

BVGer A-5736/2020 vom 20. November 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-11-20, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5736_2020

FR: TAF A-5736/2020 du 20 novembre 2023

IT: TAF A-5736/2020 del 20 novembre 2023

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-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] 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-IT. Presentata il 10 luglio 2017, 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

Circa la natura della domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 (cfr. A. Atti in generale, atto n. 1 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore su chiavetta USB [di seguito: inc. AFC]), il Tribunale precisa già sin d'ora che la stessa è invero composta da otto domande separate di assistenza amministrativa, di identico contenuto (eccetto per quanto concerne gli esempi ivi indicati), fondate su otto liste di numeri di conto bancario e/o di polizze assicurative, che l'autorità inferiore ha trattato come una sola domanda di assistenza amministrativa basata su otto liste (cfr. decisione impugnata, pag. 4). Tale modo di procedere è di per sé adeguato, dal momento che effettivamente la fattispecie alla base delle otto domande è la medesima, sicché può di principio essere seguito pure dal Tribunale. Cionondimeno, nella misura in cui le otto liste alla loro base differiscono per contenuto, l'ammissibilità della domanda andrà esaminata di volta in volta tenuto conto della lista determinante nello specifico. Per quanto concerne la presente procedura, la domanda è fondata sulla lista/sull'elenco sub 3.a.(3) di 2'587 posizioni finanziarie (rapporti finanziari). Ora, la domanda in oggetto, che di fatto identifica le persone interessate mediante un numero di conto bancario e/o di polizza assicurativa, è chiaramente una « domanda collettiva » (o « domanda su lista ») ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale, fondata sull'art. 27 CDI CH-IT in combinato disposto con la lett. ebis del Protocollo aggiuntivo (cfr. DTF 146 II 150 consid. 4.4-4.5; consid. 4.3.2 del presente giudizio, circa

la distinzione tra domanda collettiva e raggruppata).

E. 1.3

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). Ciò posto, per quanto concerne l'oggetto del ricorso si impone tuttavia la seguente precisazione. Nel suo ricorso, il ricorrente fa riferimento alla « preliminare ed implicita » decisione incidentale del 15/16 ottobre 2020 dell'autorità inferiore di accordare alla GdF l'assistenza amministrativa per quanto lo concerne nonché alla decisione finale del 15/16 ottobre 2020 dell'autorità inferiore di chiusura e trasmissione alla GdF delle informazioni a lui afferenti (cfr. fatti, sub. lett. D.a). Ora, da un esame degli atti dell'incarto, risulta chiaramente che la decisione incidentale del 15/16 ottobre 2020 a cui il ricorrente fa riferimento nel suo gravame non esiste in quanto tale. Di fatto, tale decisione incidentale non è altro che la decisione finale del 15 ottobre 2020 dell'autorità inferiore. Detto in altri termini si tratta della medesima decisione. In tale frangente, la decisione impugnata è invero la sola decisione finale del 15 ottobre 2020 dell'autorità inferiore. Ciò precisato, 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'autorità inferiore non può intervenire che alla crescita in giudicato della decisione di rigetto del ricorso (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 1.4; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.3 con rinvii).

E. 2.1

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

E. 2.2

Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi adottati (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5; 141 V 234 consid. 1; DTAf 2007/41 consid. 2; Moor/Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 3a ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAf 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; Moser et al., *op. cit.*, n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione

concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; Moor/Poltier, op. cit., no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

E. 3

Il ricorrente censura innanzitutto una grave violazione del suo diritto di essere sentito in correlazione con la motivazione della decisione impugnata, poiché l'autorità inferiore si sarebbe limitata ad usare argomentazioni e considerazioni generali, non riferite al suo caso concreto, ignorando le sue specifiche e documentate allegazioni. Tale violazione sarebbe tanto più grave per il fatto che l'autorità inferiore non avrebbe reagito al suo scritto 21 ottobre 2020, in cui egli le avrebbe segnalato tale problematica, prima dell'inoltro del suo ricorso. In tali circostanze, detta grave violazione non sarebbe sanabile dinanzi al Tribunale, sicché l'incarto andrebbe retrocesso all'autorità inferiore per l'emanazione di un nuovo giudizio nel rispetto del suo diritto di essere sentito. A difetto di una motivazione individuale, lo stesso potrebbe poi solo insorgere in base a determinati principi generali, elemento di cui andrebbe tenuto conto nell'attribuzione delle ripetibili (cfr. ricorso 16 novembre 2020, punti n. 5.1 e 5.2). 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. 3.1.1

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] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.1; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.1).

E. 3.1.2

Il diritto di far amministrare le prove costituisce anch'esso un aspetto del diritto di essere sentito. Esso presuppone che il fatto da provare sia rilevante, che il mezzo probatorio proposto sia necessario per constatarlo e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti. Conformemente all'art. 33 cpv. 1 PA, l'autorità ammette dunque i mezzi di prova offerti dalla parte se risultano idonei a chiarire i fatti. Questa garanzia costituzionale permette all'autorità di porre un termine all'istruzione, allorché le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione e che essa, procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove proposte, è convinta che le

stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione. L'autorità può dunque rinunciare all'amministrazione di certe prove proposte senza violare il diritto di essere sentito delle parti (cfr. DTF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.2; A-2845/2020 del 19 luglio 2021 consid. 2.3 con rinvii; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.2).

E. 3.1.3

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

E. 3.1.4

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

E. 3.2

In concreto, circa la censura della violazione del diritto di essere sentito in rapporto alla motivazione generica/standardizzata delle decisioni finali dell'autorità inferiore nell'ambito dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, il Tribunale rileva che lo stesso ha già avuto modo di pronunciarsi al riguardo in correlazione con una domanda collettiva di assistenza amministrativa francese 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, sicché va applicata anche ai presenti casi concernenti la domanda collettiva di assistenza amministrativa italiana (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.2). 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 italiana, rispettivamente in motivi per cui la domanda di

assistenza amministrativa italiana 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 scritti 9 marzo 2020, 7 e 14 settembre 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 base legale della domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 (cfr. decisione impugnata, consid. 3), la rilevanza verosimile delle informazioni in correlazione con la residenza/il domicilio in uno Stato diverso dall'Italia (cfr. decisione impugnata, consid. 4.6) e la violazione del principio della sussidiarietà (decisione impugnata, consid. 7). 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. 3.1.1 del presente giudizio), ciò che peraltro esso ha fatto. Con ricorso 16 novembre 2020, il ricorrente ha potuto infatti contestare pienamente in questa sede detta decisione, indicando i motivi per cui ritiene la domanda di assistenza amministrativa italiana come inammissibile, rispettivamente perché i suoi dati non dovrebbero essere trasmessi all'autorità richiedente italiana. In tale frangente non è ravvisabile alcuna violazione del suo diritto di essere sentito. Nulla muta al riguardo, il fatto che esso, una volta ricevuta la decisione impugnata e prima di inoltrare detto ricorso, si sia rivolto all'autorità inferiore e che quest'ultima non abbia reagito al suo scritto 21 ottobre 2020, in cui ha censurato la carenza di motivazione della decisione impugnata, tale elemento non essendo di certo costitutivo di una violazione del suo diritto di essere sentito. Siffatta censura va infatti fatta valere dinanzi all'autorità di ricorso - nello specifico, il Tribunale statuente - e non dinanzi all'autorità inferiore che ha pronunciato la contestata decisione impugnata. 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. 3.1.4 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. 4

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la decisione finale del 15 ottobre 2020 dell'autorità inferiore, con cui quest'ultima ha accolto la domanda collettiva del 10 luglio 2017 di assistenza amministrativa in materia fiscale inoltrata dall'autorità richiedente italiana, sulla base dell'art. 27 CDI CH-IT, per quanto concerne il qui ricorrente. In tale contesto, per il Tribunale si tratta essenzialmente di esaminare l'ammissibilità della predetta domanda, sia dal punto di vista formale che da quello materiale, alla luce delle puntuali censure sollevate dal ricorrente. A tal fine, di seguito, il Tribunale richiamerà preliminarmente i principi applicabili alla presente fattispecie (cfr. consid. 4.1 segg. del presente giudizio).

