollevati dal ricorrente non sono tali da rimettere in discussione quanto precede, sicché la sua censura va qui respinta.

### **E. 6.3.1**

Il ricorrente ritiene poi che la domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016 sarebbe inammissibile anche sotto il profilo dell'art. 28 par. 3 lett. b CDI CH-FR. Di fatto, si sarebbe infatti confrontati con informazioni raccolte ab initio in modo illecito e, pertanto, di dati che non avrebbero potuto essere ottenuti in base al diritto interno e alla prassi degli Stati contraenti alla CDI CH-FR, in quanto oggetto di attività illecite all'origine (cfr. ricorso 15 aprile 2021, punto 41). La predetta domanda sarebbe altresì inammissibile sotto il profilo dell'art. 28 par. 3 lett. c CDI CH-FR, in quanto la trasmissione delle informazioni richieste violerebbe l'ordine pubblico. Più nel dettaglio, il ricorrente censura il fatto che, nel contesto del procedimento penale condotto dalle autorità giudiziarie tedesche nei confronti di UBS, la clientela della banca (ricorrente compreso) non sarebbe stata informata - né dalla banca stessa, né dalle autorità coinvolte - circa la raccolta e la trasmissione delle informazioni riguardanti i loro conti bancari. Così facendo, ai clienti della banca sarebbe stato negato il diritto di esprimersi al momento della raccolta delle informazioni. A mente del ricorrente, la trasmissione delle informazioni richieste alla Francia - tenuto conto della predetta violazione del diritto di essere sentito della clientela della banca, nonché dell'origine illecita dei dati alla base della domanda - non sarebbe dunque conforme all'ordine pubblico. Peraltro, data l'irrelevanza dei dati da trasmettere (in termini di domicilio in Francia e di vetustà), la decisione impugnata violerebbe anche il principio della reciprocità ai sensi dell'art. 6 cpv. 2 lett. f LAAF (cfr. ricorso 15 aprile 2021, punti 41- 43).

### **E. 6.3.2**

Preliminarmente, il Tribunale rileva come benché il Tribunale federale non si sia espressamente pronunciato al riguardo, si può nondimeno partire dal presupposto che la domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016 dichiarata ammissibile dall'Alta Corte non pone problemi sotto il profilo dell'art. 28 par. 3 CDI CH-FR e del principio della reciprocità. Già per tale motivo, le censure del ricorrente vanno respinte.

### **E. 6.3.3**

Ciò premesso, come visto poc'anzi (cfr. consid. 6.2 del presente giudizio), il Tribunale ribadisce come nulla permetta di ritenere che la predetta domanda francese sia fondata su dati ottenuti in maniera illecita, e meglio a seguito di un reato secondo il diritto svizzero ai sensi dell'art. 7 lett. c LAAF. In tali circostanze, il Tribunale non ha motivo di ritenere che le informazioni richieste dalla DGFP non potrebbero invero essere ottenute in virtù della sua legislazione o nell'ambito della sua prassi amministrativa oppure quelle della Svizzera, ai sensi dell'art. 28 par. 3 lett. b CDI CH-FR. A titolo abbondanziale, il Tribunale rileva che le informazioni di cui viene chiesta la trasmissione sono di natura bancaria, sicché è semmai potenzialmente toccato il segreto bancario, il quale non è tuttavia di ostacolo alla

trasmissione delle predette informazioni. Per costante giurisprudenza, in nessun caso le disposizioni dell'art. 28 par. 3 CDI CH-FR devono infatti essere interpretate nel senso che permettono ad uno Stato contraente di rifiutare di comunicare informazioni unicamente perché queste sono detenute da una banca - le regole sul segreto bancario (cfr. art. 47 LBCR) non dovendo essere rispettate (cfr. DTF 142 II 161 consid. 4.5.2) -, un altro istituto finanziario, un mandatario o una persona operante come agente o fiduciario o perché queste informazioni si rifanno ai diritti di proprietà di una persona (cfr. art. 28 par. 5 CDI CH-FR; art. 8 cpv. 2 LAAF; cfr. sentenza del TAF A-3810/2018 del 20 aprile 2021 consid. 2.9.1 e 2.9.2).

