

BVGer A-6201/2019 vom 26. Januar 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-01-26, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6201_2019

FR: TAF A-6201/2019 du 26 janvier 2023

IT: TAF A-6201/2019 del 26 gennaio 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). Nel caso particolare delle domande raggruppate - ovvero le domanda di assistenza amministrativa con le quali si richiedono informazioni su più persone che hanno agito secondo lo stesso modello di comportamento e sono identificabili in base a indicazioni precise (cfr. art. 3 lett. c LAAF) - risulta applicabile la LAAF nella sua versione in vigore dal 1° gennaio 2017 (RU 2016 5059), nonché la relativa ordinanza del 23 novembre 2016 sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (OAAF, RS 651.11), in vigore a far tempo dal 1° gennaio 2017 (RU 2016 4877). 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 6 dicembre 2018, la domanda di assistenza litigiosa - che di fatto, è una domanda raggruppata ai sensi dell'art. 3 lett. c LAAF, fondata sull'art. 27 CDI CH-IT, in combinato disposto con la lett. ebis del relativo Protocollo aggiuntivo, nonché sull'Accordo amministrativo - 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

Ciò precisato, il ricorso 22 novembre 2019 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 la stessa è destinataria della decisione impugnata e ha chiaramente un interesse al suo annullamento (cfr. art. 48 PA; art. 19 cpv. 2 LAAF). 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 che intervenire che alla crescita in giudicato della decisione di rigetto del ricorso (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 1.5; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 1.2; A-6266/2017 del 24 agosto 2018 consid. 1.3).

Ciò puntualizzato, il ricorso essendo ricevibile in ordine, lo stesso dev'essere esaminato nel merito.

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 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/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 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

In concreto, oggetto del litigio è la decisione finale del 23 ottobre 2019 dell'autorità inferiore, con cui quest'ultima ha accolto la domanda di assistenza amministrativa italiana del 6 dicembre 2018, per quanto concerne la qui ricorrente. Di fatto, si tratta di una domanda raggruppata fondata sull'art. 27 CDI CH-IT in combinato disposto con la lett. ebis del Protocollo aggiuntivo, nonché sull'Accordo amministrativo. In tale contesto, per il Tribunale si tratta innanzitutto di esaminare l'ammissibilità formale della predetta domanda raggruppata, alla luce delle disposizioni legali pertinenti, nonché della giurisprudenza del Tribunale federale in materia di domande raggruppate. In altri termini, si tratta di determinare se questa domanda si fonda su una base legale formale sufficiente.

E. 3.1

Per costante giurisprudenza del Tribunale federale, in caso di domande raggruppate, la base legale per la concessione dell'assistenza amministrativa deve risultare dalla CDI determinante (cfr. DTF 143 II 136 consid. 5).

E. 3.2

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, per interpretare le convenzioni di doppia imposizione occorre rifarsi alle regole previste dalla Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati (RS 0.111; di seguito: CV; cfr. DTF 144 II 130 consid. 8.2; 143 II 202 consid. 6.3.1; 141 II 447 consid. 4.3.1; 139 II 404 consid. 7.2.1; sentenze del TF 2C_180/2018 del 19 settembre 2019 consid. 6.1; 2C_753/2014 del 27 novembre 2015 consid. 3.3.1 con rinvii). In questo ambito, la stessa indica tra l'altro: che ogni trattato in vigore vincola le parti e queste devono eseguirlo in buona fede (cfr. art. 26 CV).

E. 3.3.1

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 Consiglio federale 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. 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). Tale è segnatamente il caso della domanda di assistenza amministrativa in oggetto, presentata il 6 dicembre 2018 e riguardante il periodo fiscale dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016.

E. 3.3.2

Secondo il riveduto standard dell'OCSE, ripreso nella CDI CH-IT alla lett. ebis n. 3 del Protocollo aggiuntivo, in vigore a far tempo dal 13 luglio 2016 (cfr. RU 1016 2769), sulla base dell'art. 27 CDI-CH IT sono ammissibili non solo le cosiddette « domande individuali » di assistenza amministrativa che adempiono le esigenze formali sancite dalla lett. ebis n. 2 del Protocollo aggiuntivo (cfr. Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5636), ma anche le cosiddette « domande raggruppate », ovvero quelle domande concernenti un gruppo di contribuenti identificati in modo preciso, per i quali si deve dedurre che non abbiano adempiuto i loro obblighi fiscali nello Stato richiedente. Nel caso delle domande raggruppate, l'identificazione può avvenire con il nome e l'indirizzo della persona interessata, ma anche con altri mezzi, come ad esempio con la descrizione di un comportamento. Detta interpretazione, si fonda sulla clausola d'interpretazione (cfr. lett. ebis n. 3 del Protocollo aggiuntivo; parimenti art. II lett. ebis n. 3 in combinato disposto con n. 2 del Protocollo di modifica [RU 2016 2769, 2770 seg.]) che obbliga gli Stati contraenti a interpretare le esigenze di una domanda in modo da garantire uno scambio di informazioni il più ampio possibile, senza tuttavia consentire una ricerca generalizzata e indiscriminata di

informazioni (« fishing expedition »; cfr. Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5636). Testualmente, la lett. ebis n. 3 del Protocollo aggiuntivo sancisce infatti che sebbene la lett. ebis n. 2 del Protocollo aggiuntivo preveda importanti requisiti di tecnica procedurale volti a impedire la « fishing expedition », i punti da (i) a (v) del predetto n. 2 non devono essere interpretati in modo da ostacolare uno scambio effettivo di informazioni e che 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).

E. 3.3.3

Da quanto precede risulta chiaramente che la base legale per la concessione dell'assistenza amministrativa nel caso di una domanda raggruppata italiana è sancita dall'art. 27 CDI CH-IT in combinato disposto con la lett. ebis n. 3 del Protocollo aggiuntivo. In tale contesto, l'autorità richiedente italiana era dunque - di principio - autorizzata a presentare la domanda raggruppata qui in esame. Altra è ovviamente la questione a sapere se detta domanda adempie i requisiti formali e materiali di legge, che verranno esaminati ulteriormente (cfr. consid. 5-8 del presente giudizio).