E. 4.1.1

L'assistenza amministrativa con l'Italia è retta dall'art. 27 CDI CH-IT. Tale disposizione, insieme a quelle del Protocollo aggiuntivo, si fonda, sul piano formale e materiale, sul

Modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE; di seguito: MC OCSE) e sulla politica svizzera in materia di convenzioni in questo ambito (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]). Per analogia alla giurisprudenza del Tribunale federale resa in merito alla Convenzione del 26 febbraio 2010 tra la Confederazione Svizzera e il Regno dei Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito (RS 0.672.963.61; di seguito: CDI CH-NL; cfr. DTF 143 II 136 consid. 5.3.2 [concernente la CDI CH-NL]), anche la CDI CH-IT e il Protocollo aggiuntivo che ne fa parte integrante devono essere qui considerati come un'unità interpretativa. Da ciò deriva che sia la CDI CH-IT che il Protocollo aggiuntivo sono qui vincolanti ex art. 190 Cost. Nella loro versione in vigore dal 13 luglio 2016, 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 trovano applicazione per 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; sentenza del TF 2C_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 3.2 e 3.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.1.1; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.1.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 3.3.1). Tale è segnatamente il caso della domanda di assistenza amministrativa in oggetto, presentata il 10 luglio 2017 dall'autorità richiedente italiana e riguardante il periodo fiscale dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2017.

E. 4.1.2

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 al n. 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. Il Protocollo aggiuntivo precisa inoltre che queste esigenze (lett. i-v) non devono essere interpretate in modo da ostacolare uno scambio effettivo di informazioni (cfr. lett. ebis n. 3 del Protocollo aggiuntivo; Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5636). In merito alla lista d'indicazioni circa il contenuto di una domanda di assistenza che lo Stato richiedente è tenuto a fornire nel contesto delle CDI (cfr. art. 6 cpv. 2 LAAF applicabile a titolo sussidiario), la giurisprudenza del Tribunale federale considera che detta lista è concepita in modo tale che se lo Stato richiedente vi si conforma scrupolosamente, lo stesso è di principio reputato fornire le informazioni sufficienti a dimostrare la « rilevanza verosimile » della sua domanda (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.3; 142 II 161 consid. 2.1.4; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.1.2; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.1.2; A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.2).

E. 4.2

Giusta l'art. 27 par. 1 CDI CH-IT, le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per applicare le disposizioni della presente Convenzione oppure per l'amministrazione o l'applicazione del diritto interno relativo alle imposte di qualsiasi natura o denominazione riscosse per conto degli Stati contraenti, delle loro suddivisioni politiche o enti locali nella misura in cui l'imposizione prevista non sia contraria alla Convenzione. Il requisito della rilevanza verosimile - ovvero, la condizione « verosimilmente rilevante » (cfr. lett. ebis n. 3 del Protocollo aggiuntivo) - è dunque la chiave di volta del sistema di scambio d'informazioni (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.1 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.2; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.2; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.3; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.1.1). L'apprezzamento del requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste è in primo luogo di competenza dello Stato richiedente. Non spetta pertanto 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 (cfr. art. 27 par. 4 CDI CH-IT; DTF 144 II 206 consid. 4.3 con rinvii; 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 e 2.4 [che evoca in particolare una « ripartizione dei ruoli » tra Stato richiedente e Stato richiesto]). La condizione « verosimilmente rilevante » può essere soddisfatta sia in casi relativi ad un singolo contribuente (identificato con il nome oppure altrimenti) sia in casi relativi ad una pluralità di contribuenti (identificati con il nome oppure altrimenti; cfr. lett. ebis n. 3 del Protocollo aggiuntivo). 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-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.2; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.2; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.1.2). Il requisito della rilevanza verosimile è adempiuto se, al momento della formulazione della domanda, esiste una ragionevole probabilità che le informazioni richieste abbiano un nesso con le circostanze illustrate e quindi si rilevino pertinenti al fine dell'inchiesta o del controllo nello Stato richiedente. Ne consegue quindi che di principio lo Stato richiesto non può respingere una domanda di assistenza amministrativa poiché sarebbe giunto ad una diversa conclusione (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-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.2; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.2; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.1.3).

E. 4.3.1

Il riferimento a informazioni « verosimilmente rilevanti » ha lo scopo di garantire uno scambio di informazioni in ambito fiscale il più ampio possibile, senza tuttavia consentire agli Stati contraenti di intraprendere una ricerca generalizzata e indiscriminata di informazioni (« fishing expedition ») o di domandare informazioni la cui rilevanza in merito agli affari fiscali di un determinato contribuente non è verosimile (cfr. lett. ebis 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 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] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.3.1; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.3.1; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.5.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.2.1).

E. 4.3.2

Una domanda di informazioni non costituisce una « fishing expedition » per il semplice fatto che essa non precisa il nome o l'indirizzo (o entrambi) del contribuente oggetto di un controllo o di inchiesta fiscale. L'identificazione del contribuente deve ciononostante essere possibile con altre modalità, sulla base delle informazioni trasmesse dallo Stato richiedente (cfr. DTF 143 II 136 consid. 6.1.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.2; A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 4.2.2 con rinvii; Andrea Opel, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [ed.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, 2020, § 10 n. 64). Ciò è il caso delle domande raggruppate (« Gruppensuchen ») ai sensi dell'art. 3 lett. c LAAF fondate sull'art. 27 CDI CH-IT che identificano i contribuenti interessati mediante un modello di comportamento, la lett. ebis n. 3 del Protocollo precisando infatti che la condizione « verosimilmente rilevante » può essere soddisfatta anche nei casi relativi ad una pluralità di contribuenti, identificati con il nome oppure altrimenti. Analogo discorso vale altresì per le domande collettive (chiamate anche domande su lista; « Listenersuchen ») che - a differenza delle domande raggruppate - non identificano le persone interessate mediante un modello di comportamento, bensì per nome o per mezzo di un elenco di numeri, come i numeri di carta di credito o di conto corrente bancario. Le domande collettive vanno considerate come un insieme di richieste individuali. Per motivi di economia procedurale, l'autorità richiedente riunisce queste richieste in una domanda congiunta, ma in linea di principio potrebbe anche presentarle individualmente (cfr. DTF 146 II 150 consid. 4.4; 143 II 628 consid. 4.4 e 5.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 4.2 con rinvii). A differenza di un modello di comportamento definito, un numero di carta di credito o di conto rappresenta un elemento di identificazione individuale, per cui in tali casi non si è confrontati con una domanda raggruppata ai sensi dell'art. 3 lett. c LAAF (cfr. DTF 146 II 150 consid. 4.4 e 4.5 con rinvii; sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.3.2; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.3.2).

