

BVGer A-2692/2022 vom 17. Februar 2026

Bundesverwaltungsgericht, 2026-02-17, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2692_2022

FR: TAF A-2692/2022 du 17 février 2026

IT: TAF A-2692/2022 del 17 febbraio 2026

Regeste

Assistenza amministrativa

Erwägungen

E. 1.1

Giusta l'art. 31 della legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF, RS 173.32), il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021). In particolare, le decisioni pronunciate dall'AFC nell'ambito dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale ai sensi delle convenzioni di doppia imposizione - in casu la CDI CH-IT - 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]). Il Tribunale è quindi competente per dirimere la presente vertenza.

E. 1.2

Per quanto concerne il diritto interno, l'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale è attualmente 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-IT. Presentata il 28 luglio 2020, 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. 1.3

Il ricorso è stato interposto tempestivamente (cfr. art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (cfr. art. 52 PA). Pacifica è la legittimazione ricorsuale dei ricorrenti, nella misura in cui essi hanno partecipato alla procedura dinanzi all'autorità inferiore, sono destinatari delle decisioni impugnate e hanno chiaramente un interesse al loro annullamento o modificazione (cfr. art. 48 PA; art. 19 cpv. 2 LAAF). Il ricorso è ricevibile in ordine e va pertanto esaminato nel merito.

E. 1.4

Il ricorso ha effetto sospensivo ex lege (cfr. art. 19 cpv. 3 LAAF). L'eventuale trasmissione di informazioni da parte dell'AFC non può che intervenire alla crescita in giudicato della decisione di rigetto del ricorso (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 1.3 con rinvii).

E. 2.1

Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (cfr. art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (cfr. art. 49 lett. b PA) nonché l'inadeguatezza (cfr. art. 49 lett. c PA; cfr. Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3a ed. 2022, n. 2.149).

E. 2.2

Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi del ricorso (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5; 141 V 234 consid. 1; DTAF 2007/41 consid. 2; Moor/Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 3a ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure («Rügeprinzip»), l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo sostanziate a sufficienza (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, *op. cit.*, n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di trasmettere le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario rischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; Moor/Poltier, *op. cit.*, no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

E. 3

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è rappresentato dalle decisioni finali del 17 maggio 2022 dell'autorità inferiore, con cui quest'ultima ha accolto la domanda di assistenza amministrativa del 28 luglio 2020 inoltrata dall'autorità richiedente italiana sulla base dell'art. 27 CDI CH-IT nei confronti del ricorrente 1, decidendo di trasmettere le informazioni richieste in relazione al ricorrente 1, alla ricorrente 2 e alla ricorrente 3. In tale contesto, per lo scrivente Tribunale si tratta essenzialmente di esaminare l'ammissibilità della predetta domanda di assistenza amministrativa italiana, sia dal punto di vista meramente formale che da quello materiale, alla luce delle puntuali censure sollevate dai ricorrenti. A tal fine, qui di seguito, il Tribunale richiamerà preliminarmente i principi applicabili alla presente fattispecie (cfr. consid. 3.1 - 3.6 del presente giudizio).

E. 3.1

L'assistenza amministrativa con l'Italia è retta dall'art. 27 CDI CH-IT, che riprende integralmente il testo dell'art. 26 del Modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE; di seguito: MC OCSE; cfr. Messaggio del 12 agosto 2015 concernente l'approvazione di un Protocollo che modifica la Convenzione tra la Svizzera e l'Italia per evitare le doppie imposizioni, FF 2015 5631, 5635 e 5637 [di

seguito: Messaggio CDI CH-IT; cfr. sentenza del TF 2C_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 3.1). La CDI CH-IT e il Protocollo aggiuntivo, che ne fa parte integrante, vanno considerati come un'unità interpretativa. Nella loro versione attuale, in vigore dal 13 luglio 2016 e modificata dagli artt. I e II del Protocollo di modifica del 23 febbraio 2015, l'art. 27 CDI CH-IT e le disposizioni del Protocollo aggiuntivo - in particolare la lett. ebis del Protocollo aggiuntivo - si applicano a quelle domande di informazioni presentate al 13 luglio 2016 o dopo tale data, che si riferiscono a fatti e, o, circostanze esistenti o realizzate il 23 febbraio 2015 o dopo questa data (cfr. art. III par. 2 del Protocollo di modifica del 23 febbraio 2015; RU 2016 2769, 2771; Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5637; [tra le tante] sentenze del TAF A-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 3.1.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 3.3.1). Tale è il caso della domanda di assistenza amministrativa italiana in oggetto, presentata il 28 luglio 2020 e riguardante il periodo fiscale dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2018.