E. 3.4.1

Nel caso in disamina, la domanda raggruppata in oggetto, oltre a fondarsi sull'art. 27 CDI CH-IT e la lett. ebis n. 3 del Protocollo aggiuntivo, si fonda altresì sull'Accordo amministrativo, redatto in inglese e avente il tenore seguente, qui riportato testualmente (cfr. atto n. 1 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. AFC]): « [...] Article 1 The Competent Authority of the Swiss Confederation shall process, within the limits set by the Convention and by this Agreement, group requests concerning accounts held, at any time during the period between 23 February 2015 and 31 December 2016, by Italian resident account holders with financial institutions located in Switzerland. Article 2 1. Group requests referred to in Article 1 shall concern "recalcitrant account holders". 2. "Recalcitrant account holders" are individuals who are taxpayers of Italy, whose names are unknown and that are identifiable through the following criteria during the time period between 23 February 2015 and 31 December 2016: a. the individual is or was an account holder of one or more accounts with a financial institution located in Switzerland; b. the account holder has or had a domicile or residence address in Italy (according to the bank documentation in possession of the financial institution located in Switzerland); c. the account holder was sent a letter by the financial institution located in Switzerland in which it announced the forced closure of the bank account or accounts unless he/she provided the financial institution located in Switzerland with the signed form "EU savings tax - Authorization for the Voluntary Disclosure" or any other proof of his/her tax compliance for such account or accounts; d. despite this letter the account holder did not provide the financial institution located in Switzerland with sufficient evidence of tax compliance. Article 3 Out of scope of Article 2 are accounts: a. which have been disclosed within the framework of the agreement on the taxation of savings between the Swiss Confederation and the European Union; or b. for which an authorization regarding the specific account has been provided to the financial institution located in Switzerland within the framework of the Italian Voluntary Disclosure Program (VDP); or c. for which the overall amount of the account of the Italian taxpayer held with the financial institution located in Switzerland has been regularized within the framework of an Italian "scudo fiscale" and the account fulfils all of the following conditions (so called "juridical repatriation"): the overall amount of the

account maintained with the financial institution located in Switzerland at the time of the signature of the anonymous declaration (and its annexes, if any) was equivalent to the amount of the Swiss regularized assets indicated on the anonymous declaration; and the anonymous declaration has been signed by the taxpayer and countersigned as well as stamped by a financial institution located in Italy; and no new money was deposited into the account after the date of signature of the anonymous declaration. Proceeds of regularized assets do not qualify as new money; and the mandate to the Italian financial institution to act as withholding agent and reporting intermediary has not been revoked, unless another mandate to another Italian financial institution has been given and such a mandate includes a delegation to perform withholding tax and reporting obligations to the Italian tax authorities; or d. for which the taxpayer has provided evidence to the Swiss Federal Tax Administration that the assets in the account at the end of the last tax year for which the deadline to hand in the tax return has passed were included in the appropriate tax return duly filed with the Italian tax administration, more specifically in the RW-form. If the amount declared as held with Swiss financial institutions is higher than the account balance at the end of the last tax year of the concerned account, the taxpayer has to submit to the Swiss Federal Tax Administration the account statement(s) regarding the other assets with Swiss financial institutions in order to enable the Swiss Federal Tax Administration to examine if the assets declared are equivalent to the account balances. If the amount declared as held with Swiss financial institutions is lower than the account balance at the end of the last tax year of the concerned account, the exemption from the communication of the account provided for in this letter d) does not apply; or e. for which the requested information has already been transmitted to the Italian Competent Authority in a prior administrative assistance procedure. Article 4 Group requests made under Article 2 will indicate the following: explanation of the selection criteria and the reason why they lead to the suspicion of tax evasion when combined altogether; person in Switzerland, which may be in possession of the requested information (name of the financial institution located in Switzerland); period under investigation; tax purpose, i.e. indication of the object of taxation (e.g. income, assets) and the concerned taxes; description of the facts and pursued objectives, including a statement explaining - based statistical evidence (including from the Italian VDP) - that a considerable number of Italian taxpayers did not declare their accounts held with Swiss financial institutions, especially with the concerned Swiss financial institution; if applicable, other sources that show the non-compliance of Italian taxpayers with regard to their Swiss financial institution accounts (including specific numbers, if available); copy of a letter sent to one or more Italian taxpayer(s) by the concerned Swiss financial institution showing that the financial institution contacted Italian taxpayers for whom it was not clear to the financial institution if their accounts were tax-compliant, and with which they were informed about the forced closure of the financial institution account(s) unless evidence of tax compliance was provided; foreseeable relevance of the requested information to the administration and enforcement of domestic laws of Italy; any other information of use for the processing of the group requests. Article 5 In response to a group request made under Article 2 by the Italian Competent Authority, the Swiss Competent Authority will provide the following information: personal details on the presumed Italian taxpayer: surname, first name, date of birth, last known domiciliary address according to the bank documentation; account(s) number; account(s) balance per 23 February 2015 and 31 December 2016 [...] ».

E. 3.4.2

Per quanto attiene alla natura giuridica dell'Accordo amministrativo, il Tribunale federale ha sancito che si tratta di un accordo amichevole di portata generale (« *Generelle Verständigungsvereinbarung* » o « *Konsultationsvereinbarung* »), stipulato su iniziativa degli Stati stessi, ispirati al modello proposto dell'art. 25 cpv. 3 MC OCSE e contemplato, per quanto concerne il caso concreto, dall'art. 26 cpv. 3 CDI CH-IT (cfr. sentenza del TF 2C_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 5.3). Nel caso di specie, non è determinante stabilire se l'Accordo amministrativo sia o meno « vincolante ». Detto accordo non può infatti comunque contraddire lo spirito e gli scopi della CDI CH-IT sulla quale esso è fondato (cfr. art. 25 cpv. 3 MC OCSE; art. 26 cpv. 3 CDI CH-IT) e dev'essere applicato sulla scorta di un'interpretazione conforme a quest'ultima. Esso non può dunque rilevarsi più restrittivo della CDI CH-IT ed escludere l'assistenza amministrativa in una situazione nella quale la trasmissione delle informazioni è conforme alla suddetta Convenzione. Un'interpretazione dell'Accordo amministrativo permette così di stabilire chiaramente che le condizioni previste nell'accordo non sono che un esempio - ispirato alle condizioni poste dal Tribunale federale nella DTF 143 II 136 per ammettere una domanda raggruppata - delle situazioni nelle quali la Confederazione Svizzera avrebbe concesso l'assistenza amministrativa in materia fiscale all'Italia per le domande raggruppate da essa formate. Stipulando detto accordo, gli Stati contraenti intendevano semplicemente descrivere uno dei possibili scenari nei quali una siffatta domanda avrebbe dovuto essere accolta, senza però limitare questa possibilità allo scenario descritto nell'accordo. Del resto, l'Accordo amministrativo stesso non prevede in modo esplicito che l'assistenza amministrativa andrebbe negata a domande raggruppate rispettose della CDI CH-IT e del Protocollo aggiuntivo, ma formulate in contesti che non corrispondono esattamente a quanto previsto nell'accordo in discussione. Appare del tutto illogico che gli Stati contraenti, i quali, adottando la nuova lett. ebis del Protocollo aggiuntivo, hanno dichiarato di voler interpretare le esigenze di una domanda di assistenza amministrativa in modo da garantire uno scambio d'informazioni il più ampio possibile (cfr. lett. ebis cifra 3 del Protocollo aggiuntivo; Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5636), abbiano voluto poi stipulare un accordo contenente delle condizioni vincolanti specifiche, non contemplate né nella CDI CH-IT, né nel Protocollo aggiuntivo. Ne consegue che nessun ricorrente può dedurre alcunché dall'Accordo amministrativo per opporsi all'ammissione della domanda raggruppata italiana in oggetto (cfr. sentenza del TF 2C_73/2021 consid. 5.4).