E. 4.3.3

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 (cfr. OCSE, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 [di seguito: Commentario OCSE]) sull'art. 26 MC OCSE (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.1.3; 143 II 136 consid. 6.1.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.3.3; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.3.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.5.2; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.2.3): 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; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.3.3; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.3.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.5.2). Riguardo alla seconda condizione, ovvero la sussistenza di un sospetto di comportamento contrario al diritto fiscale, il Tribunale federale ha sancito che l'autorità richiedente deve presentare i fatti che indicano un possibile comportamento illecito da parte delle persone appartenenti al gruppo o alla lista (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 628 consid. 5.2). Ci devono essere indicazioni concrete di una possibile violazione degli obblighi fiscali. Non sono ammesse richieste presentate a scopo di imposizione senza che vi siano sospetti (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 136 consid. 6.1.2). Per contro, lo Stato richiedente non deve dimostrare con una probabilità prossima alla certezza che il comportamento viola il diritto fiscale, essendo sufficienti dei sospetti concreti (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 628 consid. 5.2; 142 II 161 consid. 2.1.1; 139 II 404 consid. 9.5; sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.2.3 con rinvii). Se i sospetti presentati sono sufficienti deve essere accertato sulla base di una valutazione globale. Laddove si tratti di una lista potenziali contribuenti fiscali, individuati per il tramite di un numero di conto, i sospetti non devono necessariamente riferirsi alle singole persone, bensì in generale alle persone appartenenti a questo gruppo (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 628 consid. 5.4). A seconda delle circostanze, il modo in cui lo Stato richiedente è venuto a conoscenza della lista può costituire anche un indizio del fatto che i titolari del conto non hanno adempiuto i loro obblighi fiscali (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.3.3; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.3.3).

E. 4.4.1

Il principio della buona fede (cfr. art. 26 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati [RS 0.111; di seguito: CV]) trova applicazione, quale principio d'interpretazione e d'esecuzione dei trattati, nell'ambito dello scambio d'informazioni ai sensi delle Convenzioni di doppia imposizione (cfr. DTF 146 II 150 consid. 7.1; 143 II 224 consid. 6.3; 143 II 202 consid. 8.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-506/2018 del 15 novembre 2019 consid. 3.1.4 con rinvii; A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.4 con rinvii), come la CDI CH-IT. La buona fede di uno Stato è presunta nelle relazioni internazionali (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. Detto in altri termini, le dichiarazioni dello Stato richiedente vanno considerate corrette, fintanto che una contraddizione manifesta non risulta dalle circostanze (cfr. DTF 146 II 150 consid. 7.1; 143 II 224 consid. 6.4; 143 II 202 consid. 8.7.1 e 8.7.4). Nel caso contrario, 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 144 II 206 consid. 4.4; 143 II 202 consid. 8.7.1 e 8.7.4; 142 II 161 consid. 2.1.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.4 con rinvii). In virtù del principio dell'affidamento, lo Stato richiesto è vincolato alla fattispecie e alle dichiarazioni presentate nella domanda di assistenza, nella misura in cui quest'ultime non possono essere immediatamente confutate (« sofort entkräftet ») in ragione di errori, lacune o contraddizioni manifeste (cfr. DTF 142 II 218 consid. 3.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.4.1; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.4.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.3.1 con rinvii). In tale contesto, non si può esigere dallo Stato richiedente che, oltre a dover menzionare nella domanda la fattispecie rilevante, l'esposizione fornita sia priva di lacune o totalmente priva di contraddizioni. Ciò non sarebbe infatti compatibile con lo scopo dell'assistenza amministrativa, poiché proprio con le informazioni ed i documenti richiesti allo Stato richiesto, lo Stato richiedente cerca di chiarire i punti rimasti all'oscuro (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.1.1; 139 II 404 consid. 7.2.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.4.1; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.4.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.3.1 con rinvii).

E. 4.4.2

Ora, 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 sono manifestamente erranee o che lo Stato richiesto sospetta 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 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] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.4.2; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.4.2; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.3.2 con rinvii).

E. 4.4.3

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] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.4.3; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.4.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.4.3; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.4).

E. 4.5

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 par. 2 CDI CH-IT). 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] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.5; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.5; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.6).

E. 4.6.1

La domanda di assistenza soggiace altresì al rispetto del principio della sussidiarietà, secondo cui lo Stato richiedente deve sfruttare tutte le fonti d'informazioni abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere le informazioni (cfr. lett. ebis n. 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, allorché 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_514/2019 del 17 agosto 2020 consid. 4.4-4.5; 2C_904/2015 dell'8 dicembre 2016 consid. 7.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.6.1; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.6.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.5 con rinvii).

E. 4.6.2

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. 4.2 del presente giudizio; cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.6.2; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.6.2; TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.7.2 con rinvii).

E. 4.7

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. 4.2 del presente giudizio) della rilevanza verosimile (cfr. DTF 142 II 161 consid. 4.5.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.7; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.7; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.8).

E. 4.8

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. 27 par. 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 (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). L'unica costellazione in cui il Tribunale federale accetta eccezionalmente che la Svizzera verifichi il criterio di assoggettamento fiscale utilizzato dallo Stato richiedente è il caso in cui la persona interessata è soggetta a un'imposizione illimitata in Svizzera (cfr. DTF 142 II 161). 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. Questo problema specifico non si pone quindi per definizione, quando la

persona interessata dichiara di essere residente fiscale di uno Stato terzo (cfr. sentenze del TF 2C_290/2023 del 26 maggio 2023 consid. 1.2.2; 2C_109/2022 del 30 gennaio 2023 consid. 4.5.3; 2C_953/2020 del 24 novembre 2021 consid. 3.6; [tra le tante] sentenze del TAF A-6410/2020 del 23 ottobre 2023 consid. 4.8; A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.8; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.8). Ciò posto, 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 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; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.8; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.8; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.9 con rinvii).

E. 5

Stabiliti i principi applicabili, il Tribunale deve innanzitutto esaminare se la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 - che di fatto è una domanda collettiva, composta da otto domande fondate su otto liste di numeri di conti bancari e/o di polizze assicurative (cfr. consid. 1.2 del presente giudizio) - adempie ai requisiti formali alla base della sua ammissibilità, fornendo in maniera sufficiente tutte le informazioni richieste dall'art. 27 par. 1 CDI CH-IT nonché dalla lett. ebis n. 2 del Protocollo aggiuntivo (cfr. consid. 4.1.2 del presente giudizio, circa i requisiti formali).

