

BVGer A-2718/2023 vom 19. Februar 2026

Bundesverwaltungsgericht, 2026-02-19, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2718_2023

FR: TAF A-2718/2023 du 19 février 2026

IT: TAF A-2718/2023 del 19 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 marzo 2022, 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 della ricorrente, nella misura in cui essa ha partecipato alla procedura dinanzi all'autorità inferiore, è destinataria della decisione impugnata e ha chiaramente un interesse al suo annullamento (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 dalla decisione finale dell'11 aprile 2023 dell'autorità inferiore, con cui quest'ultima ha accolto la domanda di assistenza amministrativa del 28 marzo 2022 inoltrata dall'autorità richiedente italiana sulla base dell'art. 27 CDI CH-IT nei confronti della ricorrente, decidendo di trasmettere le informazioni richieste unitamente alla documentazione raccolta. 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 dalla ricorrente. 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 [di seguito:

Messaggio CDI CH-IT], 5635 e 5637; 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, 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 marzo 2022 e riguardante il periodo fiscale dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2020.

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, 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). Va inoltre rilevato che, i procedimenti in materia di assistenza amministrativa, non statuiscono materialmente sull'oggetto della controversia (cfr. sentenze del TAF A-6589/2016 del 6 marzo 2018 consid. 4.6.5; A-6385/2012 del 6 giugno 2013 consid. 2.2.1). Compete, infatti, ad ogni Stato determinare il rispetto e l'applicazione corretta della propria legislazione (cfr. sentenze del TAF A-525/2017 del 29 gennaio 2018 [confermata parzialmente con sentenza del TF 2C_141/2018 del 24 luglio 2020]; A-907/2017 del 14 novembre 2017 consid. 2.2.3; A-6306/2015 del 15 maggio 2017 consid. 4.2.2.5; A-5229/2016 del 15 marzo 2017 consid. 4.2.5.1; A-6589/2016 ibidem;). Conseguentemente ogni censura in proposito deve essere fatta valere davanti alle istanze nazionali competenti (cfr. sentenze del TAF A-907/2017 del 14 novembre 2017 consid. 2.2.3).

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 nei confronti delle persone e dei comportamenti per i quali esso ha richiesto ed ottenuto dette informazioni (cfr. art. 27 cpv. 1 CDI CH-IT; cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.7). Pertanto, lo Stato richiedente non può utilizzare nei confronti di terzi le informazioni ricevute tramite l'assistenza amministrativa, a meno che tale possibilità non

risulti dalla legislazione di entrambi gli Stati e che 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). È l'espressione della dimensione personale del principio di specialità. La giurisprudenza precisa che esistono concezioni diverse, sia a livello nazionale che internazionale, della portata del principio di specialità. Alla luce di questa incertezza, l'AFC deve quindi informare espressamente l'autorità richiedente della portata della restrizione all'utilizzo delle informazioni trasmesse (vedi DTF 147 II 13 consid. 3.5; sentenza del TF 2C_545/2019 del 13 luglio 2020 consid. 4.7). 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-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 3.5 con rinvii). La dimensione personale del principio di specialità è stata confermata dal Tribunale federale in numerose sentenze (cfr. tra le altre: sentenze del TF 2C_219/2022 del 30 gennaio 2025 consid. 7.4 [in attesa di pubblicazione]; 2C_795/2022 del 15 marzo 2024 consid. 7.2 e 7.4; 2C_802/2022 dell'11 ottobre 2022 consid. 2.3) e ribadita da ultimo in una recente sentenza impugnata dinnanzi al Tribunale federale (cfr. sentenza del TAF A-4889/2024 del 16 settembre 2025 [procedimento TF 2C_571/2025]). In tale contesto questo Tribunale ha esaminato la posizione dell'AFC - che, a seguito dell'aggiornamento del commentario all'art. 26 MC OCSE (adottato dal Consiglio dell'OCSE il 19 febbraio 2024), il 19 marzo 2024 ha dichiarato che in futuro non avrebbe più informato lo Stato richiedente circa la possibilità di utilizzare le informazioni ottenute solo nell'ambito di procedimenti relativi alla persona interessata - non soddisfa pienamente i requisiti dell'assistenza amministrativa in materia fiscale e ha confermato la dimensione personale del principio di specialità (cfr. sentenza del TAF A-4889/2024 del 16 settembre 2025 consid. 8.1-8.4).