#### **E. 6.3.4**

Circa la censura secondo cui la trasmissione delle informazioni sarebbe contraria all'ordine pubblico ai sensi dell'art. 28 par. 3 lett. c CDI CH-FR, in ragione dell'asserita violazione del diritto di essere sentito della clientela della banca nel contesto del procedimento penale in Germania, si impongono invece le seguenti precisazioni.

##### **E. 6.3.4.1**

Giusta l'art. 28 par. 3 lett. c CDI CH-FR, i par. 1 e 2 dell'art. 28 CDI CH-FR non possono essere interpretati nel senso che facciano obbligo ad uno Stato contraente di fornire informazioni che potrebbero rivelare segreti commerciali o d'affari, industriali o professionali oppure metodi commerciali o informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico.

##### **E. 6.3.4.2**

Benché la terminologia utilizzata per definire il concetto di ordine pubblico sia talvolta fluida (cfr. sentenza del TAF A-6589/2016 del 6 marzo 2018 consid. 4.9 con rinvii), si ammette che una decisione sia in ogni caso incompatibile con l'ordine pubblico, se viola i valori essenziali e ampiamente riconosciuti che, secondo la concezione predominante in Svizzera, dovrebbero costituire il fondamento di ogni ordinamento giuridico (cfr. DTF 138 III 322 consid. 4.1; 132 III 389 consid. 2.2.3; 128 III 191 consid. 4a, tutte pronunciate nel contesto dell'art. 190 cpv. 2 lett. e della legge federale del 18 dicembre 1987 sul diritto internazionale privato [LDIP, RS 291]; sentenze del TAF A-676/2020 del 2 novembre 2021 consid. 4.2.3 con rinvii; A-6314/2017 del 17 aprile 2019 consid. 4.4.6.2; A-3320/2017 del 15 agosto 2018 consid. 3.3.7.1 con rinvii; parimenti, Martin Kocher, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [ed.], Internationales Steuerrecht, 2015, n° 201 ad art. 27 MC OCSE). Una decisione è contraria all'ordine pubblico materiale quando viola principi fondamentali del diritto applicabile nel merito, al punto da non risultare più conciliabile con l'ordinamento giuridico e il sistema di valori determinanti; fra questi principi, si annoverano la protezione delle libertà fondamentali e i principi giuridici fondamentali, tra cui, in particolare la fedeltà contrattuale, il rispetto delle regole della buona fede, il divieto dell'abuso di diritto, la proibizione di misure discriminatorie o spogliatrici (cfr. DTF 138 III 322 consid. 4.1; 132 III 389 consid. 2.2.1; 128 III 191 consid. 6). Come indica il « in particolare », la lista di cui sopra non è esaustiva. Data la difficoltà di definire con precisione l'ordine pubblico, il Tribunale federale procede per esclusione (cfr. DTF 144 III 120 consid. 5.1 con rinvii). Inoltre, non è sufficiente che un determinato motivo sia contrario all'ordine pubblico; è il risultato che si ottiene che deve essere incompatibile con l'ordine pubblico (cfr. DTF 138 III 322 consid. 4.1; 120 II 155 consid. 6a; 116 II 634 consid. 4; sentenze del TAF A-676/2020 del 2 novembre 2021 consid. 4.2.3; A-6314/2017

del 17 aprile 2019 consid. 4.4.6.2; A-3320/2017 del 15 agosto 2018 consid. 3.3.7.1 con rinvii).

#### **E. 6.3.4.3**

A livello convenzionale, la violazione dell'ordine pubblico come motivo di rifiuto dell'assistenza amministrativa è previsto all'art. 21 par. 2 lett. b e d della Convenzione del 25 gennaio 1988 sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale (RS 0.652.1; di seguito: MAC). A questo proposito, si è detto che una violazione dell'ordine pubblico può essere ritenuta in casi che implicano un grave disprezzo dei valori fondamentali di uno Stato di diritto, ad esempio: una procedura contraria ai principi di equità e intollerabilmente offensiva per la concezione svizzera del diritto; pene draconiane per la scoperta di un reato fiscale (pena di morte, pene corporali, pene collettive o altre pene contrarie all'essenza stessa della dignità umana); eccezionalmente la seria messa in pericolo della personalità del titolare del conto (segnatamente trattamento contrario ai diritti fondamentali in una procedura penale o violazione delle regole fondamentali di procedura); la segretezza manifestamente insufficiente dei dati; gravi lacune dello Stato di diritto; procedure fiscali a motivazione politica; la violazione dei principi costituzionali dello Stato di diritto e della buona fede; la trasmissione di dati concernenti conti non dichiarati a degli Stati incapaci di rispettare le garanzie minime della Convenzione del 4 novembre 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU, RS 0.101) o del Patto internazionale del 16 dicembre 1966 relativo ai diritti civili e politici (RS 0.103.2; di seguito: Patto ONU II), in presenza di circostanze eccezionali comprovabili dalla persona interessata, ecc. (cfr. sentenze del TAF A-676/2020 del 2 novembre 2021 consid. 4.2.3 con rinvii; A-6314/2017 del 17 aprile 2019 consid. 4.4.6.3; A-3320/2017 del 15 agosto 2018 consid. 3.3.7.2 con rinvii).