E. 4

Per quanto concerne la censura sollevata dalla qui ricorrente circa la violazione del divieto di retroattività da parte dell'AFC (cfr. ricorso 22 novembre 2019, punto n. 3), si rileva sin da subito che quanto indicato dall'autorità inferiore con risposta 3 febbraio 2020 è corretto (cfr. risposta AFC 3 febbraio 2020, punto n. 3). Infatti la CDI CH-IT e il relativo protocollo aggiuntivo - i quali sono da considerarsi come un'unica unità interpretativa (cfr. DTF 143 II 136 consid. 5.3.2) - prevedono espressamente di poter sottoporre domande di assistenza amministrativa a condizione che le informazioni richieste si riferiscano al periodo 23 febbraio 2015 o successivo (cfr. art. III par. 2 del Protocollo del 23 febbraio 2015). L'Accordo amministrativo, dal canto suo, costituisce un semplice accordo amichevole stipulato tra le autorità svizzere e quelle italiane che, come descritto poc'anzi, non permette in ogni caso ai ricorrenti di dedurre alcunché dallo stesso per opporsi all'ammissione della domanda raggruppata italiana in oggetto (cfr. sentenza del TF 2C_73/2021 consid. 5.4). Ora, le informazioni richieste dall'autorità estera con la domanda raggruppata qui in esame concernono in periodo successivo al 23 febbraio 2015. Di conseguenza, la censura sollevata

dalla ricorrente appare manifestamente infondata. La stessa deve pertanto venir respinta.

E. 5

Appurato il carattere giuridico di detto Accordo amministrativo, occorre ora verificare se la domanda raggruppata in oggetto è ammissibile alla luce dell'art. 27 CDI CH-IT, in combinato disposto con la lett. ebis del Protocollo aggiuntivo. A tal fine, qui di seguito, verranno richiamati i principi applicabili alla fattispecie in materia di domande raggruppate.

E. 5.1

Sul piano formale, una domanda raggruppata deve adempiere delle particolari esigenze di contenuto.

E. 5.1.1

La domanda di assistenza amministrativa deve indicare gli elementi figuranti alla lett. ebis cifra 2 del Protocollo aggiuntivo, ovvero: (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] sentenza del TAF 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. Nel caso delle domande raggruppate, l'esigenza legata all'identificazione del contribuente (i) non trova applicazione in quanto tale, la lett. ebis cifra 3 del Protocollo aggiuntivo prevedendo espressamente che i contribuenti possono essere identificati anche in altro modo. Né la CDI CH-IT, né il Protocollo aggiuntivo forniscono tuttavia indicazioni circa gli altri modi per identificare i contribuenti, diversamente che dall'utilizzo di un nome. In tale contesto, tenuto altresì conto che - come sancito poc'anzi (cfr. consid. 3.4.2 del presente giudizio) - l'Accordo amministrativo costituisce un mero esempio di applicazione della CDI CH-IT che non ne può né estendere, né restringere l'applicazione, occorre dunque far riferimento a quanto sancito dalla LAAF e l'OAAF, nella loro versione in vigore a far tempo dal 1° gennaio 2017 (cfr. RU 2016 5059; RU 2016 4877), le quali disciplinano le disposizioni procedurali per rispondere alle domande raggruppate (cfr. Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5636; sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.1.1; parimenti circa il carattere della LAAF quale legge di esecuzione delle CDI, DTF 143 II 224 consid. 6.1; 143 II 136 consid. 4.1-4.4).

E. 5.1.2

Più precisamente, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, trova applicazione l'art. 3 cpv. 1 OAAF, nella misura in cui concretizza le regole di diritto internazionale relative alle domande raggruppate (cfr. DTF 143 II 628 consid. 5.3; 143 II 136 consid. 6.2; sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.1.2). Secondo detta disposizione, una domanda raggruppata deve contenere le seguenti indicazioni: a. una descrizione dettagliata del gruppo oggetto della domanda nonché dei fatti e delle circostanze all'origine della domanda; b. una descrizione delle informazioni richieste nonché indicazioni sulla forma nella quale lo Stato richiedente desidera ricevere tali informazioni; c. lo scopo fiscale per il quale le informazioni sono richieste; d. i motivi per cui si presuppone che le informazioni richieste si trovino nello Stato richiesto oppure in possesso o sotto il controllo del detentore delle informazioni residente in tale Stato; e. il nome e l'indirizzo del detentore presunto

delle informazioni, se sono noti; f. un commento del diritto applicabile; g. un'esposizione chiara e basata su fatti dei motivi per cui si presuppone che i contribuenti del gruppo oggetto della domanda non abbiano rispettato il diritto applicabile; h. una spiegazione in cui si illustra che le informazioni richieste aiuterebbero a determinare la conformità alla legge dei contribuenti del gruppo; i. se il detentore delle informazioni o un altro terzo ha contribuito attivamente al comportamento non conforme alla legge dei contribuenti del gruppo, una descrizione di questo contributo; j. la dichiarazione che la domanda soddisfa le prescrizioni legali e normative nonché la prassi amministrativa dello Stato richiedente, cosicché l'autorità richiedente, qualora esse fossero di sua competenza, possa ricevere tali informazioni in applicazione del suo diritto o nel quadro ordinario della sua prassi amministrativa; k. la dichiarazione che lo Stato richiedente ha esaurito le fonti di informazione usuali secondo la sua procedura fiscale interna.

E. 5.2

Oltre i criteri formali, una domanda raggruppata deve di principio adempiere i medesimi criteri materiali di una domanda individuale (cfr. Andrea Opel, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [ed.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe*, 2020 [di seguito: *Amtshilfe*], § 10 n. 63). Detti principi sono riassunti qui di seguito, con le dovute precisazioni proprie alle domande raggruppate.

E. 5.2.1.1

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. sentenze del TF 2C_695/2017 del 29 ottobre 2018 consid. 2.6; 2C_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 6.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.3.1; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.3.1 con rinvii; A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 4.2.2).