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 marzo 2022 inoltrata dall'autorità richiedente italiana (cfr. atto n. 1 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. AFC]) 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 dalla ricorrente. Di fatto, si tratta di una domanda individuale di assistenza amministrativa circoscritta ad uno specifico - presunto - soggetto fiscale italiano, la società A._____ (codice fiscale: [...], attribuito il 24 febbraio 2003), volta all'accertamento della sua imposizione alle imposte sul reddito in Italia, mediante la raccolta di informazioni concernenti la società ricorrente, le attività e le relazioni commerciali della stessa in Svizzera.

E. 5

Ciò constatato, per il Tribunale si tratta dunque di esaminare se dal punto di vista materiale l'autorità inferiore poteva dare seguito alla predetta domanda di assistenza, nel modo e nella misura prospettata, viste in particolare le censure sollevate dalla ricorrente a titolo principale e in via subordinata (cfr. consid. 5.1 - 5.6 del presente giudizio).

E. 5.1

La ricorrente censura innanzitutto l'assenza di rilevanza verosimile delle informazioni oggetto della domanda di assistenza amministrativa italiana del 22 marzo 2022. Dalla documentazione contabile raccolta non risulterebbe infatti nessun contributo finanziario, né il coinvolgimento di persone fisiche o giuridiche sottoposte alla sovranità fiscale italiana. Al contrario, le informazioni raccolte e la documentazione prodotta, attestano che l'azionista unico e avente diritto economico è la signora I._____, persona che dal 1971 risiede fiscalmente fuori dall'Italia. Non essendo quindi né la ricorrente, né la sua azionista sottoposti alla sovranità fiscale italiana, ci si troverebbe pertanto confrontati con una classica situazione di «errori, lacune o contraddizioni manifeste» contenute nella domanda di assistenza italiana, ciò che permetterebbe di confutare immediatamente i presupposti alla base della stessa («sofort entkräftet») e di ritenere la prospettata trasmissione delle informazioni raccolte contraria al principio costituzionale svizzero di proporzionalità.

E. 5.2

Con riferimento alla pretesa violazione del principio della buona fede, che la ricorrente fa valere sostenendo che i presupposti alla base della domanda sarebbero «sofort entkräftet», si rammenta quanto esposto al consid. 3.4 del presente giudizio, ossia che nelle relazioni internazionali la buona fede di uno Stato è presunta (principio dell'affidamento). 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. Sempre, in virtù del principio dell'affidamento, lo Stato richiesto è quindi vincolato alla fattispecie e alle dichiarazioni presentate nella domanda di assistenza, nella misura in cui quest'ultime non possono essere immediatamente confutate in ragione di errori, lacune o contraddizioni manifeste. Salvo nel caso in cui la presa in considerazione di un fatto notorio lasci trasparire immediatamente che le indicazioni fornite dall'autorità richiedente nella propria domanda di assistenza amministrativa siano manifestamente erranee o che lo Stato richiesto sospetti l'esistenza di una situazione descritta all'art. 7 LAAF, rispettivamente nel caso in cui vi sia un palese abuso di diritto o 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 la fondatezza delle informazioni fornite dallo Stato richiedente. Ora, da un esame prima facie delle domande oggetto della presente vertenza, in particolar modo della fattispecie ivi esposta, questo Tribunale rileva che, nell'evenienza concreta, la buona fede dell'autorità