#### **E. 6.3.4.4**

Secondo il Messaggio del Consiglio federale del 10 giugno 2016 concernente la modifica della LAAF (FF 2016 4561, 4564), sia l'art. 26 MC OCSE sia il suo commentario stabiliscono in modo esaustivo le eccezioni allo scambio d'informazioni. Esse sono previste soltanto in casi speciali. Lo scambio di informazioni può essere negato se contrario all'ordine pubblico. Questa espressione è definita in modo molto restrittivo ed è applicabile soltanto a casi estremi come le domande motivate da persecuzioni razziste, politiche o religiose (cfr. sentenze del TAF A-3734/2017 del 31 agosto 2020 consid. 2.10.3; A-6314/2017 del 17 aprile 2019 consid. 4.4.6.4; A-3320/2017 del 15 agosto 2018 consid. 3.3.7.3 con riferimenti al Commentario OCSE).

#### **E. 6.3.4.5**

Salvo nel caso in cui emergano domande legittime circa la tutela dell'ordine pubblico svizzero o internazionale, le regole di procedura previste dalla LAAF non impongono allo Stato richiesto né di procedere lui stesso a delle verifiche né di rimettere in discussione il ben fondato delle informazioni fornite dallo Stato richiedente (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 218 consid. 3.3; 142 II 161 consid. 2.1.4; [tra le tante] sentenza del TAF A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.5.2 con rinvii).

#### **E. 6.3.4.6**

Nel caso concreto - tenuto altresì conto della presunzione della buona fede dello Stato richiedente - nulla permette di ritenere la sussistenza di una violazione dell'ordine pubblico ai sensi dell'art. 28 par. 3 lett. c CDI CH-FR. Più nel dettaglio, quand'anche si dovesse

ritenere che il diritto di essere sentito della clientela della banca UBS sia stato effettivamente violato nell'ambito del procedimento penale svoltosi in Germania, in ragione del fatto che la stessa non sarebbe stata consultata al momento della trasmissione delle liste di conti bancari alla Francia - ciò che va ancora dimostrato, trattandosi di una mera allegazione del ricorrente qui non sostanziata -, tale violazione non configurerebbe ancora comunque una violazione dell'ordine pubblico ai sensi della giurisprudenza dell'Alta Corte della legislazione citata poc'anzi (cfr. consid. 6.3.4.1-3.6.4.5 del presente giudizio). Come visto (cfr. consid. 6.3.4.2 del presente giudizio), è il risultato a dover essere contrario all'ordine pubblico. Più concretamente, alla luce della riserva dell'ordine pubblico e della sua interpretazione restrittiva nel contesto dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, sono le conseguenze concrete dell'ammissione della domanda di assistenza amministrativa a dover essere esaminate in tal senso (cfr. sentenza del TAF A-6314/2017 del 17 aprile 2019 consid. 5.3.3.3). Ora, il ricorrente censura il comportamento della DGFP alla base della domanda di assistenza amministrativa dell'11 maggio 2016 - ovvero, il fatto ch'essa si sarebbe fondata su delle liste trasmesse dalle autorità giudiziarie tedesche, che quest'ultima avrebbe ottenuto in violazione del diritto di essere sentito della clientela della banca -, senza tuttavia dimostrare in cosa la trasmissione delle informazioni richieste violerebbe l'ordine pubblico. In tali circostanze, non è ravvisabile alcun motivo tale da far ritenere la trasmissione delle informazioni alla Francia come contraria all'ordine pubblico. Ciò ancora di meno, se si considera che, nell'ambito della presente procedura di assistenza amministrativa in Svizzera, le persone interessate sono state debitamente informate dal detentore delle informazioni (la banca UBS) e/o dall'AFC in merito alla domanda francese e alle informazioni richieste dall'autorità richiedente francese, in conformità agli artt. 14 e 14a LAAF, nel rispetto del loro diritto di essere sentite. La clientela della banca interessata dalla domanda - ivi compreso il ricorrente - ha dunque avuto modo prendere posizione circa la trasmissione delle informazioni alla Francia, prima di tale trasmissione. In tale contesto, in assenza di domande legittime circa la tutela dell'ordine pubblico, non spetta né all'autorità inferiore né allo scrivente Tribunale indagare ulteriormente al riguardo (cfr. consid. 6.3.4.5 del presente giudizio). Del resto, lo scrivente Tribunale non è in ogni caso in grado di esaminare materialmente l'asserita violazione del diritto di essere sentito, in quanto la stessa è correlata a fatti verificatosi all'estero che, in virtù del principio della territorialità, sfuggono all'esame delle autorità giudiziarie svizzere. Tale violazione del diritto di essere sentito andrà dunque semmai materialmente censurata dal ricorrente dinanzi alle competenti autorità estere interessate.