E. 3.2

Le disposizioni dell'art. 27 CDI CH-IT sono precisate alla lett. ebis del Protocollo aggiuntivo. Detta norma disciplina in particolare le esigenze formali a cui deve sottostare la domanda di informazioni (cfr. Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5636), prevedendo alla cifra 2 che le autorità fiscali dello Stato richiedente forniscono le seguenti informazioni alle autorità fiscali dello Stato richiesto quando presentato una richiesta di informazioni secondo l'art. 27 CDI CH-IT: (i) l'identità della persona oggetto del controllo o dell'inchiesta; (ii) il periodo di tempo oggetto della domanda; (iii) la descrizione delle informazioni richieste, nonché indicazioni sulla forma nella quale lo Stato richiedente desidera ricevere tali informazioni dallo Stato richiesto; (iv) lo scopo fiscale per cui le informazioni sono richieste; (v) se sono noti, il nome e l'indirizzo del detentore presunto delle informazioni richieste (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 3.2.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.1.1). Dette esigenze vanno interpretate nella maniera più larga possibile al fine di garantire lo scambio effettivo d'informazioni. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, detta lista di esigenze di contenuto è concepita in modo tale che se lo Stato richiedente vi si conforma scrupolosamente, lo stesso è di principio reputato fornire le informazioni sufficienti a dimostrare la «rilevanza verosimile» della sua domanda (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.3; 142 II 161 consid. 2.1.4; [tra le tante] sentenza del TAF A-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 3.2.1 con rinvii).

E. 3.3

Espresso all'art. 27 cpv. 1 CDI CH-IT, 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 (cfr. lett. ebis del Protocollo aggiuntivo; DTF 146 II 150 consid. 6.1.1 con rinvii; sentenza del TF 2C_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 4.1 con rinvii). Detto requisito è adempiuto allorquando, al momento della formulazione della domanda, esiste una ragionevole probabilità che le informazioni richieste si rilevino 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-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 3.3.1 con rinvii). Il ruolo dello Stato richiesto si limita ad un controllo della plausibilità; egli deve limitarsi a verificare l'esistenza di un rapporto tra la fattispecie illustrata e i documenti richiesti, tenendo presente la presunzione della buona fede dello Stato richiedente (cfr. DTF 143 II 185 consid. 3.3.2; 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 e 2.4; 141 II 436 consid. 4.4.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-5084/2021 del 3 gennaio 2024 consid. 6.1; A-539/2021, A-546/2021 e A-548/2021 del 29 dicembre 2023 consid. 4.2.4).

E. 3.4

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] sentenza del TAF A-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 3.4.1 con rinvii; parimenti sentenza del TAF A-1761/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 2.4.1). 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-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 3.4.2 con rinvii).

E. 3.5

Il principio della specialità esige che lo Stato richiedente utilizzi le informazioni ricevute dallo Stato richiesto unicamente per i fini descritti all'art. 27 cpv. 1 CDI CH-IT, ovvero nei confronti delle persone e dei comportamenti per i quali esso ha richiesto ed ottenuto dette informazioni (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.7; sentenze del TAF A-4597/2021 del 4 gennaio 2024 consid. 6.6; A-5046/2018 del 22 maggio 2019 consid. 4 e 5; A-4434/2016 del 18 gennaio 2018 consid. 3.9.1; A-2321/2017 del 20 dicembre 2017 consid. 3.9.1). In altre parole, lo Stato richiedente non può utilizzare nei confronti di terzi, le informazioni ottenute con la domanda di assistenza, a meno che tale facoltà non risulti dalla legge dei due Stati coinvolti e che l'autorità competente dello Stato richiesto autorizzi tale uso (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.4; 146 I 172 consid. 7.1.3). Nello specifico, ciò è l'espressione della dimensione personale del principio di specialità (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.5; sentenza del TF 2C_545/2019 del 13 luglio 2020 consid. 4.7). In proposito, la giurisprudenza precisa e ricorda l'esistenza di diverse concezioni in ordine alla portata del principio di specialità, sia sul piano nazionale che internazionale; incertezza che impone all'AFC di informare

espressamente l'autorità richiedente in ordine alle restrizioni d'uso delle informazioni trasmesse (cfr. DTF 147 II 13 ibid.; sentenza del TF 2C_545/2019 citata ibid.). In una recente sentenza di principio - ora impugnata con ricorso dinanzi al Tribunale federale - questo Tribunale ha confermato che, la dimensione personale del principio di specialità, permane nonostante il cambiamento nel commentario dell'OCSE (cfr. sentenza del TAF A-4889/2024 del 16 settembre 2025 consid. 8).