richiedente dev'essere presunta: non vi sono, infatti, elementi agli atti che lascino trasparire il fatto che, al momento del deposito, l'autorità estera avrebbe esposto una fattispecie non veritiera o che le dichiarazioni di quest'ultima conterebbero errori, lacune o contraddizioni manifeste. Come già esaminato in precedenza, la domanda in esame adempie chiaramente i requisiti formali posti alla base della sua ammissibilità (cfr. consid. 4 del presente giudizio). Contrariamente a quanto asserisce la ricorrente, l'autorità richiedente italiana indica, inoltre, chiaramente il criterio di assoggettamento sul quale fonda la propria domanda, ovvero l'imposta sul reddito di società, in ragione della proprietà dell'immobile sito in Italia, in relazione al quale fino al 2012 la ricorrente aveva presentato la propria dichiarazione dei redditi: tali dichiarazioni, in applicazione del principio di affidamento e in assenza di elementi contrari - non apportati dalla ricorrente, come si dirà nei considerandi che seguono - vincolano questa autorità.

E. 5.3

Riguardo all'asserto secondo cui la ricorrente così come la sua azionista non siano sottoposte alla sovranità fiscale italiana, ragione per cui non sussisterebbe alcun interesse legittimo dell'autorità richiedente italiana ad ottenere le informazioni richieste, occorre rilevare quanto segue. Una richiesta di assistenza amministrativa in materia fiscale può anche riguardare una persona che lo Stato richiedente sospetta essere uno dei suoi contribuenti, ma che sostiene di essere residente fiscale in un altro Stato (sentenza del TF 2C_232/2020 del 19 gennaio 2021 consid. 3.3). Il fatto che il contribuente in questione sia considerato un contribuente di un altro Stato non è sufficiente a mettere in discussione la buona fede dello Stato richiedente né la rilevanza verosimile della richiesta (DTF 142 II 161 consid. 2.4, 3.6 e 3.7). 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. 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. sentenza del TAF A-2676/2017 del 3 aprile 2019 consid. 3.3.2; A-4668/2014 del 25 aprile 2016 consid. 7.3.7; cfr anche Michael Engelschalk, in: Vogel/Lehner [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 7. Aufl., München 2021, Art. 26 N. 34 ss.; Attenhofer/Holenstein/Matteotti, in Zweifel/Beusch/Matteotti [ed.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2a ed., 2025, n. 105-106 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). Dovesse concretizzarsi un conflitto di competenza, 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). 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 - come detto sopra - la presunzione della buona fede dello Stato richiedente (principio dell'affidamento). Pertanto, sebbene sia indubbio che la ricorrente sia domiciliata in Svizzera, i fatti esposti nella domanda d'assistenza permettono di ritenere senz'altro plausibile che quest'ultima possa essere assoggettata fiscalmente anche in Italia. L'autorità richiedente italiana ha infatti spiegato che la A. _____ è proprietaria dal 2003 di un immobile sito in Italia, in via delle (...) in località D. _____ e che dal 2012 non ha più presentato la dichiarazione dei redditi in Italia, nonostante prima lo facesse. Pur essendo una società di diritto svizzero, ad essa risulta infatti attribuito, dal 24 febbraio 2003, il codice fiscale italiano n. (...). D'altro canto, secondo quanto emerge dall'estratto del registro di commercio, lo scopo della società è proprio «l'acquisto, la vendita, la costruzione, il finanziamento, la detenzione, la locazione e l'amministrazione di immobili siti all'estero». Dal canto suo la ricorrente non ha contestato di essere proprietaria dell'immobile in parola, lo ha anzi confermato, pur precisando che lo stesso non ha alcuna denominazione specifica e di non avere alcun rapporto commerciale con l'agenzia immobiliare citata dall'autorità richiedente italiana (cfr. atto n. 26 dell'inc. AFC). A ulteriore dimostrazione del fatto che al momento del deposito della domanda la ricorrente era ancora proprietaria dell'immobile, l'autorità richiedente ha segnalato che durante il periodo fiscale interessato essa risultava intestataria di contratti di utenza idrica, elettrica, telefonica e di utilizzo gas. Ora, come rettamente rilevato dall'autorità inferiore già soltanto questo aspetto, ossia la presenza di un immobile di proprietà su territorio italiano, costituisce un elemento a sostegno di un assoggettamento fiscale in Italia (sentenze del TAF A-3374/2018 del 3 aprile 2019 consid. 4.3.4 per analogia; A-7622/2016 del 23 maggio 2017 consid. 2.4.1), ragione per cui la censura della ricorrente su questo punto è infondata e va respinta.