E. 5.2.1.2

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 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]; [tra le tante] sentenze del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.3.2 con rinvii; A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 4.2.2 con rinvii). 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

considd. 2.1.1, 2.1.4 e 2.4; 141 II 436 considd. 4.4.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-2980/2019 del 20 maggio 2020 considd. 3.3.2 con rinvii; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 considd. 2.3.2 con rinvii).

E. 5.2.1.3

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 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 considd. 3.3.2; 142 II 161 considd. 2.1.1, 2.1.4 e 2.4; 141 II 436 considd. 4.4.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-2980/2019 del 20 maggio 2020 considd. 3.3.3; A-5324/2018 del 9 dicembre 2019 considd. 3.3.2.3; A-6226/2017 del 21 marzo 2019 considd. 4.2.1 con rinvii; A-2325/2017 del 14 novembre 2018 considd. 4.3.1 con rinvii).

E. 5.2.2.1

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 considd. 6.1.2; 144 II 206 considd. 4.2; 143 II 136 considd. 6; sentenza del TF 2C_1162/2016 del 4 ottobre 2017 considd. 9.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 considd. 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 considd. 7.2.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-1555/2018 del 3 agosto 2020 considd. 2.4.2; A-506/2018 del 15 novembre 2019 considd. 3.3 con rinvii; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 considd. 2.4 con rinvii; A-846/2018 del 30 agosto 2018 considd. 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 considd. 3.4.1; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 considd. 2.4 con rinvii).

E. 5.2.2.2

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 considd. 6.1.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-3060/2018 del 3 novembre 2020 considd. 4.2; A-6226/2017 del 21 marzo 2019 considd. 4.2.2 con rinvii; Opel, Amtshilfe, § 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 mediante delle liste di numeri di conto bancario o di carta di credito (cfr. circa la loro delimitazione, DTF 146 II 150 consid. 4.4; 143 II 628 consid. 5.1).

E. 5.2.2.3

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.). In tale contesto, per determinare se una domanda che identifica le persone interessate in altro modo che indicandone il nome e l'indirizzo equivalga ad una fishing expedition si applicano i criteri sviluppati dal Tribunale federale in relazione alle domande raggruppate. Più concretamente, si considera che una domanda raggruppata non configura una fishing expedition se adempie le tre condizioni seguenti (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.1.3; 143 II 136 consid. 6.1.2; 143 II 628 consid. 5.2; sentenza del TAF A-1555/2018 del 3 agosto 2020 consid. 3.4; A-732/2019 del 26 settembre 2019 consid. 2.3.3; Opel, Amtshilfe, § 10 n. 58): 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. Per quanto attiene la 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 (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-732/2019 del 26 settembre 2019 consid. 2.4.1 con rinvii).

E. 5.2.3.1

Il principio della buona fede (cfr. art. 26 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-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.3; A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.5.1 con rinvii; TAF A-5324/2018 del 9 dicembre 2019 consid. 3.1.2 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-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.3; A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.5.1; A-732/2019 del 26 settembre 2019 consid. 2.4.1).

E. 5.2.3.2

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-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.5.2; A-6205/2018 del 23 settembre 2019 consid. 2.8 con rinvii; A-3773/2018 dell'8 febbraio 2019 consid. 2.6; A-4044/2015 del 16 febbraio 2016 consid. 2.6 con rinvii).

E. 5.2.4

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; [tra le tante] sentenze del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.6 con rinvii; A-4434/2016 del 18 gennaio 2018 consid. 3.5; A-2321/2017 del 20 dicembre 2017 consid. 3.5). 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_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-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.5; A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.7 con rinvii;

A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.6 con rinvii; A-6266/2017 del 24 agosto 2018 consid. 2.7).

E. 5.2.5

Il principio della specialità esige che lo Stato richiedente utilizzi le informazioni ricevute dallo Stato richiesto unicamente per i fini descritti all'art. 27 par. 1 CDI CH-IT, ovvero nei confronti delle persone e dei comportamenti per i quali esso ha richiesto ed ottenuto dette informazioni (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.4; [tra le tante] sentenze del TAF A-6497/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.6; A-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.6; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.5 con rinvii). In altre parole, lo Stato richiedente non può utilizzare nei confronti di terzi, le informazioni ottenute con la domanda di assistenza, a meno che tale facoltà non risulti dalla legge dei due Stati contraenti e che l'autorità competente dello Stato richiesto autorizzi tale uso (cfr. DTF 146 I 172 consid. 7.1.3; DTF 147 II 13 consid. 3.4). Nello specifico, ciò è l'espressione della dimensione personale del principio di specialità (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.5; 2C_545/2019 del 13 luglio 2020 consid. 4.7 seg.). In proposito, la giurisprudenza precisa e ricorda l'esistenza di diverse concezioni in ordine alla portata del principio di specialità, sia sul piano nazionale che internazionale; incertezza che impone all'AFC di informare espressamente l'autorità richiedente in ordine alle restrizioni d'uso delle informazioni trasmesse (cfr. sentenze del TF 2C_537/2019 del 13 luglio 2020 consid. 3.5 [destinata alla pubblicazione]; 2C_544/2019 del 13 luglio 2020 consid. 4.7; sentenze del TAF A-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.6; A-6497/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.6).

E. 6.1

Stabiliti i principi applicabili, occorre innanzitutto esaminare se la domanda raggruppata qui in oggetto soddisfa le esigenze formali di contenuto. Da un suo esame, il Tribunale osserva che la domanda raggruppata in oggetto (cfr. atto n. 2 dell'inc. AFC) - così come riportata testualmente nella parte in fatto sub. lett. A, a cui si rinviano le parti - sembri a priori rispettare le esigenze formali di contenuto ai sensi della lett. ebis del Protocollo aggiuntivo (cfr. consid. 5.1.1 del presente giudizio), nonché più specificamente dell'art. 3 cpv. 1 OAAF (cfr. consid. 5.1.2 del presente giudizio), la stessa contenendo le seguenti informazioni, qui riassunte in modo sintetico: l'indicazione del periodo fiscale (dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016); una descrizione dettagliata del gruppo oggetto della domanda nonché dei fatti e delle circostanze alla sua origine sulla base di un modello di comportamento ai sensi degli artt. 2 e 3 dell'Accordo amministrativo, allo scopo di identificare un gruppo specifico di contribuenti considerati recalcitranti (i cosiddetti « recalcitrant account holders ») secondo i criteri ivi esposti; la descrizione delle informazioni richieste (informazioni specifiche sui contribuenti recalcitranti); l'indicazione dello scopo fiscale (la verifica del corretto adempimento degli obblighi di dichiarazione delle attività detenute presso un intermediario estero e dei correlati redditi da contribuenti residenti in Italia) e delle imposte interessate (imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero, obblighi discendenti dalla legge relativa al monitoraggio fiscale per l'amministrazione dell'imposta sui redditi delle persone fisiche); i motivi per cui si presume che le informazioni si trovino in Svizzera e l'indicazione del detentore delle informazioni (banca B. _____); la descrizione dei motivi per cui si presume che i contribuenti del gruppo non hanno rispettato la normativa fiscale italiana (contribuenti che non si sono conformati alla normativa fiscale italiana e/o non hanno fornito alla banca una prova del rispetto dei loro obblighi fiscali, dopo aver ricevuto da detta banca una lettera

d'informazione in merito a tali obblighi fiscali e contenente la comminatoria della chiusura forzata del conto bancario, in caso di mancato ossequio); così come l'indicazione secondo cui la domanda è conforme alla legislazione e alla prassi amministrativa dell'Italia, ossequia il principio di sussidiarietà e di specialità, ecc.