E. 3.6

Lo Stato richiedente deve altresì rispettare il principio della sussidiarietà (cfr. lett. ebis cifra 1 del Protocollo aggiuntivo). 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; sentenze del TF 2C_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 8 con rinvii; 2C_904/2015 dell'8 dicembre 2016 consid. 7.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-2133/2022 del 25 marzo 2025 consid. 3.6; A-1761/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 2.7.1; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.7.1).

E. 4

Stabiliti i principi applicabili, lo scrivente Tribunale osserva innanzitutto come dal punto di vista strettamente formale la domanda di assistenza amministrativa del 28 luglio 2020 inoltrata dall'autorità richiedente italiana (cfr. atto n. 1 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. AFC]) e completata con le delucidazioni fornite dalla medesima autorità il 16 settembre 2020 (cfr. atto 7 inc. AFC; supra consid. B.a), risulti adempiere ai requisiti formali alla base della sua ammissibilità, la stessa indicando in maniera sufficiente tutte le informazioni richieste dall'art. 27 cpv. 1 CDI CH-IT nonché dalla lett. ebis cifra 2 del Protocollo aggiuntivo, quali l'identità della persona interessata oggetto dell'inchiesta fiscale in Italia, la fattispecie alla sua base, lo scopo fiscale, l'identità del detentore delle informazioni e il periodo fiscale interessato (cfr. consid. 3.2 del presente giudizio). Tali aspetti non vengono peraltro neppure espressamente censurati dai ricorrenti. Di fatto, si tratta di una domanda individuale di assistenza amministrativa circoscritta ad uno specifico soggetto fiscale italiano, il qui ricorrente 1. Essa è volta all'accertamento degli adempimenti dichiarativi del ricorrente 1 ai fini dell'imposizione diretta sulle persone fisiche in Italia e al monitoraggio fiscale delle attività estere nel quadro RW, mediante la raccolta di informazioni sul conto della ricorrente 2 e della ricorrente 3 (società anonime svizzere), di cui il ricorrente 1 - secondo quanto indicato dall'autorità richiedente italiana - avrebbe qualità d'organo e ne sarebbe titolare effettivo.

E. 5

Ciò constatato, per il Tribunale si tratta dunque di esaminare se dal punto di vista materiale l'autorità inferiore poteva o meno dare seguito alla predetta domanda di assistenza, viste in particolare le censure sollevate dai ricorrenti (cfr. consid. 5.1 - 5.2 del presente giudizio)

E. 5.1.1

I ricorrenti hanno, in primo luogo, lamentato un accertamento inadeguato riguardo all'effettivo domicilio fiscale del ricorrente 1. In particolare, essi ritengono che l'AFC avrebbe dovuto pretendere dall'autorità richiedente italiana delle informazioni e dei

documenti più precisi e dettagliati riguardo all'eventuale sussistenza di un domicilio in Italia, al fine di poter comprovare l'asserzione secondo cui il ricorrente 1 avrebbe vissuto (e vivrebbe) a D._____ con la propria famiglia. Una richiesta in tal senso non soltanto non avrebbe costituito un formalismo eccessivo, ma avrebbe dovuto senz'altro imporsi, visto il versamento agli atti della prova documentale della SEM attestante il fatto che il ricorrente 1, beneficiario di un permesso B, ha effettivamente il proprio domicilio in Svizzera a far tempo dal 2012. A mente dei ricorrenti, l'autorità richiedente italiana avrebbe dovuto preliminarmente formulare una domanda per determinare l'effettivo domicilio del ricorrente 1 e solo in seguito, una volta chiarito tale aspetto avrebbe potuto formulare una domanda di assistenza amministrativa. La prova documentale univoca fornita dalla SEM, che fugherebbe ogni incertezza riguardo all'effettivo domicilio del ricorrente 1, non avrebbe infatti permesso all'autorità richiedente italiana di formulare una domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale, ragione per cui l'AFC avrebbe dovuto rifiutare l'assistenza amministrativa.