### **E. 6.3.5**

In definitiva, visto quanto precede, le censure del ricorrente in merito alla violazione dell'art. 28 par. 3 lett. b e c CDI CH-FR vanno qui respinte.

### **E. 6.4.1**

Il ricorrente si oppone poi alla trasmissione del saldo della relazione bancaria a lui intestata al 1° gennaio 2010, trattandosi a suo avviso di un'informazione irrilevante e ingiustificata. Più nel dettaglio, egli ritiene che, nella misura in cui la DGFP ha chiesto informazioni sull'imposta relativa al 2010 (sia riferite al reddito che alla sostanza) ciò significherebbe che i dati bancari da trasmettere non potrebbero che essere quelli al 1° gennaio 2011. Sarebbero infatti i saldi al 1° gennaio 2011 a riportare la sua situazione reddituale e patrimoniale dell'anno precedente ossia il 2010. Trasmettere il saldo del conto al 1° gennaio 2010 significherebbe dunque trasmettere all'estero informazioni concernenti l'anno fiscale 2009,

non coperto dalla domanda. Peraltro, la CDI CH-FR, il Protocollo addizionale e l'Accordo 2019 permetterebbero lo scambio di informazioni unicamente per i periodi dal 1° gennaio 2010 (cfr. ricorso 15 aprile 2021, punto 23).

#### **E. 6.4.2**

A tal proposito, lo scrivente Tribunale rileva che - contrariamente a quanto ritenuto dal ricorrente - dal punto di vista temporale l'informazione relativa al saldo al 1° gennaio 2010 è di per sé coperta dalla domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016, l'autorità richiedente francese avendo per l'appunto richiesto delle informazioni per il periodo 2010-2015. Come già evocato in precedenza (cfr. consid. 3.1 del presente giudizio), conformemente all'art. 2 par. 2 dell'Accordo 2014 e al n. XI par. 3 lett. a del Protocollo addizionale, la DGFP è autorizzata a richiedere informazioni a far tempo dal 1° gennaio 2010 e dunque anche il saldo del conto al 1° gennaio 2010. Ora, non è qui possibile escludere a priori che l'informazione riferita al saldo al 1° gennaio 2010 sia verosimilmente rilevante per l'autorità richiedente francese. Non vi è dunque motivo di rifiutare la trasmissione di tale informazione, sicché detta censura va respinta.

#### **E. 6.5.1**

Il ricorrente solleva poi una violazione del principio della sussidiarietà, in quanto ritiene che non sarebbe provato che l'autorità richiedente francese avrebbe esaurito le fonti abituali di informazione previste dalla procedura fiscale francese prima di ricorrere all'assistenza amministrativa in oggetto. Di fatto, l'autorità richiedente francese si sarebbe limitata ad affermare, in modo scarno e telegrafico, che i mezzi d'investigazione interni sarebbero stati esauriti, senza tuttavia fornire dettagli né in merito al tenore e al contenuto della prassi amministrativa francese che permetterebbe l'ottenimento delle informazioni così come richieste, né in merito e a quanto da essa intrapreso in tal senso. Neppure negli atti successivi, essa avrebbe fornito alcuna indicazione sui mezzi interni disponibili che sarebbero stati esauriti. A mente del ricorrente, un simile approccio non si giustificerebbe neppure in considerazione del principio dell'affidamento e della buona fede tra Stati (cfr. ricorso 15 aprile 2021, punti 51-54).