E. 5.1.1

Per quanto attiene all'identità delle persone interessate, la domanda le identifica individualmente sulla base di numeri di conti bancari, di polizze assicurative e di altri numeri bancari noti presso la banca B._____, contenuti in otto liste ivi allegate (cfr. A. Atti in generale, atto n. 1 dell'inc. AFC, punto 7). Secondo le predette liste, l'identità delle persone può essere stabilita sulla base dei numeri ivi indicati, che si riferiscono ai conti detenuti presso la predetta banca; questi sono i « numeri di polizza » e i « CIF » (Client Identification Number, ovvero il numero cliente). Di fatto, questi numeri consentono alla banca B._____ di identificare le persone interessate in modo univoco e inequivocabile, sicché si deve ritenere come adempiuto il primo requisito della lett. ebis n. 2 del Protocollo aggiuntivo (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 6.1.1). Nello specifico, la domanda qui applicabile è fondata sulla lista di cui sub 3.a.(3) concernente

2'857 rapporti finanziari relativi a persone fisiche, identificate mediante il nominativo (cognome e nome) e l'indicazione del domicilio in Italia nel campo « MIS_Dom_Name », rispettivamente l'attribuzione di un codice domicilio « 111 » riferito all'Italia. A prescindere dal ben fondato del criterio del domicilio su cui si statuirà in un secondo momento (cfr. consid. 6.1.4.3 del presente giudizio), dal profilo meramente formale le indicazioni fornite dall'autorità richiedente italiana nella lista appaiono sufficienti per identificare le persone interessate (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 6.1.1).

E. 5.1.2

Circa il periodo fiscale interessato dalla domanda, si osserva come inizialmente tale domanda indicasse quale periodo fiscale interessato dalla richiesta d'informazioni il periodo « Dal 01/01/2014 a data corrente » (cfr. A. Atti in generale, atto n. 1 dell'inc. AFC, punto 9). A seguito di un primo scambio di corrispondenza intercorso tra l'autorità inferiore e l'autorità richiedente italiana, quest'ultima l'8 novembre 2018 (cfr. A. Atti in generale, atto n. 4 dell'inc. AFC, pag. 7) ha poi delimitato il periodo fiscale interessato dalla domanda collettiva al 31 dicembre 2016, ciò in applicazione della CDI CH-IT. Dopo un ulteriore scambio di corrispondenza tra dette autorità, in data 25 giugno 2019 (cfr. A. Atti in generale, atto n. 6 dell'inc. AFC, pag. 3) la GdF ha ulteriormente modificato il periodo fiscale circoscrivendolo - in applicazione della CDI CH-IT - agli anni 2015-2017, e meglio al periodo « dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2017 ». Detto nuovo periodo fiscale ricade sotto il campo di applicazione dell'art. 27 CDI CH-IT e della lett. ebis del Protocollo aggiuntivo, nella loro versione attuale (cfr. consid. 4.1.1 del presente giudizio), sicché si deve ritenere che anche sotto il punto di vista del periodo fiscale le informazioni fornite dalla domanda sono sufficienti (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 6.1.2). Ora, il fatto che il periodo fiscale sia stato modificato più volte dall'autorità richiedente italiana, non ne inficia la validità formale. Se è vero che il periodo fiscale 2014 non ricade sotto l'applicazione dell'art. 27 CDI CH-IT, nonché della lett. ebis del Protocollo aggiuntivo, vero è anche che nulla impedisce all'autorità richiedente di chiedere all'autorità richiedente di correggere la propria domanda di assistenza amministrativa, laddove non conforme ai requisiti formali, tale prerogativa essendo espressamente prevista dall'art. 22 cpv. 2 LAAF, nonché dall'art. 6 cpv. 6 LAAF. Analogo discorso vale per l'estensione del periodo fiscale anche all'anno 2017, ciò quand'anche la domanda sia di per sé stata inoltrata il 10 luglio 2017. Nulla vieta infatti all'autorità richiedente italiana di modificare la propria domanda nel corso della procedura di assistenza amministrativa e, di riflesso, di estendere il periodo fiscale per il quale richiede le informazioni. Nel caso in disamina, ciò è quanto avvenuto (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 6.1.2).

E. 5.1.3

Per quanto concerne la descrizione delle informazioni richieste, si osserva come la domanda le indichi in maniera sufficiente. La descrizione delle informazioni richieste - esposta in dettaglio nei fatti, sub lett. A.d, a cui si rinviano le parti - è stata precisata dalla GdF in data 25 giugno 2019 (cfr. A. Atti in generale, atto n. 6 dell'inc. AFC; cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 6.1.3).

E. 5.1.4

Circa lo scopo fiscale, la domanda precisa ch'essa è « [...] diretta a consentire l'effettuazione, anche attraverso una sistematica e puntuale ricognizione delle informazioni a disposizione, degli approfondimenti necessari per una completa e corretta analisi delle

posizioni riferibili ai soggetti coinvolti e delle presumibili violazioni dichiarative ai fini reddituali e/o ai fini degli obblighi di monitoraggio previsti dal D.L. n. 167/90 da essi commesse [...] » (cfr. fatti, sub lett. A.b), rispettivamente formulata al fine della riscossione dell'imposta sul reddito (cfr. A. Atti in generale, atto n. 1 dell'inc. AFC, punto 11), così come previsto dall'art. 27 CDI CH-IT. Pure tale indicazione è sufficiente sotto il profilo della lett. ebis n. 2 del Protocollo aggiuntivo (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 6.1.4). Il fatto che la domanda non menzioni in dettaglio le basi legali del diritto fiscale italiano non permette di ritenere che lo scopo fiscale non sia stato indicato in maniera sufficiente. L'unico fattore decisivo è la descrizione dello scopo fiscale della domanda. Non è importante per lo Stato richiesto sapere quale articolo preciso di quale legge specifica sarà eventualmente applicabile dopo che le informazioni saranno state trasmesse. L'autorità richiesta non è in grado di controllare l'esattezza della base giuridica della legge straniera. Ciò che è importante è determinare perché o come l'informazione richiesta è in linea con lo scopo fiscale dello Stato richiedente. Pertanto, nel caso in questione, l'indicazione, anche in forma abbreviata, di una base giuridica italiana è più che sufficiente, tenuto conto che lo scopo fiscale era altrimenti ampiamente descritto nella domanda. L'indicazione fornita nel caso in disamina sembra essere sufficiente alla luce dei requisiti formali della CDI CH-IT e del Protocollo aggiuntivo. Ora, tenuto anche conto della presunzione della buona fede dello Stato richiedente (cfr. consid. 4.4.1 del presente giudizio), si deve partire dal presupposto che quanto da lui indicato è corretto, salvo in presenza di errori manifesti, ciò che non è qui il caso (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 6.1.4). Circa la censura del ricorrente in merito al valore giuridico dell'accordo amichevole denominato Accordo amministrativo del 27 febbraio 2017/2 marzo 2017 tra le autorità competenti della Confederazione Svizzera e dell'Italia sullo scambio di informazioni attraverso richieste di gruppo (« Agreement between the Competent Authorities of the Swiss Confederation and Italy on exchange of information through group requests »; non pubblicato nella RS di diritto federale; di seguito: Accordo amministrativo) sulla presente fattispecie (cfr. ricorso 16 novembre 2020, punto n. 6), il Tribunale osserva come la stessa non sia qui pertinente, in quanto la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 in oggetto non si fonda su tale atto. Non vi è dunque luogo di entrare nel merito al riguardo. Quanto alla censura circa la validità del Protocollo aggiuntivo (cfr. ricorso 16 novembre 2020, punto n. 6), il Tribunale rileva come il Tribunale federale abbia già avuto modo di sancirne la validità nel contesto di una domanda raggruppata italiana, sicché la stessa va qui respinta (cfr. sentenza del TF 2C_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 3.2 e 3.3; consid. 4.1.1 del presente giudizio).