E. 5.1.2

Al riguardo si rileva innanzitutto che 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, all'art. 27 cpv. 1 in fine CDI CH-IT, 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; sentenza del TF 2C_953/2020 del 24 novembre 2021 consid. 3.2). Il fatto che la persona interessata possa essere considerata residente fiscale in uno Stato diverso dallo Stato richiedente non è rilevante nell'ambito della procedura che ci occupa (cfr. sentenza del TAF A-4274/2017 del 20 giugno 2018 consid. 3.7.1) e non mette in discussione la presunzione di buona fede di quest'ultimo, né la probabile pertinenza della domanda, se lo Stato richiedente indica nella sua domanda tutte le informazioni richieste dalla convenzione applicabile o dal suo protocollo. L'esistenza di un obbligo fiscale illimitato in uno Stato diverso dallo Stato richiedente non è sufficiente perché lo Stato richiesto esiga dall'autorità richiedente spiegazioni sui criteri di collegamento che giustificano la sua pretesa, e ancor meno perché rifiuti una domanda di assistenza amministrativa per questo motivo. L'unica costellazione in cui il Tribunale federale accetta che la Svizzera verifichi il criterio di assoggettamento fiscale utilizzato dallo Stato richiedente è il caso in cui la persona interessata sia soggetta a un'imposizione illimitata in Svizzera (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.2.2). In questa situazione di potenziale doppia imposizione, la Svizzera può verificare che

il criterio di assoggettamento fiscale utilizzato dallo Stato richiedente corrisponda a uno dei criteri di determinazione del domicilio fiscale contenuti nella CDI in essere tra la Svizzera e lo Stato richiedente (cfr. parimenti DTF 142 II 161 consid. 2.2.2). Ad ogni modo l'imposizione illimitata in Svizzera della persona interessata non preclude automaticamente la domanda di assistenza amministrativa (cfr. DTF 142 II 218 consid. 7.3).

E. 5.1.3

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 è 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 poi 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. 26 par. 1 CDI CH-IT; cfr. DTF 145 II 112 consid. 2.2.2; 142 II 218 consid. 3.7; sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.9 con rinvii).

E. 5.1.4

Giova infine precisare che, affinché l'assistenza sia concessa, è sufficiente che la persona oggetto della richiesta di informazioni possa, sulla base dei dati trasmessi, essere soggetta ad imposta, almeno in misura limitata, nello Stato richiedente (cfr. Michael Engelschalk, in: Vogel/Lehner [ed.], *Doppelbesteuerungsabkommen [...]: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, 6a ed., 2015, n. 57 ad art. 26 Modello CDI-OCSE). Infatti, secondo l'art. 27 cpv. 1 CDI CH-IT, non è necessario che il contribuente sia residente in Svizzera o in Italia, purché esista un legame economico con uno dei due Stati contraenti (cfr. Daniel Holenstein, in Zweifel/Beusch/Matteotti [ed.], *Kommentar zum Internationalen Steuerrecht*, 2015, n. 122 ad art. 26 Modello CDI-OCSE). Detto questo, il più delle volte si tratterà di un legame economico dovuto a un domicilio fiscale limitato, cioè alla tassazione limitata di alcuni elementi del reddito e/o del patrimonio della persona interessata secondo l'art. 2 CDI CH-IT (cfr. sentenza del TAF A-4977/2016 del 13 febbraio 2018 consid. 3.3.6).

E. 5.1.5

Ciò premesso e come già esposto al consid.3.3 del presente giudizio, in materia di assistenza amministrativa lo Stato richiesto si limita a un controllo della plausibilità: in tal senso esso si limita a verificare l'esistenza di un rapporto tra la fattispecie illustrata e i documenti richiesti, tenendo presente la presunzione della buona fede dello Stato richiedente. La buona fede di uno Stato è poi presunta nelle relazioni internazionali