E. 7

Ciò premesso, nel caso concreto si impone d'esaminare più a fondo la questione della rilevanza verosimile delle informazioni richieste e questo anche alla luce dei criteri sviluppati dalla giurisprudenza in materia di fishing expedition. In tale contesto, non si tratta dunque solo di esaminare l'adempimento formale, ma anche l'adempimento materiale dei requisiti di contenuto della domanda raggruppata in oggetto.

E. 7.1.1

Nella domanda di assistenza amministrativa 6 dicembre 2018, l'autorità estera identifica il gruppo di contribuenti interessato con il seguente modello di comportamento (cfr. atto n. 2, punto n. 12 dell'inc. AFC; cfr. parimenti parte in fatto del presente giudizio sub. lett. A.a): « [...] Ai sensi dell'articolo 2 dell'Accordo amministrativo tra Autorità competenti del 2/03/2017 la presente richiesta riguarda i contribuenti italiani cd. "Recalcitranti", cioè i contribuenti italiani i cui nomi sono sconosciuti e che sono identificabili attraverso i seguenti criteri nel periodo dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016: a. è o è stato titolare di uno o più conti presso B._____; b. il titolare del conto ha o ha avuto un indirizzo di domicilio o di residenza in Italia (sulla base della documentazione in possesso di B._____) ; c. il titolare del conto ha ricevuto una lettera da B._____ in cui è stata annunciata la chiusura forzata del conto/conti bancari salvo egli fornisca all'B._____ l'autorizzazione del modello "Direttiva Risparmio UE per la Collaborazione Volontaria (Voluntary Disclosure)" o ogni altra prova del rispetto delle proprie obbligazioni fiscali relativamente a tale conto/conti; d. nonostante tale lettera, il titolare del conto non ha fornito a B._____ prove sufficienti del rispetto degli obblighi fiscali [...] ». Per quanto concerne l'esigenza della lettera della banca B._____ ai sensi della lett. c dell'art. 2 dell'Accordo amministrativo, l'autorità richiedente italiana precisa di essere in possesso della copia della lettera (vedi allegato 1) che B._____ ha inviato ai propri clienti italiani per informarli che in mancanza delle prove documentali attestanti che il reddito imponibile derivante dagli attivi detenuti presso B._____ e, se del caso, gli attivi stessi fossero stati dichiarati alle Autorità fiscali competenti, si vedeva costretta a disdire la relazione d'affari in ottemperanza alla sezione 17 delle Condizioni generali e per informarli, altresì, della possibilità di impedire la disdetta rispedendo il modulo « Tassazione dei redditi da risparmio UE Autorizzazione alla divulgazione volontaria (modulo di tax disclosure) » entro il 20 marzo 2016 (cfr. atto n. 2, punto n. 15 dell'inc. AFC). Nel descrivere i soggetti interessati, la domanda raggruppata precisa poi che non sono interessati dalla richiesta i soggetti che integrano i requisiti di cui all'art. 3 dell'Accordo Amministrativo. La domanda indica inoltre che, ai sensi dell'art. 4 dell'Accordo amministrativo, i criteri di selezione alla base della richiesta sono quelli previsti negli artt. 2 e 3 dell'Accordo amministrativo. L'utilizzo combinato di tali criteri di selezione conduce a un sospetto di evasione fiscale in quanto consente di individuare contribuenti italiani che non hanno correttamente adempiuto agli obblighi previsti dalla normativa fiscale italiana. A tal fine, essa sottolinea che occorre anche considerare che i contribuenti italiani sono tenuti a dichiarare tutte le attività e i redditi detenuti all'estero, corrispondendo le relative imposte.

E. 7.1.2

Entro i limiti fissati dalla convenzione contro le doppie imposizioni e l'Accordo amministrativo in vigore tra Italia e Svizzera, l'autorità estera richiede tutte le informazioni in possesso di B. _____ in merito ai conti detenuti presso l'istituto di credito, nel corso del periodo tra il 23 febbraio 2015 e il 31 dicembre 2016, da soggetti residenti in Italia denominati « titolari recalcitranti di attività finanziarie ». Più nel dettaglio le informazioni richieste sono (cfr. atto n. 2, punto n. 16 dell'inc. AFC; cfr. parimenti parte in fatto del presente giudizio sub. lett. A.a): « [...] In particolare si richiede: a. informazioni anagrafiche dei "recalcitrant account holders" (cognome, nome, data di nascita e ultimo indirizzo noto risultante dalla documentazione bancaria); b. numero identificativo del conto o dei conti detenuti presso B. _____; c. saldo al 28 febbraio 2015 e al 31 dicembre 2016 di tutti i conti detenuti dai "recalcitrant account holders" [...] ».

E. 7.1.3

In sintesi dunque, i soggetti dalla domanda raggruppata sono i cosiddetti contribuenti italiani recalcitranti, ovvero quei contribuenti italiani che durante il periodo fiscale interessato erano titolari di uno o più conti presso la banca B. _____, domiciliati o residenti in Italia e non hanno reagito alla lettera inviata da detta banca che gli informava dei loro obblighi fiscali di regolarizzare i propri conti secondo la normativa fiscale italiana, minacciandoli in caso contrario di chiusura forzata del loro conto. Il fondamento su cui poggia la presunzione del mancato rispetto della normativa fiscale italiana risiede dunque nel fatto che, nonostante la lettera della banca, i contribuenti italiani hanno omesso di fornire prove sufficienti del rispetto dei loro obblighi fiscali. Detto fondamento presuppone dunque che una tale lettera sia stata effettivamente notificata ai clienti della banca B. _____ e che gli stessi non abbiano reagito, rispettivamente non abbiano fornito la prova dell'adempimento dei loro obblighi fiscali.