E. 5.1.5

Da ultimo, la domanda indica quale presunto detentore delle informazioni la banca B. _____, fornendone le generalità (cfr. A. Atti in generale, atto n. 1 dell'inc. AFC, punto 15). Tale informazione è indubbiamente sufficiente sotto il profilo della lett. ebis n. 2 del Protocollo aggiuntivo (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 6.1.5).

E. 5.2

Da quanto precede discende che tutti i requisiti formali sono di principio soddisfatti, sicché dal profilo formale la domanda collettiva di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017, qui fondata sulla lista/sull'elenco sub 3.a.(3), risulta ammissibile (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 6.2).

E. 6

Ciò constatato, per il Tribunale si tratta dunque di esaminare ancora se dal punto di vista materiale l'autorità inferiore poteva o meno dare seguito alla predetta domanda di assistenza, alla luce della recente giurisprudenza del Tribunale federale e delle censure sollevate dal ricorrente.

E. 6.1.1

Il ricorrente censura innanzitutto che la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 sia una « fishing expedition ». In particolare, esso ritiene come completamente carenti le informazioni fornite dall'autorità richiedente italiana riguardo ai fatti concreti indicanti un comportamento illecito, rispettivamente fiscalmente evasivo, da parte delle persone appartenenti alla lista acclusa alla sua domanda di assistenza. La GdF non dimostrerebbe neppure che B. _____ avrebbe invitato il ricorrente a volere fiscalmente regolare la sua posizione con l'erario italiano, men che meno diffidandolo, in caso di sua mancata regolarizzazione, di estinguere con questi il rapporto contrattuale in conto. La domanda non dimostrerebbe un obbligo del ricorrente - sprovvisto della legittimazione passiva, in ragione del suo domicilio in Svizzera dal 2004 - di regolare alcunché nei confronti dell'erario italiano, rispettivamente ch'esso avrebbe eluso i suoi obblighi tributari (cfr. ricorso 16 novembre 2020, punti n. 8 e 9).

E. 6.1.2

Nel caso concreto, per il Tribunale si tratta essenzialmente di esaminare se la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 - che per inciso è una domanda collettiva - adempie ai requisiti posti dalla giurisprudenza del Tribunale federale per la distinzione tra una domanda collettiva ammissibile e la fishing expedition, tenuto altresì conto delle censure del ricorrente esposte poc'anzi. Più concretamente si tratta di verificare se la predetta domanda (1) contiene una descrizione dettagliata del gruppo di contribuenti interessato, descrivendo i fatti e le circostanze che hanno portato alla richiesta d'informazioni; (2) spiega la legge fiscale applicabile, indicando perché vi sono motivi per ritenere che i contribuenti del gruppo abbiano violato tale legge; (3) dimostra che le informazioni richieste possono portare all'adempimento degli obblighi riconducibili ai contribuenti del gruppo (cfr. sentenza del TAF A-1730/2020 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.2; parimenti consid. 4.3.3 del presente giudizio).

E. 6.1.3

A tal proposito, il Tribunale constata preliminarmente che la domanda descrive i fatti concreti alla sua base e contiene otto liste di numeri di conti bancari e/o di polizze assicurative, nonché altri numeri bancari riconducibili alla banca B. _____ in Svizzera, tramite le quali la GdF identifica il gruppo di contribuenti italiani interessato dalla sua richiesta d'informazioni: dei soggetti sospettati di aver violato i loro obblighi fiscali di dichiarazione dei redditi e/o di monitoraggio in Italia previsti dalla D.L. n. 167/90, ovvero sospettati di evasione fiscale. La domanda indica altresì la legge fiscale applicabile e il perché le informazioni richieste sono idonee a far sì ch'essa venga rispettata (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.3).

E. 6.1.4

Per quanto attiene più in particolare alla sussistenza di indizi sufficienti per ritenere che i contribuenti interessati appartenenti al gruppo non abbiano adempiuto ai loro obblighi, il

Tribunale rileva invece quanto segue.

E. 6.1.4.1

In concreto, la domanda indica che nell'ambito di verifiche e controlli fiscali la GdF ha constatato l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione occulta della banca B._____, conclusosi con il versamento all'Erario italiano di una somma di circa 101 milioni di euro. Le società appartenenti al Gruppo B._____ avrebbero agito proattivamente nel mettere a disposizione dei propri clienti veicoli societari o finanziari al fine di agevolare la detenzione all'estero di asset in completa violazione delle disposizioni normative tributarie e di quelle sul monitoraggio fiscale italiane. Parallelamente a tali controlli fiscali, la GdF ha altresì effettuato delle indagini di polizia giudiziaria nell'ambito di un procedimento penale, nel quale ha potuto appurare responsabilità specifiche in capo alla banca B._____ - principale società del Gruppo B._____ - per aver omesso di adottare ed efficacemente attuare modelli di organizzazione e gestione idonei ad evitare la commissione del reato di riciclaggio di fondi di provenienza delittuosa. Tale procedimento si è concluso con una sentenza di condanna, previo richiesta di patteggiamento, per il presupposto di riciclaggio di fondi di provenienza delittuosa, a seguito del quale la banca B._____ ha versato 8.5 milioni di euro all'Erario italiano (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.4.1). È in tale contesto che sono emerse le otto liste relative a 18'126 posizioni presso la banca B._____, aperte prevalentemente da soggetti italiani e ottenute mediante l'ausilio del « personale dell'Information Technology di B._____ », per le quali la GdF ha ritenuto un sospetto di pratiche di evasione fiscale verso l'Erario italiano. Riguardo all'origine di tali liste e alla loro attendibilità, per quanto qui necessario, il Tribunale sottolinea che non vi è alcun elemento agli atti permettente di dubitare della loro attendibilità o lasciando pensare che le stesse siano state acquisite in maniera illecita, rispettivamente a seguito di un reato ai sensi del diritto svizzero (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.1). In particolare, se è vero che la domanda non fornisce informazioni cronologiche né circa le verifiche fiscali e le indagini penali esperite sul territorio italiano, né circa le otto liste di numeri di polizza assicurativa e di conti bancari ottenute in tale contesto, sicché non è possibile stabilire a quando esse rimontino precisamente, vero è anche che a lei sola, tale imprecisione non è tuttavia sufficiente a mettere in dubbio la veridicità e l'attendibilità delle informazioni fornite dall'autorità richiedente italiana, non essendoci agli atti indizi lascianti pensare che quanto da lei indicato sia manifestamente erroneo o, ancora peggio, ch'essa abbia in malafede dichiarato il falso. Tanto più che, come giustamente segnalato dalla stessa GdF nella sua domanda, la vicenda alla sua base - e meglio lo scandalo dell'occultamento della reale situazione patrimoniale ed economica di numerosi contribuenti italiani, clienti della banca B._____, all'Erario italiano - e l'origine italiana di dette liste sono un fatto notorio emerso pure sugli organi di stampa nazionali italiani. In tale contesto, tenuto altresì conto della presunzione della buona fede dello Stato richiedente (cfr. consid. 4.4.1 del presente giudizio), si deve partire dal presupposto che le informazioni fornite dalla GdF sono corrette (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.1.5). Ora, ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale, le circostanze secondo cui tali liste sono state rinvenute nell'ambito di un procedimento penale nei confronti della banca B._____ costituiscono un indizio che i titolari dei conti non hanno rispettato i loro obblighi fiscali (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2 e 6.2.6; cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.4.1; parimenti consid. 4.3.3 del presente giudizio).