#### **E. 6.5.2**

In proposito, il Tribunale rileva che su tale censura si è già espresso il Tribunale federale nella DTF 146 II 150. In sostanza, il Tribunale federale ha ritenuto - in modo materialmente vincolante per lo scrivente Tribunale (cfr. consid. 1.4.3 del presente giudizio) - che l'autorità richiedente francese abbia esaurito tutte le fonti interne abituali di informazione ai sensi del n. XI del Protocollo addizionale, prima di inoltrare la domanda di assistenza amministrativa dell'11 maggio 2016, sicché non è ravvisabile alcuna violazione del principio della sussidiarietà (cfr. DTF 146 II 150 consid. 9). Ne consegue che la censura del ricorrente non può che essere qui respinta.

#### **E. 6.6.1**

Il ricorrente censura altresì la violazione del principio della specialità, l'autorità richiedente francese non avendo fornito sufficienti garanzie in merito al rispetto di tale principio. Più nel dettaglio, egli sostiene che, secondo il diritto materiale francese, l'autorità fiscale francese avrebbe l'obbligo legale di trasmettere le informazioni ottenute dallo Stato richiesto alle autorità di perseguimento penale nazionali. In tale contesto, la trasmissione delle informazioni richieste esporrebbe il ricorrente al rischio di essere coinvolto in un procedimento penale in Francia. Questo, a maggior ragione laddove si considera che la

garanzia fornita dalla DGFP in data 17 luglio 2017 riguarderebbe specificamente la banca UBS, ma non i titolari dei conti bancari. Neppure la successiva corrispondenza sarebbe sfociata in una sufficiente garanzia per i potenziali contribuenti, sicché l'assistenza amministrativa andrebbe negata (cfr. ricorso 15 aprile 2021, punto 55).

#### **E. 6.6.2**

In proposito, il Tribunale rileva quanto segue: il Tribunale federale ha sancito - in modo vincolante per lo scrivente Tribunale (cfr. consid. 1.4.3 del presente giudizio) - che l'autorità richiedente francese ha fornito delle garanzie sufficienti in correlazione al principio di specialità. Contrariamente a quanto ritenuto dal ricorrente, il Tribunale federale ha ritenuto che non sussiste alcun indizio concreto permettente di concludere che la Francia abbia l'intenzione di violare il principio di specialità o l'obbligo di mantenere il segreto previsto all'art. 28 par. 2 CDI CH-FR. A tal fine, il Tribunale federale ha fatto riferimento in particolare alle garanzie fornite dall'autorità richiedente francese l'11 luglio 2017 - ossia la soluzione amichevole e la lettera della DGFP (cfr. DTF 146 II 150 consid. 7; fatti, sub. lett. F). Inoltre, lo scrivente Tribunale osserva che il 2 gennaio 2020 l'autorità richiedente francese ha inviato all'AFC una nuova garanzia che attesta che quest'ultima rispetterà i suoi impegni formulati nei suddetti documento dell'11 luglio 2017 (« [...] aucune transmission des renseignements reçus de vos services n'aura lieu en faveur des autorités en charge de la procédure pénale pendant en France contre la banque UBS, et [...] ces renseignements seront exclusivement utilisés contre les personnes visées par notre demande (y inclus des personnes tierces dans un contexte fiscal) [...] » ; cfr. decisione impugnata, consid. 8.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-6134/2020 del 4 novembre 2021 consid. 5.3.2).