E. 7.1.4

Con sentenza A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 lo scrivente Tribunale ha già confermato come un tale modello di comportamento sia idoneo a delimitare il gruppo di contribuenti interessati da una domanda raggruppata in relazione alla CDI CH-IT. L'Alta Corte, con sentenza 2C_73/2021 del 27 dicembre 2021, ha avuto anch'essa modo di esaminare tale questione, arrivando alla medesima conclusione di questo Tribunale. Si precisa in tal senso che la fattispecie oggetto della sentenza A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 - eccezione fatta per alcune peculiarità specifiche al caso - è del tutto analoga a quella oggetto del presente procedimento: si tratta infatti di un modello di comportamento basato su criteri quasi identici a quelli oggetto della domanda qui in esame, i quali sono stati ritenuti, anche dal Tribunale federale, come idonei a delimitare la cerchia dei contribuenti interessati da una domanda raggruppata. A titolo abbondanziale si precisa che di per sé un tale modello di comportamento era già stato ritenuto dal Tribunale federale come idoneo a delimitare il gruppo di contribuenti interessati da una domanda raggruppata in relazione alla CDI CH-NL (cfr. DTF 143 II 136 consid. 6.3 e 6.4.2). In tale contesto il Tribunale federale ha considerato tuttavia come essenziale per la sua ammissibilità - e dunque la sua delimitazione rispetto alle fishing expeditions inammissibili - la prova che i contribuenti abbiano preso conoscenza di una tale lettera, alla quale non hanno dato seguito.

E. 7.2.1

Ciò puntualizzato, ritornando alla domanda raggruppata in oggetto, si osserva come all'origine di questo modello di comportamento vi siano i risultati dell'inchiesta sul programma italiano di collaborazione volontaria (« Voluntary Disclosure Program »), al quale hanno aderito più di 15'000 contribuenti italiani, regolarizzando la loro situazione fiscale. In tale contesto, l'autorità richiedente italiana indica di essere in possesso di una lettera che la banca B._____ avrebbe inviato ai propri clienti italiani, di cui ha allegato una copia alla domanda raggruppata (cfr. atto n. 2, allegato 1 dell'inc. AFC). In tali circostanze, essa ha motivo di ritenere che un considerevole numero di contribuenti italiani che detengono o hanno detenuto presso detta banca attività finanziarie, non le abbiano regolarizzate secondo la normativa fiscale italiana (cfr. atto n. 2, punto n. 15 dell'inc. AFC). Più concretamente, la lettera in questione è datata 28 gennaio 2016 (cfr. atto n. 2, allegato 1 dell'inc. AFC) e ha il seguente tenore: « [...] Disdetta della relazione d'affari con B._____ Gentile cliente, nella nostra precedente comunicazione abbiamo richiesto le prove documentali attestanti che il reddito imponibile derivante dagli attivi da lei detenuti presso B._____ e, se del caso, gli attivi stessi siano stati dichiarati alle autorità fiscali competenti. In base alla documentazione in nostro possesso, tali prove non sono state fornite per la relazione sopra menzionata. Siamo spiacenti di informarla che, a causa della mancanza di tale documentazione, ci vediamo costretti a disdire la nostra relazione d'affari con lei in ottemperanza alla sezione 17 delle nostre Condizioni generali, di cui alleghiamo una copia per sua informazione. La disdetta riguarda tutte le relazioni contrattuali intrattenute con lei sotto il numero cliente sopra riportato, incluso/i il/i suo/i conto/i liquidità e, a seconda dei casi, di deposito, nonché tutti i contratti separati inerenti a prodotti e servizi da lei stipulati con B._____. [...] La disdetta avrà effetto in data 20 marzo 2016 per tutti i contratti, salvo quelli che prevedono un preavviso più lungo o una data di conclusione prefissata. Per tali contratti, B._____ continuerà ad adempiere ai suoi obblighi contrattuali fino alla scadenza del periodo di preavviso concordato o alla data di conclusione stabilita. Non sarà tuttavia possibile rinnovare tali contratti e B._____ si riserva il diritto di disdire tali contratti per motivi importanti. Come può impedire la disdetta? Può impedire la disdetta rispedendoci il modulo allegato «Tassazione dei redditi da risparmio UE-Autorizzazione alla divulgazione volontaria» («modulo di tax disclosure») entro e non oltre il 20 marzo 2016. Il modulo deve essere firmato dal titolare del conto (e dal/i beneficiario/i economico/i). In caso di conti intestati a più di un titolare (relazione congiunge e collettive), questo modulo deve essere firmato da tutti i cointestatari. In caso di conti aventi più di un beneficiario economico, deve essere firmato un modulo per ognuno di essi. [...] Firmando il modulo di tax disclosure, lei (e il/i beneficiario/i economico/i) autorizza/autorizzate B._____ a comunicare all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) il suo nome e indirizzo o il nome e indirizzo del/dei beneficiario/i economico/i, il numero di conto e qualsiasi informazione in merito ai redditi da interessi generati. L'AFC trasmetterà poi queste informazioni alle autorità fiscali competenti. B._____ effettuerà una comunicazione annuale all'AFC indipendentemente dal fatto che nell'anno in questione siano stati generati redditi da interessi. A seguito di questa dichiarazione, la tassa UE sul reddito da risparmio del 35% non verrà più trattenuta. Qualora desideri fornire prove documentali alternative della tax disclosure, la invitiamo a rivolgersi al suo consulente. [...] Quali sono le conseguenze della disdetta? Qualora non dovesse provvedere a fornirci la documentazione richiesta entro e non oltre il 20 marzo 2016, la disdetta diventerà effettiva. Ciò significa che tutti i nostri servizi connessi con il numero clienti sopra riportato (incluso, ma non solo, i servizi di pagamento) non saranno più a sua disposizione. [...] In questo caso

le chiediamo di voler gentilmente compilare e inviarci il modulo allegato contenente le istruzioni di chiusura per permetterci di trasferire i suoi attivi a un istituto finanziario terzo. Si attira l'attenzione sul fatto che non possiamo eseguire istruzioni di trasferimento verso conti in paesi riportati nella black list italiana o detenuti presso entità B. _____ in Svizzera o all'estero [...] ». Detta lettera contiene chiaramente un'espressa minaccia di chiusura forzata dei conti interessati, così come richiesto dall'art. 4 dell'Accordo amministrativo (cfr. atto n. 2, punto n. 12 dell'inc. AFC; parimenti parte in fatto del presente giudizio sub. lett. A.a).