E. 6.1.4.2

Ciò premesso, se è vero che il comportamento della banca B._____ non è automaticamente ascrivibile ai suoi clienti e dunque alle persone figuranti sulle liste, vero è anche che non è neppure possibile escludere automaticamente un loro coinvolgimento perlomeno indiretto nella vicenda a livello fiscale. Nel stabilire se il sospetto di evasione fiscale espresso dalla GdF sia plausibile o meno, va tenuto conto dell'insieme delle circostanze (cfr. consid. 4.3.3 del presente giudizio). Ora, tenuto conto dei risultati delle verifiche fiscali, secondo cui è stata appurata l'esistenza di una stabile organizzazione occulta di B._____ in Italia nonché di pratiche di evasione fiscale coinvolgenti gli stessi clienti della banca, il sospetto espresso dalla GdF nei loro confronti appare legittimo, soprattutto tenuto conto degli elementi seguenti (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid.7.2.4.2). Dalla domanda emerge che per 3'297 di queste 18'126 posizioni la GdF ha potuto identificare compiutamente i contribuenti italiani titolari di polizze e rapporti finanziari, contro i quali sono stati avviate delle procedure, conclusosi con il versamento all'Erario italiano di 172'969'761,31 euro a titolo di imposte, sanzioni e interessi. Altre 2'441 posizioni sono state escluse dalla domanda, sicché le informazioni sono richieste per 9'953 posizioni, per le quali la GdF non è riuscita ad individuare in maniera completa e univoca il titolare e/o l'avente diritto economico. Ora, nella misura in cui per 3'297 posizioni la GdF ha accertato i suoi sospetti di evasione fiscale nei confronti di contribuenti italiani, vi sono sufficienti motivi per ritenere il sospetto espresso per le 9'953 posizioni come plausibile, in quanto in linea con la recente giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.5 e 6.2.6). Più concretamente, nel caso di una domanda collettiva francese fondata anch'essa su delle liste rinvenute nell'ambito di un procedimento penale, il Tribunale federale ha infatti avuto modo di sancire che i primi risultati delle inchieste condotte dall'autorità richiedente francese nei confronti di un 1/3 dei nominativi appartenenti alla lista A, secondo cui è stata appurata la violazione degli obblighi fiscali per circa la metà di essi, era sufficiente a fondare il sospetto di violazione degli obblighi fiscali per le altre due liste B e C legate alla lista A (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.4.2).

E. 6.1.4.3

In merito al criterio di assoggettamento fiscale in Italia a fondamento di un obbligo fiscale in Italia, nella domanda la GdF ha precisato che « [...] i dati contenuti nei file originari reperiti nel corso delle attività di natura tributaria e giudiziaria condotte, riportano chiare indicazioni in ordine alla riconducibilità all'Italia delle singole posizioni in relazione alle quali si richiedono riscontri. Sono, infatti, di volta in volta indicati: la cittadinanza, il domicilio, ovvero il Paese di riferimento degli intestatari in Italia (codice Paese "111"; MIS_dom_Name; Staatsangehörigkeit, ecc.) [...] ». Da quanto precede, risulta dunque che l'Italia utilizza quale criterio principale di assoggettamento fiscale in Italia quello del domicilio italiano. Ora, le liste che utilizzano il criterio del codice domicilio quale criterio di assoggettamento fiscale sono in linea con la recente giurisprudenza dello scrivente Tribunale resa nel contesto di una domanda collettiva francese, secondo cui i codici domicilio che figurano nelle liste costituiscono criteri sufficienti per ritenere le persone che figurano in queste liste come imponibili in uno Stato nel periodo in esame (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.4.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 5.1). Nello specifico, la domanda in esame è fondata sulla lista/sull'elenco sub 3.a.(3) di 2'587 posizioni finanziarie (rapporti finanziari), relative a

persone fisiche, di cui si conosce il nominativo (nome e cognome) e alle quali è stato attribuito un domicilio italiano. Per questa lista, il criterio di assoggettamento fiscale in Italia è dunque rappresentato dal domicilio italiano (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.4.3). Altra è invece la questione a sapere se in presenza di un domicilio estero - così come censurato dalla ricorrente - viene meno la rilevanza verosimile delle informazioni richieste, questione che verrà esaminata in un secondo momento (cfr. consid. 6.2 del presente giudizio).

E. 6.1.5

Riguardo all'indicazione della legge fiscale, il Tribunale rileva che la domanda la indica in maniera sufficiente, così come già sancito in precedenza (cfr. consid. 5.1.4 del presente giudizio). Da una sua lettura, risulta che le persone interessate sono sospettate di essere venute meno al loro obbligo di dichiarazione delle polizze e/o dei conti in Italia. Se è vero che la semplice detenzione non è di per sé sufficiente a fondare il sospetto di reato fiscale, in presenza di altri elementi, quale un sospetto concretizzato ed accertato per una parte di essi - in concreto 3'297 posizioni - si deve tuttavia ritenere che lo stesso sussista anche per le 9'953 posizioni. La trasmissione delle informazioni è idonea a permettere alla GdF di verificare se le persone interessate hanno degli obblighi fiscali nei confronti dell'Italia e, in caso affermativo, se gli stessi sono stati rispettati o meno. Se è vero che dallo scambio di scritti tra autorità risulta che le due parti concordano sul fatto che solo una volta in possesso delle informazioni, la GdF potrà concretizzare il sospetto di evasione fiscale, vero è anche che per farlo ha bisogno di tali informazioni. In tali circostanze, nulla permette di ritenere che, nel richiedere informazioni al fine di chiarire la sussistenza di pratiche evasive da parte dei contribuenti appartenenti al gruppo, l'autorità richiedente italiana abbia invero inoltrato una domanda volta all'ottenimento di informazioni in maniera generalizzata ed indiscriminata. Lo scopo della richiesta d'informazioni è infatti chiaro (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.5).

E. 6.1.6

In definitiva, si deve dunque ritenere come adempiuti i criteri posti dalla giurisprudenza del Tribunale federale, sicché la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 non è qualificabile di fishing expedition. Come visto, la domanda fornisce una descrizione dettagliata del gruppo di contribuenti interessato e degli elementi sufficientemente concreti per sospettare che le persone che si trovano dietro le liste a cui viene attribuito un codice domicilio italiano - in casu, la lista sub 3.a.(3) -, abbiano agito in violazione del diritto fiscale italiano. La domanda indica in maniera sufficiente il diritto fiscale italiano applicabile e dimostra che le informazioni richieste sono necessarie per garantire il rispetto degli obblighi fiscali dei potenziali contribuenti italiani (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.6). In tale contesto, la censura secondo cui la banca non avrebbe mandato al ricorrente una lettera con l'invito a regolarizzare la sua situazione fiscale, pena la chiusura forzata del conto, non è qui pertinente, tale circostanza non essendo costitutiva del comportamento descritto dalla GdF nella propria domanda. Ne consegue che le censure del ricorrente vanno qui respinte.

