

BVGer A-6410/2020 vom 23. Oktober 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-10-23, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6410_2020

FR: TAF A-6410/2020 du 23 octobre 2023

IT: TAF A-6410/2020 del 23 ottobre 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. 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). 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] sentenza del TAF 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. 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 addotti (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. 3.1

Il ricorrente censura innanzitutto una grave violazione del suo diritto di essere sentito in correlazione con la motivazione della decisione impugnata (cfr. ricorso 17 dicembre 2020, punti n. 6-7, 26-27 e 32; replica del 10 settembre 2021, punti n. 2.1-2.3 e 2.5-2.8). A mente del ricorrente infatti, la decisione dell'autorità inferiore sarebbe troppo ampia e

generalizzata, rivolgendosi essa a tutti i partecipanti del procedimento, così come a tutte le richieste di assistenza amministrativa presentate dall'Italia. L'AFC avrebbe infatti - a torto - raggruppato le domande di assistenza amministrativa, emanando una decisione di natura e struttura simile - ovvero collettiva - e questo nonostante le varie domande si fonderebbero su circostanze ben diverse. La decisione qui impugnata - così come la successiva risposta (cfr. risposta dell'11 agosto 2021) - nemmeno si confronterebbe con le osservazioni e le censure specifiche formulate del ricorrente, menzionando essa - a dire del ricorrente - il suo nominativo unicamente nel dispositivo decisionale, così come limitandosi a riepilogare i criteri generali applicabili in materia. Si tratterebbe di una « fotocopia di numerosissime altre » decisioni, che nemmeno si confronterebbe con la documentazione prodotta dal ricorrente (cfr. Docc. D-S). Nemmeno le ragioni di « asserito sufficiente sospetto di illecito fiscale che stanno alla base della domanda italiana » per quanto concerne il ricorrente nello specifico, sarebbero poi indicate. Ciò non gli permetterebbe di verificare il ragionamento che ha condotto l'autorità inferiore a emanare la decisione a lui indirizzata e qui impugnata. In sintesi, la decisione lederebbe il diritto a una motivazione sufficiente e individualizzata. 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. 3.2.1

Il diritto di essere sentito, sancito a livello costituzionale dall'art. 29 cpv. 2 Cost. e a livello procedurale dall'art. 34 PA, implica in particolare il dovere per l'autorità di motivare in maniera chiara la sua decisione, ovvero in modo che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo (cfr. DTF 142 II 49 consid. 9.2; 134 I 83 consid. 4.1; 133 III 439 consid. 3.3). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 143 III 65 consid. 5.2; 142 IV 249 consid. 1.3.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.1).

E. 3.2.2

Il diritto di far amministrare le prove costituisce anch'esso un aspetto del diritto di essere sentito. Esso presuppone che il fatto da provare sia rilevante, che il mezzo probatorio proposto sia necessario per constatarlo e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti. Conformemente all'art. 33 cpv. 1 PA, l'autorità ammette dunque i mezzi di prova offerti dalla parte se risultano idonei a chiarire i fatti. Questa garanzia costituzionale permette all'autorità di porre un termine all'istruzione, allorquando le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione e che essa, procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove proposte, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione. L'autorità può dunque rinunciare all'amministrazione di certe prove proposte senza violare il diritto di essere sentito delle parti (cfr. DTF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-2845/2020 del 19 luglio 2021 consid. 2.3 con rinvii; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.2).

E. 3.2.3

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

E. 3.2.4

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

E. 3.3

In concreto, circa la censura della violazione del diritto di essere sentito in rapporto alla motivazione generica/standardizzata delle decisioni finali dell'autorità inferiore 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. 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 scritto 29 settembre 2020 - e replica del 20 settembre 2021 - non sono state da essa considerate come decisive. Nella fattispecie, tale è segnatamente il caso per gli argomenti che rispondono alle censure circa l'assenza di rilevanza verosimile e la violazione del divieto di « fishing expedition »

(cfr. decisione impugnata, consid. 4), il mancato rispetto del principio di sussidiarietà e di buona fede (cfr. decisione impugnata, consid. 6-8), il domicilio del ricorrente e la pertinenza del codice domicilio italiano « 111 » (cfr. decisione impugnata, consid. 4.6), etc. 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. 3.2.1 del presente giudizio), ciò che peraltro egli ha fatto. Con ricorso 17 dicembre 2020 e successiva replica del 20 settembre 2021, 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.

E. 3.4

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. 3.2.4 del presente giudizio), dal momento che il ricorrente ha potuto esporre nuovamente le sue censure e che il Tribunale entrerà nel loro merito, per quanto necessario, nel contesto del presente giudizio. Visto quanto precede, detta censura va pertanto respinta.

E. 4

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la decisione finale del 17 novembre 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 TAF 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] sentenza del TAF 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-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] sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.1.2 con rinvii). 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 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] sentenza del TAF 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-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.5.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.2.1 con rinvii).