E. 7.2.2

Ora, nella propria domanda raggruppata l'autorità richiedente italiana, oltre a delimitare sufficientemente il gruppo delle persone interessate, illustra anche i fatti e le circostanze all'origine della sua richiesta, dimostrandone la rilevanza verosimile (cfr. atto n. 2, punto n. 15 dell'inc. AFC). Come già rilevato, tali fatti sono costituiti - oltre che dall'invio di una lettera da parte della banca - anche dai risultati scaturiti dal cosiddetto « Voluntary Disclosure Program », che hanno mostrato come numerosi contribuenti italiani detenessero conti non dichiarati presso la banca. La domanda raggruppata mira proprio ad accertare quali siano i contribuenti italiani che non hanno dato seguito ad una tale lettera, sicché non hanno regolarizzato i propri conti e/o comprovato di aver rispettato gli obblighi fiscali della normativa fiscale italiana. Da ciò si desume perché vi sono ragioni per ritenere che i contribuenti rientranti nel modello di comportamento menzionato abbiano verosimilmente evaso il fisco e perciò le informazioni richieste possono portare all'adempimento dei loro obblighi fiscali. Anche lo scopo fiscale è poi chiaro, nella misura in cui la domanda raggruppata mira ad accertare i casi di evasione fiscale commessi dai contribuenti italiani che non hanno aderito al programma « Voluntary Disclosure » e/o che non hanno regolarizzato i propri conti, malgrado la lettera della banca B. _____ (cfr. atto n. 2, punto n. 12 dell'inc. AFC), così come prescritto dall'art. 3 lett. c OAAF.

E. 7.3

Visto il contenuto della domanda raggruppata, il Tribunale non intravede quindi alcun motivo di considerare quest'ultima come una « fishing expedition ». Le condizioni poste dalla giurisprudenza, per delimitare una legittima richiesta di assistenza amministrativa fiscale internazionale da una « fishing expedition » (cfr. consid. 5.2.2 del presente giudizio) risultano infatti qui manifestamente adempiute, la domanda raggruppata fornendo una descrizione dettagliata del gruppo sulla base di un modello di comportamento (cfr. atto n. 2, punto n. 12 dell'inc. AFC), descrivendo i fatti e le circostanze specifiche che l'hanno portata alla richiesta, indicando i motivi per i quali ritiene che vi siano contribuenti italiani del gruppo che non abbiano adempiuto i loro obblighi fiscali (cfr. atto n. 2, punti n. 12 e 15 dell'inc. AFC) e dimostrando che le informazioni richieste possono portare all'adempimento degli obblighi riconducibili dei contribuenti italiani appartenenti al gruppo (cfr. atto n. 2, punti n. 12-16 dell'inc. AFC). Anche la descrizione del gruppo è idonea ad identificare i contribuenti italiani che non si sono conformati alla normativa fiscale italiana. Nell'apprezzamento del requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste, il ruolo dello Stato richiesto si limita ad un controllo della plausibilità (cfr. consid. 5.2.1.2 del presente giudizio). In tal senso, alla luce degli elementi sopra esposti, non vi sono dubbi circa l'esistenza di un chiaro nesso tra le circostanze illustrate dall'Agenzia delle Entrate nella domanda di assistenza amministrativa e le informazioni da essa richieste.

E. 8

Ciò appurato, occorre ora esaminare la ricevibilità materiale della domanda raggruppata, alla luce delle restanti censure sollevate dalla ricorrente. Da un suo esame, il Tribunale osserva che la domanda raggruppata in oggetto (cfr. atto n. 2 dell'inc. AFC) sembri a priori rispettare le esigenze materiali di contenuto (cfr. consid. 5.2 del presente giudizio). Il requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste è infatti manifestazione adempiuta, esistendo - di fatto - una ragionevole probabilità che le informazioni richieste abbiano un nesso con le circostanze illustrate e quindi si rilevino pertinenti ai fine dell'inchiesta o del controllo nello Stato richiedente (cfr. consid. 5.2.1 del presente giudizio). La domanda di assistenza non costituisce poi una « fishing expedition », fornendo questa una descrizione dettagliata del gruppo, descrivendo i fatti e le circostanze specifiche che hanno portato l'autorità alla richiesta, spiegando la legge (fiscale) applicabile, indicando i motivi per ritenere che i contribuenti del gruppo non abbiano adempiuto ai loro obblighi, ovvero violato la legge fiscale e dimostrando come le informazioni richieste possano portare all'adempimento degli obblighi riconducibili dei contribuenti fiscali appartenenti al gruppo (cfr. consid. 5.2.2 del presente giudizio). Il principio della buona fede e quello dell'affidamento sono manifestamente rispettati, non essendoci agli atti elementi che fanno dubitare circa il corretto adempimento degli stessi (cfr. consid. 5.2.3 del presente giudizio). Anche il principio di sussidiarietà è stato chiaramente rispettato, avendo lo stato estero - di fatto - dichiarato di aver sfruttato tutte le fonti abituali previste dalla procedura fiscale interna prima di ricorrere a quella assistenziale (cfr. consid. 5.2.5 del presente giudizio).

E. 9

Appurata l'ammissibilità formale e materiale della domanda raggruppata, è qui necessario quindi esaminare se la ricorrente rientra nel modello di comportamento descritto nella domanda raggruppata.

E. 9.1

In sede di ricorso, la ricorrente afferma ch'essa, nonostante fosse contitolare della relazione bancaria oggetto della presente procedura assistenziale, non avrebbe mai avuto alcuna effettiva disponibilità di tale conto. Gli averi ivi depositati, sarebbero infatti sempre stati esclusivamente di pertinenza del fratello. In tal senso, le informazioni lei inerenti non dovrebbero quindi venir trasmesse all'autorità estera (cfr. ricorso 22 novembre 2019, punto n. 2). In merito a tali censure lo scrivente Tribunale rileva quanto segue. In sede di risposta e in merito a tale censura, l'autorità inferiore sostiene che la ricorrente né faccia valere una violazione del diritto federale né faccia valere l'accertamento inesatto o incompleto di un fatto giuridicamente rilevante. A mente dell'AFC, anche ammettendo per ipotesi che la ricorrente fosse contitolare del conto per una questione di « mera opportunità successoria », ciò non pregiudicherebbe in ogni caso la sua qualità di contitolare della relazione bancaria, sicché - di riflesso - le condizioni poste alla base della domanda di assistenza amministrativa 6 dicembre 2018 risulterebbero in ogni caso adempiute (cfr. risposta dell'AFC 3 febbraio 2020, punto n. 2/3). Ora, come già esposto al consid. 2.1 del presente giudizio, 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 op. cit., n. 2.149). Il Tribunale rileva che la ricorrente in sede di ricorso, come già ben sopra esposto, effettivamente non censura l'accertamento