E. 6.2.1

Il ricorrente censura poi la sua carenza di legittimazione passiva, rispettivamente l'irricevibilità della domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017, in ragione del suo domicilio in Svizzera durante il periodo interessato dalla predetta domanda.

Di fatto, egli avrebbe risieduto in Italia fino al 21 dicembre 2004, dopodiché - previa iscrizione all'Anagrafe Italiani residenti all'estero (A.I.R.E.) - si sarebbe trasferito in Svizzera, spostando la sua residenza a Y._____, ove sarebbe assoggettato fiscalmente dal 2004, così come si evincerebbe dai vari documenti da lui prodotti, segnatamente dal certificato di residenza storico rilasciato dal Comune di Z._____ del 14 settembre 2020 (doc. C), dal permesso di dimora B valido dal 2 novembre 2004 (doc. D), dal permesso di domicilio C valido dal febbraio 2020 (doc. E) e dalle decisioni di tassazione per gli anni 2015 e 2016 (docc. F e G; cfr. ricorso 16 novembre 2020, punti n. 1, 7 e 9).

E. 6.2.2

Appurata l'assenza di una « fishing expedition » (cfr. consid. 6.1.6 del presente giudizio), il Tribunale deve in sostanza stabilire se, tenuto conto degli elementi relativi all'assenza di un domicilio in Italia - così come qui invocati dal ricorrente -, viene meno la rilevanza verosimile, segnatamente del codice domicilio italiano e delle liste allegate alla domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 che fanno appello a tale criterio (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.3.2). Ora, su tale questione il Tribunale ha già avuto modo di pronunciarsi nell'ambito di una domanda collettiva francese anch'essa fondante l'assoggettamento fiscale sul criterio del codice domicilio, giungendo alla conclusione che tale non è il caso (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 5.1.3). Per quanto qui necessario, il Tribunale rileva che, come visto (cfr. consid. 6.1.4.3 del presente giudizio), nello specifico i codici di domicilio italiano che figurano nelle liste costituiscono dei criteri sufficienti per ritenere le persone che figurano in queste liste come imponibili in Italia nel periodo in esame. In tali circostanze, tenuto altresì conto del fatto che è appurato che il qui ricorrente figura con un codice di domicilio italiano « 111 » nella lista sub. 3.a.(3) allegata alla domanda italiana in oggetto (cfr. A. Atti in generale, atto n. 1.1 dell'inc. AFC), si deve dunque ritenere che il criterio di assoggettamento fiscale invocato dallo Stato richiedente italiano nello specifico, ossia quello del domicilio, sia apparentemente plausibile (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 5.1.3; parimenti sentenza del TAF A-1761/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 6.1.3). Ciò a maggior ragione se si considera che nel caso della domanda italiana il codice domicilio si è rilevato corretto per le 3'297 posizioni rinvenute nell'ambito delle indagini finora condotte in Italia dall'autorità richiedente italiana, così come giustamente rilevato dall'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, consid. 4.6; sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.3.2). Detto criterio è conforme alla CDI CH-IT ed è contemplato dall'art. 4 par. 1 CDI CH-IT in correlazione con l'art. 27 CDI CH-IT.

E. 6.2.3

Ciò sancito, la questione a sapere se il criterio del domicilio concorra con un criterio d'assoggettamento fiscale dello Stato in cui il ricorrente sostiene di essere stato domiciliato fiscalmente già ben prima dell'inizio del periodo rilevante non deve invece essere esaminata dal Tribunale. Come già esposto al consid. 4.8 del presente giudizio, 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). In

presenza di un conflitto di residenza, nel caso in cui la persona interessata sia assoggettata illimitatamente in Svizzera, la Svizzera può (« peut ») unicamente - ed eccezionalmente - limitarsi, in qualità di Stato richiesto, a verificare se il criterio d'assoggettamento invocato dallo Stato richiedente sia contemplato dalla norma convenzionale applicabile concernente la determinazione formale del domicilio (cfr. sentenze del TF 2C_290/2023 del 26 maggio 2023 consid. 1.2.2; 2C_953/2020 del 24 novembre 2021 consid. 3.6). Nello specifico, tale è il caso del criterio utilizzato dalla GdF, così come appurato dallo scrivente Tribunale (cfr. consid. 6.1.4.3 e 6.2.2 del presente giudizio). 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. [tra le tante] sentenze del TAF A-6410/2020 del 23 ottobre 2023 consid. 6.3.3; A-6411/2020 del 31 gennaio 2023 consid. 6.1.3; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.3.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 5.1.3; parimenti consid. 4.8 del presente giudizio). Che la persona interessata sia assoggettata a un'imposizione illimitata in Svizzera, nemmeno preclude automaticamente la domanda di assistenza amministrativa (cfr. DTF 142 II 218 consid. 7.3; sentenza del TAF A-6411/2020 del 31 gennaio 2023 consid. 6.1.3). Ne consegue quindi che, contrariamente a quanto ritenuto dal ricorrente, l'eventuale sussistenza di un domicilio in Svizzera durante il periodo interessato dalla predetta domanda non comporta la carenza di legittimazione passiva della persona interessata, rispettivamente l'irricevibilità della domanda. In effetti, tale circostanza non inficia la validità del criterio del codice di domicilio italiano e la rilevanza verosimile dalle informazioni richieste dall'autorità richiedente italiana (cfr. sentenze del TAF A-6410/2020 del 23 ottobre 2023 consid. 6.3.4; A-6411/2020 del 31 gennaio 2023 consid. 6.1.3). La domanda mira infatti ad ottenere informazioni proprie ad accertare la sussistenza di contribuenti italiani, presumibilmente domiciliati in Italia, conformemente all'art. 4 par. 1 CDI CH-IT. Che dalle informazioni richieste possa poi eventualmente risultare un domicilio diverso da quello Italiano indicato dalla GdF, non comporta l'inapplicabilità della CDI CH-IT e/o l'assenza di rilevanza verosimile di tali informazioni. Ora, dal momento che il ricorrente figura sulla lista sub. 3.a.(3) con un codice domicilio italiano (cfr. A. Atti in generale, atto n. 1.1 dell'inc. AFC), spetterà - se del caso - a quest'ultimo fare valere dinanzi alle competenti autorità italiane la sussistenza di un domicilio in un altro Stato (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.3.3). Peraltro, come giustamente rilevato dall'autorità inferiore (cfr. risposta 11 agosto 2021, punto n. 2) e indicato dallo stesso ricorrente (cfr. ricorso 16 novembre 2020, punto n. 1.2), è qui incontestato ch'esso abbia risieduto in Italia fino al 2004 e che quindi al conto bancario a lui intestato, aperto prima del 2004, sia stato a suo tempo attribuito correttamente il codice domicilio « 111 ».