(principio dell'affidamento [cfr. consid. 3.4 del presente giudizio]). Nel contesto dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, detta presunzione implica che lo Stato richiesto non può, di principio, mettere in dubbio le allegazioni dello Stato richiedente, a meno che sussistano dei seri dubbi. Detto in altri termini, le dichiarazioni dello Stato richiedente vanno considerate corrette, fintanto che una contraddizione manifesta non risulta dalle circostanze. Nel caso in esame non vi sono dubbi circa l'esistenza di un chiaro nesso tra le circostanze illustrate dall'Agenzia delle Entrate nella domanda di assistenza amministrativa e le informazioni da essa richieste. In merito alla correttezza delle allegazioni dello stato estero, non sussistono poi dubbi alcuni. Ora, sebbene il ricorrente 1 abbia dimostrato, mediante validi documenti giustificativi, di essere domiciliato in Svizzera a far tempo dal 2012, la documentazione agli atti, in particolare il verbale di contraddittorio del 15 luglio 2020 e lo scritto del 7 agosto 2020 indirizzato all'Agenzia delle Entrate prodotti dai ricorrenti stessi dinanzi all'autorità inferiore (cfr. doc. A e B dell'atto n. 54 dell'inc. AFC), permettono di ritenere senz'altro plausibile che quest'ultimo, cittadino italiano, amministratore e rappresentante legale di alcune società italiane, fino al 2012 residente in Italia, abbia continuato nel periodo di tempo oggetto della domanda ad avere con l'Italia dei legami almeno economici, se non addirittura il proprio centro d'interessi. Le argomentazioni avanzate dai ricorrenti nel gravame, riguardo al fatto che l'AFC avrebbe dovuto pretendere dall'autorità richiedente italiana la prova riguardo al centro d'interessi privati del ricorrente 1, così come la necessità di formulare una domanda a titolo preliminare riguardo al domicilio, non possono essere seguite. Infatti, come già esposto sopra, lo scopo dell'assistenza amministrativa internazionale non è mai quello di determinare il domicilio fiscale del soggetto interessato dalla domanda di assistenza, potendo tale aspetto essere - se caso - unicamente esaminato dalle autorità competenti della giurisdizione nazionale interessata. Per quanto concerne dunque la qui presente procedura, sola è determinante la questione di sapere se le informazioni richieste adempiano il criterio della «rilevanza verosimile». In tal senso, lo stato estero ha spiegato nella domanda d'assistenza del 28 luglio 2020 che il ricorrente 1 «sebbene formalmente iscritto Aire con residenza in Svizzera, è effettivamente domiciliato a D._____, insieme alla famiglia in via (...)» ed è rappresentante legale e detentore di quote di partecipazione in svariate società italiane. Oltre a ciò, l'autorità richiedente italiana ha asserito di essere a conoscenza di precisi indizi riguardo al fatto che il ricorrente 1 «detenga in Italia numerose partecipazioni societarie tramite tre società svizzere». Detta autorità ha pertanto chiaramente illustrato quali sono i criteri di collegamento che la inducono a credere che il ricorrente 1 possa essere assoggettato in Italia e ha inoltre chiarito che la richiesta di assistenza amministrativa si giustifica a causa della reticenza dell'interessato a fornire le informazioni richieste nell'ambito della procedura fiscale interna. Il fatto che il ricorrente 1 abbia dimostrato tramite la risposta della SEM di essere domiciliato in Svizzera non appare pertanto rilevante ai fini della presente procedura, né impedisce la trasmissione delle informazioni all'autorità richiedente italiana. Sarà eventualmente nei confronti di quest'ultima che il ricorrente 1 potrà sollevare, se del caso, le contestazioni sostanziali relative alla sua residenza ed alla durata della sua permanenza annuale in Italia.

E. 5.2.1

I ricorrenti contestano altresì una violazione del principio della sussidiarietà. A loro dire, contrariamente a quanto sostenuto dall'autorità estera, al momento della formulazione della domanda di assistenza il 28 luglio 2020, non sarebbero state esaurite le fonti di informazioni interne usuali. A dimostrazione di tale asserto, i ricorrenti hanno prodotto dinanzi