#### **E. 6.6.3**

A titolo abbondanziale, va precisato che le persone, la cui identità appare nella documentazione bancaria, sono protette dal principio della specialità, che impone allo Stato richiedente di utilizzare le informazioni ricevute dallo Stato richiesto solo per le persone e le attività per le quali ha richiesto le informazioni e alle quali sono state trasmesse (cfr. art. 28 par. 2 CDI CH-FR; DTF 147 II 13 consid. 3.4; 146 I 172 consid. 7.1.3; sentenza del TAF A-5522/2019 del 18 agosto 2020 consid. 3.4.3). Il Tribunale osserva peraltro che alla cifra 3 del dispositivo della decisione impugnata, l'autorità inferiore invita specificamente l'autorità richiedente francese al rispetto del principio della specialità (« [...] d'informer la Direction Générale des Finances Publiques [...] que les renseignements transmis ne peuvent être utilisés dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à la/aux personne/s concernée/s pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 et qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR) [...] »). La censura del ricorrente non può pertanto che essere respinta.

#### **E. 7**

Da ultimo, vanno ancora esaminate le censure relative alla violazione del diritto di essere sentito sollevate dal ricorrente, in correlazione con l'asserito mancato accesso a determinati documenti e/o atti.

##### **E. 7.1**

Di fatto, il ricorrente censura la violazione del diritto di essere sentito, facendo valere di non avere avuto accesso alle liste B e C menzionate nella domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016. Tali liste B e C non figurerebbero agli atti dell'incarto

dell'autorità inferiore e non risulterebbero neppure allegare né alla predetta domanda né alla lettera di accompagnamento. Di conseguenza, l'autorità richiedente francese sembrerebbe non avere prodotto tali liste, impedendo così al ricorrente di accertare che la relazione bancaria di cui è titolare sia effettivamente elencata in una delle liste e di esercitare in modo efficace i propri diritti di difesa. Egli precisa di aver già sollevato tale censura dinanzi all'autorità inferiore nelle proprie osservazioni 10 agosto 2020, sulle quali l'AFC non si sarebbe però espressa nella decisione impugnata (cfr. ricorso 15 aprile 2021, pag. 32). Il ricorrente censura altresì una violazione del suo diritto di essere sentito, rispettivamente una violazione degli artt. 26, 27 e 28 PA, facendo valere di non avere avuto accesso a tutti gli atti posti alla base della decisione impugnata, su cui l'autorità inferiore si sarebbe fondata per ritenere che la domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016 non violerebbe l'art. 7 lett. c LAAF, segnatamente agli atti seguenti: una dichiarazione resa dalle autorità fiscali tedesche nell'ambito di una procedura d'assistenza amministrativa diversa da quella che qui ci occupa; una dichiarazione di UBS resa nell'ambito di un procedimento penale aperto nel 2017 dal Ministero pubblico della Confederazione contro ignoti per violazione dell'art. 47 LBCR, collocata in una non meglio precisata altra procedura d'assistenza; un mandato di perquisizione del Ministero pubblico di Bochum del 2013 prodotto da UBS nella presente procedura d'assistenza. A mente del ricorrente, difetterebbero i presupposti dell'art. 26 PA e dell'art. 28 PA evocati dall'autorità inferiore per giustificare il mancato accesso a tali atti (cfr. ricorso 15 aprile 2021, punti 47-48).

### **E. 7.2**

L'art. 29 cpv. 2 Cost. garantisce all'interessato il diritto di esprimersi prima che sia resa una decisione sfavorevole nei suoi confronti, il diritto di prendere visione dell'incarto, la facoltà di offrire mezzi di prova su fatti suscettibili di influire sul giudizio, di esigerne l'assunzione, di partecipare alla loro assunzione e di potersi esprimere sulle relative risultanze, nella misura in cui esse possano influire sulla decisione, nonché di ottenere una decisione motivata (cfr. DTF 144 I 11 consid. 5.3; 135 II 286 consid. 5.1). Per quanto concerne l'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, detto diritto è altresì garantito dall'art. 15 cpv. 1 LAAF. Detta norma sancisce che le persone legittimate a ricorrere possono partecipare alla procedura e consultare gli atti. L'art. 15 cpv. 2 LAAF permette all'AFC, a condizione che l'autorità estera renda verosimili motivi per mantenere segreti determinati atti, di negare alle persone legittimate a ricorrere l'esame di tali atti conformemente all'art. 27 PA (cfr. sentenza del TF 2C\_1042/2016 del 12 giugno 2018 consid. 3.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 5.3.2 con rinvii). Inoltre, il Tribunale federale ha già ritenuto che, a determinate condizioni, gli scambi di e-mail tra autorità costituiscono atti amministrativi interni che non sono soggetti al diritto di accesso agli atti (cfr. sentenza del TF 2C\_10042/2016 del 12 giugno 2018 consid. 3.3; [tra le tante] citata sentenza del TAF A-5662/2020 consid. 5.3.2 con rinvii). Giusta l'art. 28 PA, l'atto il cui esame è stato negato alla parte può essere adoperato contro di essa soltanto qualora l'autorità gliene abbia comunicato oralmente o per scritto il contenuto essenziale quanto alla contestazione e, inoltre, le abbia dato la possibilità di pronunciarsi e indicare le prove contrarie (cfr. sentenza del TF 2C\_609/2015, 2C\_610/2015 del 5 novembre 2015 consid. 4.1; [tra le tante] citata sentenza del TAF A-5662/2020 consid. 5.3.2 con rinvii).