E. 5.4

Con riferimento alla censura secondo cui la trasmissione delle informazioni e della documentazione così come prospettata dall'AFC non sarebbe verosimilmente rilevante, questo Tribunale rileva quanto segue. Come rammentato al consid. 3.3 del presente giudizio, il requisito della rilevanza verosimile è adempiuto allorquando, al momento della formulazione della domanda, esiste una ragionevole probabilità che le informazioni richieste abbiano un nesso con le circostanze illustrate e quindi si rivelino pertinenti al fine dell'inchiesta o del controllo nello Stato richiedente. L'apprezzamento del requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste è in primo luogo infatti di competenza dello Stato richiedente, con la conseguenza che lo Stato richiesto si limita ad un controllo di plausibilità (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-5324/2018 del 9 dicembre 2019 consid. 3.3.2.3; A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 4.2.1 con rinvii; A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.1 con rinvii). Va inoltre rilevato che, i procedimenti in materia di assistenza amministrativa, non statuiscano materialmente sull'oggetto della controversia. L'esame dell'effettiva utilità o meno di un'informazione è di esclusiva competenza dell'autorità richiedente italiana. Conseguentemente, ogni censura in proposito deve essere fatta valere davanti alle istanze nazionali competenti. Ora, nello specifico, il Tribunale rileva come nella domanda di assistenza amministrativa del 28 marzo 2022 sia stato indicato in maniera esaustiva i motivi per cui necessita delle informazioni relative all'attività svolta dalla società A. _____ in Svizzera, della sua struttura organizzativa, delle risorse personali e materiali a sua disposizione, nonché la titolarità della suddetta società e l'elenco degli aventi economicamente diritto nel periodo fiscale interessato.

L'Agenzia delle entrate italiane ha chiaramente spiegato che la ricorrente è proprietaria dal 2003 di un immobile in Italia, che nel corso degli anni 2009, 2010 e 2011 risulta essere stato affittato a un tale H._____. Benché dal 2012 non sia più stata presentata alcuna dichiarazione dei redditi in relazione a tale immobile, l'autorità richiedente italiana ha indicato di aver modo di credere che, al momento del deposito della domanda di assistenza amministrativa, non soltanto esso fosse ancora di proprietà della ricorrente - essendo quest'ultima intestataria di contratti di utenza idrica, elettrica, telefonica e di utilizzo gas - ma che fosse presente su di un sito di locazione di immobili di lusso ad un prezzo di 19'300.- a settimana. Per tali ragioni e a fronte del particolare pregio dell'immobile in questione, essa ha quindi ritenuto che «viste le caratteristiche della società e l'attività dichiarata ci sono elementi che possono far presumere la fattispecie di esterovestizione ed eventuale non operatività della società». Lo Stato estero ha pertanto chiaramente illustrato quali sono i criteri di collegamento che lo inducono a credere che la ricorrente possa essere assoggettata in Italia e ha inoltre chiarito che la richiesta di assistenza amministrativa si giustifica in ragione della sede legale dichiarata in Svizzera. Le informazioni richieste mirerebbero dunque a verificare l'effettiva operatività o non operatività in Svizzera della ricorrente così come la possibile fattispecie di esterovestizione, ossia se vi sia un abuso del diritto di stabilimento in uno Stato terzo con la sola finalità di evadere le imposte in Italia. All'opposto di quanto afferma la ricorrente, tali informazioni e la documentazione raccolta dall'AFC debbono essere considerate come presumibilmente pertinenti per la valutazione della sua situazione fiscale in Italia. In definitiva, le informazioni richieste dall'autorità richiedente italiana risultano in nesso con la fattispecie e lo scopo fiscale alla sua base, sicché il Tribunale non ravvisa alcun motivo per ritenerle come non verosimilmente rilevanti.