all'autorità inferiore il verbale di contraddittorio del 15 luglio 2020 con il quale era stato staccato al ricorrente 1 un termine per prendere posizione sui quesiti posti dall'Agenzia delle Entrate italiana e lo scritto del 7 agosto 2020 con cui quest'ultimo ha fornito, per il tramite del proprio commercialista le informazioni richieste (cfr. doc. A e B dell'atto n. 54 dell'inc. AFC). L'autorità richiedente italiana avrebbe quindi dato prova di un comportamento contraddittorio nella misura in cui, da un lato, ha fissato un termine al ricorrente 1 per fornire le informazioni richieste e, dall'altro, prima ancora dello scadere del suddetto termine, ha richiesto le medesime informazioni mediante domanda di assistenza amministrativa. I ricorrenti ritengono pertanto che l'autorità richiedente italiana, prima di rivolgersi all'AFC tramite la presente procedura, non avrebbe fatto uso di tutte le misure che il diritto italiano mette a sua disposizione per appurare la fattispecie di pertinenza fiscale, reperendo in prima battuta le informazioni presso la persona interessata. La dichiarazione di garanzia formulata nella domanda di assistenza amministrativa in base alla quale sarebbero «stati esauriti tutti i mezzi interni disponibili in Italia per ottenere le informazioni, fatta eccezione per quelli che imporrebbero difficoltà sproporzionate», non corrisponderebbero pertanto al vero, ciò che comporterebbe, oltre alla violazione del principio della sussidiarietà, anche una violazione del principio di buona fede fra gli Stati.

E. 5.2.2

Con riferimento a tale censura, si rileva innanzitutto che la dichiarazione di garanzia formulata dall'autorità richiedente italiana, è generalmente ritenuta, in virtù del principio dell'affidamento, sufficiente a comprovare il rispetto del principio della sussidiarietà (cfr. consid. 3.6 del presente giudizio). Secondo costante giurisprudenza, in presenza di una tale dichiarazione e in assenza di errori, lacune o contraddizioni palesi al riguardo, l'autorità richiesta non è tenuta a chiedere all'autorità richiedente di comprovare di aver sfruttato tutte le fonti di informazione previste dalla sua legislazione (cfr. sentenze del TAF A-1650/2021 del 29 febbraio 2024 consid. 5.3.2; A-6035/2018 del 26 febbraio 2020 consid. 4.7.2). Al riguardo questo Tribunale rinvia a quanto già esposto in merito al principio dell'affidamento, ricordando che la buona fede dello Stato richiedente è presunta (cfr. consid. 3.4 del presente giudizio) e che di principio non vi è motivo di procedere ad ulteriori approfondimenti in merito alla fattispecie allegata da quest'ultimo. Non ci si attende dall'autorità richiedente che produca i mezzi di prova a sostegno della propria domanda, essendo unicamente tenuta a rendere verosimile lo scopo fiscale e i motivi per cui richiede determinate informazioni.

E. 5.2.3

Ciò posto, è bene precisare come, in ogni caso, la sussistenza nello Stato richiedente di un procedimento interno in corso, non permette - a lui solo - di ritenere che lo stesso abbia violato il principio della sussidiarietà. Di fatto, al fine di verificare l'assoggettamento o meno e/o la correttezza delle dichiarazioni di un soggetto fiscale, l'autorità richiedente dispone di vari strumenti di verifica, complementari tra di loro. Oltre ad interpellare il diretto interessato, in parallelo essa può dunque anche ricorrere all'assistenza amministrativa in materia fiscale (cfr. sentenza del TAF A-6394/2016 del 16 febbraio 2017 consid. 3.3.1). In tale frangente, non si può impedire all'autorità richiedente di rimanere in contatto con un soggetto fiscale, rispettivamente di interrogarlo anche nel caso in cui una domanda di assistenza amministrativa sia stata inoltrata (cfr. sentenze del TAF A-1650/2021 del 29 febbraio 2024 consid. 5.3.2; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.5.2; A-6035/2018 del 26 febbraio 2020 consid. 4.7.2; A-6394/2016 del 16 febbraio 2017