### **E. 7.3**

In concreto, per quanto attiene all'asserito mancato accesso alle liste B e C menzionate nella domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016, il Tribunale rileva quanto segue. Benché effettivamente agli atti non siano presenti le liste B e C in formato integrale, vi risulta tuttavia un estratto su cui figura il conto bancario intestato al ricorrente, al quale quest'ultimo ha avuto accesso. Tale elemento è senz'altro sufficiente per permettere al ricorrente di verificare se lo stesso sia o meno presente sulle liste in questione ed esercitare dunque il suo diritto di essere sentito, nel rispetto dell'art. 26 PA. Ora, nella misura in cui gli altri dati contenuti in queste liste concernono terzi, per ragioni di confidenzialità - così come giustamente rilevato dall'autorità inferiore (cfr. risposta 14 giugno 2021, punto 3.3) - non si giustificava e non si giustifica tutt'ora un accesso completo del ricorrente alle due predette liste. Peraltro, il Tribunale non ha motivo di dubitare dell'esistenza delle predette liste B e C e di quanto indicato dall'autorità inferiore nella decisione impugnata al riguardo.

#### **E. 7.4**

Riguardo invece all'asserito mancato accesso alla dichiarazione resa dalle autorità fiscali tedesche nell'ambito della procedura parallela di assistenza amministrativa, alla dichiarazione resa dalla banca UBS nell'ambito del procedimento aperto nel 2017 dal Ministero pubblico della Confederazione e al mandato di perquisizione del Ministero pubblico di Bochum del 3 luglio 2013, il Tribunale rileva che, contrariamente all'argomentazione del ricorrente, risulta che tali atti non sono qui determinanti per considerare la domanda di assistenza amministrativa francese dell'11 maggio 2016 come fondata su dati rubati (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 5.3.3 con rinvii). In effetti, nella misura in cui l'autorità richiedente francese non ha fornito alcuna garanzia in correlazione con i dati ottenuti dalla Germania, l'esame dell'esistenza di un nesso di causalità tra gli asseriti dati rubati e la domanda francese in oggetto non è qui determinante per considerare quest'ultima come non fondata su dati rubati (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-6134/2020 del 4 novembre 2021 consid. 5.4.3). In tali circostanze, si deve ritenere che il contenuto esatto di questi atti non ha alcuna influenza sulla valutazione delle condizioni materiali della predetta domanda francese, cosicché il Tribunale non può ritenere che siano stati utilizzati a scapito del ricorrente in violazione dell'art. 28 PA (cfr. [tra le tante] citata sentenza del TAF A-5662/2020 consid. 5.3.3).

#### **E. 7.5**

Inoltre, si osserva che il contenuto dei suddetti documenti è esplicitamente indicato nella decisione impugnata. Nella misura in cui gli elementi essenziali su cui l'autorità inferiore ha basato la sua decisione sono contenuti nell'incarto, non è decisivo se questi elementi siano contenuti anche in altri documenti che non sono stati esaminati dal ricorrente. In queste circostanze, il Tribunale non può ritenere che gli artt. 26, 27 e 28 PA siano stati violati, sicché le censure del ricorrente vanno qui respinte.

#### **E. 8**

In definitiva, alla luce di quanto precede, il ricorso del ricorrente va qui integralmente respinto. In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico del ricorrente qui integralmente soccombente (cfr. art. 1 segg. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in 5'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 5'000 franchi da lui versato a suo tempo, alla crescita in giudicato del

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

#### **E. 9**

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. 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 indicato alla pagina seguente)

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