E. 6.2.4

Visto quanto precede, la censura del ricorrente circa l'assenza di un domicilio italiano non è tale da inficiare la validità del criterio del codice domicilio italiano e la rilevanza verosimile delle informazioni richieste dall'autorità richiedente italiana, sicché la stessa va qui respinta.

E. 6.3.1

Il ricorrente censura infine la violazione del principio della sussidiarietà, nella misura in cui, in virtù della legislazione fiscale italiana (cfr. segnatamente: Provvedimento n. 43999/2017; art. 83 commi 16, 17, 17-bis e 17-ter del Decreto Legge [D.L.] n. 112/2008, in correlazione ai cittadini iscritti all'A.I.R.E.), i dati riferiti a soggetti fiscali italiani iscritti all'A.I.R.E. - come nel suo caso - potrebbero essere acquisiti autonomamente e sul territorio italiano da parte delle autorità fiscali italiane, senza ricorrere all'assistenza amministrativa in materia

fiscale. In tale frangente, con la domanda di assistenza amministrativa del 10 luglio 2017, l'autorità richiedente italiana avrebbe violato non solo il principio della sussidiarietà (art. 27 par. 3 lett. b CDI CH-IT), ma anche il principio della buona fede (art. 7 lett. a e c LAAF; art. 26 CV; cfr. ricorso 16 novembre 2020, punto n. 9).

E. 6.3.2

Al riguardo, il Tribunale osserva preliminarmente come nella domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017, l'autorità richiedente italiana abbia precisato di avere esaurito tutte le fonti interne abituali d'informazione (« [...] sono state esaurite le fonti d'informazione usuali previste dalla procedura fiscale interna [...] »). Interpellata al riguardo dall'AFC in data 27 marzo 2018, tale evenienza è stata ribadita dalla GdF anche successivamente, con scritto 8 novembre 2018 (cfr. A. Atti in generale, atto n. 4 dell'inc. AFC; « [...] As already specified, for all the positions requested, we have in advance exhausted all the possibilities available in our national system [...] », « [...] We preliminarily reiterate that the lists attached to the assistance request made to the Swiss authorities only report financial positions for which we were unable to proceed to their unequivocal identification by employing all the tools available to the national tax administration [...] », ecc.). Ora, da un esame della domanda, tali dichiarazioni appaiono plausibili. In effetti, risulta che la GdF non si è semplicemente basata sui dati acquisiti presso la banca nell'ambito dell'inchiesta penale e dei controlli fiscali, relativi alle 18'126 posizioni. Di fatto, prima di inoltrare la propria domanda, l'autorità richiedente italiana ha infatti rielaborato queste 18'126 posizioni con tutti i mezzi interni d'indagine (« [...] con l'ausilio delle banche dati a disposizione dell'Amministrazione finanziaria italiana e di tutti gli altri mezzi d'indagine disponibili sul territorio nazionale nonché le specifiche attività di analisi finalizzate ad aggregare i dati [...] »). In tal modo, essa ha individuato i contribuenti italiani in relazione a 3'297 posizioni per le quali le indagini sono già state completate o sono ancora in corso a livello nazionale, rispettivamente 2'441 posizioni relative ai clienti italiani che molto probabilmente si sono avvalsi dei servizi degli intermediari operanti in Italia, esclusi dunque dalla domanda d'informazioni. Per le 9'953 posizioni, « [...] utilizzando le consuete fonti d'informazione previste dalla procedura fiscale interna [...] », essa non è invece riuscita ad « [...] identificare compiutamente ed inequivocabilmente i titolari e/o beneficiari effettivi [...] », sicché è per quest'ultime ch'essa necessita della cooperazione della Svizzera. Ne discende che di queste 18'126 posizioni solo 9'953 posizioni sono interessate dalla domanda in oggetto, sicché si deve ritenere che i controlli interni effettuati dalla GdF le hanno permesso di escludere circa il 45% delle posizioni figuranti nelle otto liste (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.5.2). Benché la domanda non indichi in dettaglio quali siano le fonti abituali previste dal diritto fiscale italiano che l'autorità richiedente italiana avrebbe esaurito per individuare queste 9'953 posizioni, nulla permette di dubitare della veridicità delle sue dichiarazioni e ritenere che di fatto essa avrebbe violato in qualche modo il principio della sussidiarietà. Agli atti non vi sono infatti indizi che lascino trasparire lacune o contraddizioni palesi nelle dichiarazioni della GdF, sicché - in virtù del principio dell'affidamento - le stesse vanno ritenute come sufficienti a comprovare il rispetto del principio della sussidiarietà (cfr. sentenza del TAF A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 5.5.2). Del resto, non va dimenticato che una verifica esaustiva del rispetto di tale principio da parte dello Stato richiesto è difficilmente attuabile, sicché lo stesso è limitato nel suo esame. Ora, il fatto che l'autorità inferiore - quale autorità richiesta - abbia in un primo tempo chiesto dei ragguagli al riguardo all'autorità richiedente italiana non significa automaticamente che la stessa abbia ritenuto

una violazione del principio della sussidiarietà, tant'è che nella decisione impugnata non l'ha rilevata a giusto titolo (cfr. decisione impugnata, consid. 7). Nulla muta a tale conclusione la censura del ricorrente secondo cui, nel suo caso, la GdF non avrebbe effettuato nei suoi confronti un controllo secondo quanto disposto dalla legislazione fiscale italiana in correlazione ai cittadini iscritti all'A.I.R.E. Se da un lato non si può escludere che la GdF abbia effettuato un tale controllo, d'altra parte quand'anche non l'avesse effettuato tale evenienza non sarebbe sufficiente per ritenere che la GdF abbia violato il principio della sussidiarietà. Nulla impedisce infatti all'autorità richiedente italiana di verificare la veridicità delle informazioni in suo possesso - segnatamente la sussistenza di un domicilio italiano -, attivando il canale dell'assistenza amministrativa in materia fiscale. Ora, è proprio per completare le informazioni in suo possesso, ch'essa ha chiesto delle informazioni alla Svizzera (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.5.2). In tale frangente, non è conseguentemente neppure ravvisabile una violazione del principio della buona fede da parte dell'autorità richiedente italiana. A titolo abbondanziale, il Tribunale sottolinea che anche se l'autorità richiedente italiana conosce il nome della persona interessata, può essere certa della completezza delle informazioni dichiarate da questa persona solo attraverso una richiesta di assistenza amministrativa in materia fiscale internazionale. In caso contrario, essa non è in grado di determinare se il suo contribuente abbia o meno dichiarato correttamente tutti i suoi redditi (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.5.2). La censura del ricorrente va pertanto respinta.

E. 6.4

In conclusione, alla luce dei considerandi che precedono, si deve ritenere che la domanda collettiva di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017, qui fondata sulla lista/sull'elenco sub 3.a.(3), soddisfa tutti i requisiti materiali alla base della sua ammissibilità, sicché risulta qui ammissibile anche dal profilo materiale.

E. 7

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 (cfr. art. 1 segg. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in 5'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 5'000 franchi versato dal ricorrente 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. 8

Contro la presente decisione, relativa ad un'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale (cfr. art. 83 lett. h LTF). Il termine ricorsuale è di 10 giorni dalla sua notificazione. 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.