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).

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-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] sentenza del TAF 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).

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] sentenza del TAF 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] sentenza del TAF 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] sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.3.2 con rinvii).

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] sentenza del TAF 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, 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] sentenza del TAF 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] sentenza del 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] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.8). Il rispetto della procedura interna nello Stato richiedente non significa che lo Stato richiesto debba verificare che in tale Stato la procedura si sia svolta in conformità alle disposizioni giuridiche applicabili (sentenza del TAF A-3830/2015 del 14 dicembre 2016 consid. 12). Una soluzione contraria sarebbe infatti inattuabile, in quanto le autorità elvetiche non dispongono delle competenze necessarie per esaminare nel dettaglio l'applicazione del diritto estero. Inoltre, la procedura di assistenza amministrativa non si pronuncia materialmente nel merito del caso, essendo l'oggetto della vertenza unicamente la questione di sapere se l'assistenza amministrativa debba o meno essere concessa alla luce dei principi giuridici e delle disposizioni legali applicabili (sentenze del TAF A-4025/2016 del 2 maggio 2017 consid. 3.2.6; A-6385/2012 del 6 giugno 2013 consid. 2.2.1). Spetta quindi a ogni Stato interpretare la propria legislazione e controllarne la corretta applicazione. Eventuali questioni che sono di competenza dello Stato richiedente, come può essere il caso del termine di prescrizione applicabile ai crediti fiscali, devono essere sollevate - e se necessario esaminate - dalle autorità di tale Stato (cfr. sentenze del TF 2C_954/2015 del 13 febbraio 2017 consid. 5.5; 2C_527/2015 del 3 giugno 2016 consid. 5.7; sentenza del TAF A-4157/2016 del 15 marzo 2017 consid. 3.5.4; A-7143/2014 del 15 agosto 2016 consid. 13.1 e segg.). Ciò vale anche per le questioni di diritto processuale straniero (sentenze del TAF A-4157/2016 del 15 marzo 2017 consid. 3.5.4; A-7143/2014 del 15 agosto 2016 consid. 11; A-688/2015 del 22 febbraio 2016 consid. 9).

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-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 e di fatto residente nello Stato richiedente, ad esempio perché ha mantenuto la sua residenza permanente in tale Stato (cfr. DTF 142 II 218 consid. 3.7; 142 II 161 consid. 2.2.2). Se il conflitto di competenza si concretizza, spetterà al contribuente interessato dalla doppia imposizione lamentarsi presso le autorità competenti, cioè le autorità nazionali degli Stati interessati, secondo i rimedi previsti dal diritto interno (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.2.2); se del caso, la doppia imposizione internazionale sarà evitata mediante le regole di determinazione della residenza fiscale internazionale previste dalla convenzione applicabile tra gli Stati interessati o mediante il ricorso alla procedura amichevole (cfr. art. 26 par. 1 CDI CH-IT; cfr. DTF 145 II 112 consid. 2.2.2; 142 II 218 consid. 3.7; sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.9 con rinvii).

E. 5

Ciò premesso, 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. e bis 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. 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. e bis n. 2 del Protocollo aggiuntivo. 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. 6.2 del presente giudizio), dal profilo meramente formale le indicazioni fornite dall'autorità richiedente italiana nella lista appaiono sufficienti per identificare le persone interessate.

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. 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. 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. 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. 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 richiesta 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.

E. 5.1.3

Per quanto attiene alla descrizione delle informazioni richieste, si osserva come la domanda le indichi in maniera sufficiente. Come per il periodo fiscale interessato (cfr. consid. 5.1.2 del presente giudizio), la descrizione delle informazioni richieste - esposta in dettaglio nei fatti, sub lett. A.d, a cui si rinviano le parti - è stata ulteriormente precisata dalla GdF in data 25 giugno 2019 (cfr. atto n. 6 dell'inc. AFC).

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. 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. 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 esso indicato è corretto, salvo in presenza di errori manifesti, ciò che non è qui il caso.

E. 5.1.5

Da ultimo, la domanda indica quale presunto detentore delle informazioni la banca B._____, fornendone le generalità (cfr. atto n. 1 dell'inc. AFC, punto 15). Tale informazione è indubbiamente sufficiente sotto il profilo della lett. ebis n. 2 del Protocollo aggiuntivo, tant'è che non è neppure contestata dal ricorrente.

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.

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

A titolo preliminare, si rileva qui per l'insieme della presente sentenza, come il ricorrente sollevi nel corso del suo gravame - e nella successiva replica - le proprie censure spesso senza una motivazione specifica, ripetendo inoltre le medesime argomentazioni in differenti punti dei suoi scritti, anche laddove le stesse non sono necessariamente pertinenti. Per questo motivo, al fine di facilitare la trattazione delle varie censure - così come nell'ottica di esaminarle con ordine e coerenza - lo scrivente Tribunale le ha raggruppate, nei successivi considerandi, in funzione del principio giuridico - o argomento - al quale queste fanno riferimento.