E. 5.5

Giova infine rilevare che il riferimento a informazioni «verosimilmente rilevanti» ha lo scopo di garantire uno scambio di informazioni in ambito fiscale il più ampio possibile (cfr. consid. 3.2 del presente giudizio), 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. e bis n. 3 del Protocollo aggiuntivo; art. 7 lett. a LAAF; DTF 146 II 150 consid. 6.1.2; 144 II 206 consid. 4.2; 143 II 136 consid. 6; sentenza del TF 2C_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 9.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.4 con rinvii). Il divieto delle «fishing expedition» corrisponde al principio della proporzionalità (cfr. art. 5 cpv. 2 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 [Cost., RS 101]), al quale deve conformarsi ogni domanda di assistenza amministrativa (cfr. DTF 139 II 404 consid. 7.2.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-1555/2018 del 3 agosto 2020 consid. 2.4.2; A-506/2018 del 15 novembre 2019 consid. 3.3 con rinvii; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.4 con rinvii; A-846/2018 del 30 agosto 2018 consid. 2.1.6). Ciò indicato, non è atteso dallo Stato richiedente che ognuna delle sue richieste conduca necessariamente a una ricerca fruttuosa corrispondente (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.4.1; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.4 con rinvii). Così stando le cose, neppure risulta fondata la critica secondo cui la domanda d'assistenza del 28 marzo 2022 «è stata presentata allo scopo di ricercare prove». Fintantoché uno Stato si accontenta di accertare che una data persona, a titolo individuale, ha pienamente soddisfatto i suoi obblighi fiscali, in quanto nutre un dubbio al suo riguardo, non si può infatti parlare di

«fishing expedition». L'accertamento della percezione corretta delle imposte è di per sé uno scopo sufficiente per giustificare una domanda di assistenza amministrativa, per lo meno quando si tratta di un'istanza di assistenza individuale in relazione ad un caso concreto (cfr. sentenze del TAF A-1015/2015 del 18 agosto 2016 consid. 9; A-2872/2015 del 4 marzo 2016 consid. 8). Non si intravede, infine, alcuna violazione del principio della proporzionalità, essendo del tutto plausibile in tale contesto la trasmissione delle informazioni e dei documenti raccolti dall'AFC e non avendo saputo la ricorrente sostanziare maggiormente tale censura, né fornire elementi a suffragio dei propri asseriti.