consid. 3.3.1). Nello specifico poi, nella propria domanda, l'autorità richiedente italiana ha altresì precisato che «alla richiesta di ricostruire il complesso delle attività all'estero il Contribuente ha risposto solo parzialmente e con sostanziale reticenza» ciò che le avrebbe impedendo di chiarire in modo esaustivo la fattispecie rilevante nell'ambito dell'indagine fiscale interna. Ancora una volta, lo scrivente Tribunale non ha motivo di dubitare dell'attendibilità delle dichiarazioni dell'autorità richiedente italiana. In tale contesto, l'asserzione dei ricorrenti secondo cui l'autorità richiedente italiana non avrebbe lasciato al ricorrente 1 il tempo di fornire i chiarimenti che essa stessa gli aveva chiesto, prima del deposito della sua domanda d'assistenza, non appare rilevante. Alla luce di quanto appena esposto, detta autorità era infatti pienamente legittimata a verificare la correttezza e la completezza delle informazioni dichiarate dal ricorrente 1 - nella misura in cui questi avesse effettivamente dato seguito in modo soddisfacente alla sua richiesta di delucidazioni con lo scritto del 7 agosto 2020, aspetto su cui non occorre soffermarsi in questa sede - attraverso una richiesta di assistenza amministrativa in materia fiscale internazionale. In caso contrario, essa non sarebbe in grado di determinare se quello che essa considera - a torto o a ragione - un suo contribuente abbia o meno dichiarato correttamente tutti i propri redditi (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.5.2).

E. 5.2.4

Per il resto i ricorrenti non apportano alcun elemento concreto atto a mettere in dubbio la buona fede dello Stato estero o a far ritenere arbitraria la domanda presentata dall'autorità richiedente italiana. D'altro canto, essendo oggetto della richiesta di informazioni i rapporti del ricorrente 1 con le società svizzere C._____ SA e B._____ SA, vista le risposte parziali ottenute da quest'ultimo nell'ambito dell'istruttoria fiscale interna e della sostanziale reticenza a fare chiarezza riguardo al complesso delle sue attività all'estero, non si vede come l'autorità richiedente italiana avrebbe potuto ottenere le suddette informazioni in Italia mediante i mezzi elencati dal ricorrente. È pertanto altamente plausibile, che il ricorso all'assistenza amministrativa fosse l'unico modo per raccogliere le informazioni ricercate, non essendovi ragionevolmente la possibilità di farlo per il tramite delle vie interne previste dal diritto italiano. La documentazione prodotta dai ricorrenti a suffragio dei propri asserti, d'altro canto, non è tale da mettere in discussione quanto precede.

E. 5.2.5

In definitiva, si deve dunque ritenere che il principio della sussidiarietà è stato rispettato dall'autorità richiedente italiana. Non essendo neppure ravvisabile una violazione del principio della buona fede in tale contesto, la censura dei ricorrenti va quindi respinta.

E. 6.1

In conclusione, lo scrivente Tribunale deve constatare che la domanda di assistenza amministrativa italiana del 28 luglio 2020 adempie tutti i requisiti formali e materiali alla base della sua ammissibilità. Il Tribunale non intravede pertanto alcun valido motivo per respingere la predetta domanda di assistenza amministrativa italiana o annullare la decisione impugnata, così come invece postulato dai ricorrenti nel loro gravame.

E. 6.2

Ciò sancito, va da ultimo ancora sottolineato che le persone menzionate nella documentazione relativa alle società ricorrenti sono protette dal principio della specialità di cui all'art. 27 cpv. 2 CDI CH-IT, precisato dalla giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. consid. 3.5 del presente giudizio). Alla cifra 3 del dispositivo della decisione impugnata

viene infatti indicato che, l'autorità inferiore, preciserà, allo Stato richiedente, che le informazioni ottenute potranno essere utilizzate unicamente nella procedura che interessa il ricorrente 1, all'esclusione, quindi, di tutte le altre persone. Poiché la decisione finale è stata emessa prima dell'annunciato cambiamento del commentario dell'OCSE, menzionato al consid. 3.5 del presente giudizio, così come per motivi di uguaglianza di trattamento, incomberà all'autorità inferiore ricordare, all'autorità richiedente italiana, che quanto indicato alla cifra 3 del dispositivo delle sue decisioni finali del 17 maggio 2022 dev'essere rispettato e che quindi, le informazioni trasmesse, potranno unicamente essere utilizzate nella procedura che interessa il ricorrente 1.

E. 7.1

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico dei ricorrenti, integralmente soccombenti (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 l'importo complessivo è stabilito in franchi 5'000.- (cfr. art. 4 TS-TAF), che verrà compensato con l'anticipo spese di egual valore versato a suo tempo dai ricorrenti.

E. 7.2

Visto l'esito della procedura non sono dati i presupposti per l'assegnazione ai ricorrenti di indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

E. 8

Contro la presente sentenza 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 menzionato alla pagina seguente.

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