inesatto o incompleto di un fatto giuridicamente rilevante, ma si limita a indicare come l'esposizione fattuale agli atti - da questa non contestata - alla luce di quanto da essa sostenuto non condurrebbe ad ammettere che la stessa debba venir inclusa nel gruppo di comportamento oggetto della domanda raggruppata 6 dicembre 2018. In tal senso, quanto indicato dall'autorità inferiore in sede di risposta (cfr. risposta dell'AFC 3 febbraio 2020, punto n. 2/3) non può quindi qui che essere condiviso dallo scrivente Tribunale. Non contestando la ricorrente l'accertamento fattuale operato dall'autorità inferiore, tale censura dev'essere respinta. Si rileva in ogni caso a titolo abbondanziale, come a prescindere da quanto sopra esposto, quanto indicato dalla ricorrente in sede di ricorso non sia in ogni caso rilevante ai fini del presente procedimento. Infatti, come già esposto nella parte in fatto del presente giudizio (cfr. parte in fatto del presente giudizio sub. lett. A.a), la domanda raggruppata di assistenza amministrativa in materia fiscale precisa quanto segue circa i soggetti interessati in Italia (cfr. atto n. 2 dell'inc. AFC): « [...] a. è o è stato titolare di uno o più conti presso B. _____; b. il titolare del conto ha o ha avuto un indirizzo di domicilio o di residenza in Italia (sulla base della documentazione in possesso di B. _____); c. il titolare del conto ha ricevuto una lettera da B. _____ in cui è stata annunciata la chiusura forzata del conto/conti bancari salvo egli fornisca all'B. _____ l'autorizzazione del modello "Direttiva Risparmio UE per la Collaborazione Volontaria (Voluntary Disclosure)" o ogni altra prova del rispetto delle proprie obbligazioni fiscali relativamente a tale conto/conti; d. nonostante tale lettera, il titolare del conto non ha fornito a B. _____ prove sufficienti del rispetto degli obblighi fiscali [...] ». Come si evince chiaramente dal criterio di cui let. a. sopra indicato, questo non fa menzione alcuna circa la disposizione da parte del titolare del conto degli averi depositati. In tal senso, ciò che è rilevante al fine di determinare se un dato soggetto rientra nel modello di comportamento descritto nella domanda raggruppata, è quindi - oltre all'adempimento dei restati criteri - unicamente la questione dell'effettiva titolarità del conto durante il periodo interessato dalla domanda. Pertanto, tale censura dev'essere quindi in ogni caso respinta. La richiesta di edizione dei documenti bancari da parte di B. _____ e quella di audizione del fratello della ricorrente, non possono pertanto venir accolte, essendo l'assunzione di tali prove del tutto ininfluyente sull'apprezzamento di tale questione.

E. 9.2

Dalla documentazione bancaria (cfr. atto n. 14 dell'inc. AFC) risulta poi che nel periodo fiscale dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016 la ricorrente era contitolare insieme al fratello di un conto bancario presso la banca B. _____. Dal medesimo documento, risulta altresì come nella nota bancaria 10 febbraio 2016, il consulente abbia annotato quanto segue (cfr. atto n. 14, nota bancaria pag. 10 dell'inc. AFC): « [...] Telefono cliente chiede info in merito alla lettera ricevuta da B. _____ 'Disdetta della relazione d'affari con B. _____ per la problematica VCP. Ribadisco al cliente che non avendo aderito alla Tax disclosure dovrà chiudere presso B. _____ e trasferire via banca l'ammontare totale su una relazione intestata ad entrambi. [...] mi informerà poi in merito al trasferimento. [...] ». In tali circostanze, vi è motivo di presumere che la stessa abbia chiaramente avuto conoscenza dello scritto B. _____ 28 gennaio 2016. Peraltro, tale fatto non è mai stato contestato dalla qui ricorrente. Alla luce di quanto esposto, si deve quindi considerare che la ricorrente è interessata dalla domanda raggruppata, ragione per cui vi è da ritenere la trasmissione delle informazioni postulata dall'autorità richiedente italiana come giustificata.

E. 10.1

In conclusione, lo scrivente Tribunale deve constatare che la domanda raggruppata di assistenza amministrativa italiana del 6 dicembre 2018 adempie tutti i requisiti formali alla base della sua ammissibilità. Essa non risulta manifestamente fondata su una fattispecie completamente errata e/o non veritiera. Essa non costituisce neppure una « fishing expedition », non è contraria né al principio di sussidiarietà né al principio della buona fede e dell'affidamento. La ricorrente rientra poi nel modello di comportamento descritto in detta domanda raggruppata. Ne consegue che è a giusta ragione che l'autorità inferiore ha concesso l'assistenza amministrativa in materia fiscale all'Italia, per quanto concerne la qui ricorrente. Il Tribunale non intravede pertanto alcun valido motivo per respingere la domanda di assistenza in oggetto o annullare la decisione impugnata, così come invece postulato dalla ricorrente nel suo gravame.

E. 10.2

Ciò sancito, va da ultimo ancora sottolineato che le persone menzionate nella documentazione bancaria sono protette dal principio della specialità di cui all'art. 27 par. 2 CDI CH-IT, precisato dalla giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. consid. 5.2.6 del presente giudizio). Tenuto conto dell'esistenza di diverse concezioni in ordine alla portata del principio di specialità sia sul piano nazionale che internazionale, in particolare sulla sua componente personale, è qui opportuno che l'AFC informi espressamente l'autorità richiedente italiana in ordine alle restrizioni d'uso delle informazioni trasmesse (cfr. consid. 5.2.6 del presente giudizio; parimenti sentenza del TAF A-5309/2019 del 3 dicembre 2020 consid. 5.6 con rinvii). L'AFC dovrà dunque precisare e riferire all'autorità richiedente italiana quanto sancito al punto n. 2 del dispositivo del presente giudizio.

E. 10.3

In definitiva, la decisione impugnata va dunque confermata e il ricorso della ricorrente integralmente respinto, con le precisazioni all'attenzione dell'autorità inferiore di cui al consid. 10.2 circa il principio di specialità.

E. 11

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della ricorrente qui integralmente soccombente (cfr. art. 1 segg. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in 5'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 5'000 franchi da essa versato a suo tempo. Non vi sono poi 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. 12

Contro la presente decisione, relativa ad un'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale (cfr. art. 83 lett. h LTF). Il termine ricorsuale è di 10 giorni dalla sua notificazione. Il ricorso inoltre è ammissibile soltanto se concerne una questione di diritto di importanza fondamentale o se si tratta per altri motivi di un caso particolarmente importante ai sensi dell'art. 84 cpv. 2 LTF (cfr. art. 84a LTF). Il Tribunale federale è il solo competente a determinare il rispetto di tali condizioni. (il dispositivo è indicato alla pagina seguente)

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