E. 5.6

La ricorrente censura, infine, l'ampiezza delle informazioni che l'AFC prospetta di trasmettere all'autorità richiedente italiana chiedendo, in via subordinata, di non dare seguito alla richiesta di assistenza per quanto attiene alle informazioni menzionate alla cifra 8 della decisione impugnata e meglio quelle riguardanti il nominativo dell'azionista unica della A._____. Essa ritiene infatti che la domanda di assistenza su questo punto non sarebbe affatto motivata e in ogni caso, trattandosi di una persona non sottoposta alla sovranità fiscale italiana, senza alcun legame con l'Italia, la trasmissione del suo nominativo non è di utilità nell'interesse di qualsivoglia procedura fiscale in Italia. Rinviando a quanto già indicato poc'anzi riguardo alla rilevanza verosimile delle informazioni che l'AFC prospetta di trasmettere all'autorità richiedente italiana, si osserva che anche il nominativo dell'azionista unica rientra senza dubbio fra le informazioni che occorre ritenere presumibilmente pertinenti per procedere ad una valutazione adeguata dell'assoggettamento della ricorrente e la sua trasmissione è senz'altro giustificata dallo scopo della richiesta di assistenza. L'AFC ritiene a giusto titolo opportuno trasmettere le informazioni relative all'identità dell'azionista, in quanto ciò permetterebbe all'autorità richiedente di fare luce sulla struttura della società A._____, potendo così constatare se esiste effettivamente una fattispecie di esterovestizione e non operatività della società. Dalla domanda emerge che l'autorità richiedente italiana nutre sospetti circa la natura e l'operatività della società A._____. Essa deve quindi poter valutare, sulla base degli elementi già in suo possesso e di quelli richiesti tramite assistenza amministrativa, se ricorrano gli estremi dell'esterovestizione o della non operatività, oppure se la situazione sia conforme al diritto italiano. In tale contesto, la circostanza che un unico socio detenga il 100% delle partecipazioni risulta rilevante per delineare il carattere della società, la quale in Italia è proprietaria di un immobile ed è intestataria di contratti di utenze. Le informazioni sull'azionista unico e sul beneficiario economico completano quindi il quadro necessario alla valutazione. La ricorrente non può pertanto essere seguita laddove lamenta una violazione del principio costituzionale della proporzionalità (cfr. art. 5 cpv. 2 Cost.) e quando sostiene che gli interessi legittimi della sua azionista a non veder divulgato la propria identità prevarrebbero sull'interesse dell'autorità fiscale italiana alla trasmissione di informazioni. Orbene, come sopra esposto le informazioni oggetto di domanda di assistenza amministrativa sono ritenute "verosimilmente rilevanti" per l'esecuzione del diritto fiscale italiano, ciò che quindi esclude le allegazioni circa una presunta violazione delle normative a tutela della sfera privata. Nella DTAF 2010/40 il Tribunale adito ha inoltre già avuto modo di sancire che gli importanti interessi economici della Svizzera, come pure l'interesse a rispettare gli impegni internazionali presi, prevalgono sull'interesse individuale delle persone toccate dalla domanda di assistenza amministrativa a tenere segreta la propria situazione patrimoniale (consid. 4.5 e 6 con riferimenti; cfr. anche sentenza del TAF 6920/2010 del 21 settembre 2011 consid. 5.1.1). D'altro canto, l'art. 27 cpv. 2 CDI CH-IT,

analogamente a quanto previsto dall'art. 26 del Modello dell'OCSE disciplina la protezione dei dati e la confidenzialità delle informazioni, così come il principio della specialità (cfr. per un approccio analogo la sentenza del TAF A-7302/2018 del 26 maggio 2020 consid. 7.2). Nell'evenienza concreta, oltretutto, siccome la decisione impugnata precede la nuova versione del commentario del MC OSCE e il cambiamento di prassi annunciato dall'AFC il 19 marzo 2024 (cfr. consid. 3.5 del presente giudizio), neppure occorre rinviare alla recente sentenza di principio con cui questo Tribunale ha ribadito la dimensione personale del principio di specialità, nel senso che le informazioni trasmesse potranno essere usate unicamente nei confronti della persona interessata (cfr. sentenza del TAF A-4889/2024 del 16 settembre 2025), poiché l'autorità inferiore aveva già indicato nel dispositivo della decisione stessa la portata di tale restrizione. In questo contesto va pure considerato che la ricorrente non ha sostanziato nemmeno a grandi linee le violazioni allegate, ciò che a maggior ragione conduce questo Tribunale a non (poter) trattare tali censure. Al riguardo si ricorda che siccome la motivazione costituisce, insieme alle conclusioni, l'elemento centrale del ricorso, questa dev'essere imprescindibilmente fornita con il rimedio giuridico (sentenza del TAF A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 5).

E. 6.1

In conclusione, lo scrivente Tribunale deve constatare che la domanda di assistenza amministrativa italiana del 28 marzo 2022 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 dalla ricorrente nel proprio gravame. Allo stesso modo anche la conclusione formulata in via subordinata, tendente alla modifica della decisione impugnata, non merita accoglimento.

E. 6.2

In definitiva, la decisione impugnata va dunque confermata e il ricorso della ricorrente integralmente respinto.

E. 7.1

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della ricorrente, 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 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 dalla ricorrente.

E. 7.2

Visto l'esito della procedura non sono dati i presupposti per l'assegnazione alla ricorrente 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.