E. 6.2.1

Innanzitutto, seppur in maniera non esplicita, il ricorrente sembrerebbe censurare - con riferimento alla domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 - la violazione del divieto di « fishing expedition » (cfr. ricorso 17 dicembre 2020, punti n. 32 e 34) . L'insorgente afferma infatti come la decisione da egli impugnata riassumerebbe - in maniera generica - le ragioni di asserito e sufficiente sospetto di evasione fiscale che stanno alla base della domanda italiana. Nel farlo, l'autorità non spiegherebbe tuttavia anche perché nei confronti del ricorrente - e quindi nel suo caso specifico - tale requisito risulterebbe essere adempiuto.

E. 6.2.2

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 puntuali 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. consid. 4.3.3 del presente giudizio).

E. 6.2.3

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.

E. 6.2.4

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. 6.2.4.1

In concreto, come già rilevato dal Tribunale (cfr. fatti, sub lett. A.b), 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 E. _____ 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 E. _____ - 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. 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 E. _____ », per le quali la GdF ha ritenuto un sospetto di pratiche di evasione fiscale verso l'Erario italiano. 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; consid. 4.3.3 del presente giudizio).

E. 6.2.4.2

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. 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. 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.

E. 6.2.4.3

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] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 5.1). Ciò rilevato, nello specifico la domanda qui 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. In tale contesto, la questione a sapere una lista che non individua le persone interessate con il criterio del domicilio, bensì con quello della nazionalità sia o meno idonea a fondare tale sospetto può rimanere qui aperta.

E. 6.2.5

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. 6.2.3 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.

E. 6.2.6

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. Ne consegue che le censure del ricorrente vanno qui respinte.

E. 6.3.1

Il ricorrente censura successivamente l'assenza di rilevanza verosimile delle informazioni oggetto della domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 per i motivi seguenti (cfr. ricorso 17 dicembre 2020, punti n. 9-22; replica del 20 settembre 2021, punti n. 2.3-2.5). A suo dire, egli risiederebbe in Svizzera già dal 27 aprile 2012 - ben prima quindi dell'inizio del periodo rilevante - luogo dove sarebbe illimitatamente imponibile. Tale aspetto sarebbe a suo dire pacifico, così come dimostrato dalla numerosa documentazione versata agli atti (cfr. Docc. D-S). In tal senso, sarebbe dunque escluso che le informazioni richieste e relative al conto a lui intestato potrebbero essere d'interesse per l'autorità estera. La relazione bancaria sarebbe infatti sempre stata dichiarata al fisco

elvetico, così come l'insorgente in passato avrebbe « scudato » il patrimonio detenuto in tale relazione, dichiarandolo volontariamente all'erario italiano. I dati non sarebbero dunque il alcun modo pertinenti e nemmeno utili per esaminare « una corretta imposizione che avviene già in Svizzera ». La presenza del nominativo del ricorrente sulla lista - in casu, la lista sub. 3.a.(3) - sarebbe dunque da considerarsi come un errore. A mente del ricorrente, l'AFC avrebbe anche affermato che « siccome il signor A. _____ risiede in Svizzera dal 2012 allora l'apertura del conto in questione risale a prima di tale data, è stato corretto indicarlo con un "codice di domicilio Italia" ». Tale ragionamento, a mente dell'insorgente non sarebbe « persuasivo » e al contrario dovrebbe essere « criticato con fermezza ». A suo dire infatti, l'autorità estera richiederebbe i dati unicamente per il periodo compreso tra il 23 febbraio 2015 e il 31 dicembre 2017, allora che egli sarebbe domiciliato in Svizzera (paese richiesto) già dal 2012, luogo dove sarebbe illimitatamente imposto e dove il suo patrimonio sarebbe dichiarato dal 2016. Ammettendo la richiesta di trasmissione di informazioni, l'autorità inferiore avrebbe deciso - a dire del ricorrente - « ultra petita », andando così oltre quanto richiesto dal principio « favor rogatoriae ».

E. 6.3.2

Nel caso concreto, per il Tribunale si tratta in sostanza di stabilire se, tenuto conto degli elementi relativi all'assenza di un domicilio in Italia - così come invocati dal ricorrente in concreto - 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. 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. 6.2.4 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 figuri con un codice di domicilio italiano « 111 » nella lista sub. 3.a.(3) allegata alla domanda italiana in oggetto, 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).

E. 6.3.3

Ciò sancito, la questione a sapere se il criterio del domicilio concorra con un criterio d'assoggettamento fiscale dello Stato richiesto 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, la Svizzera può unicamente - ed eccezionalmente - limitarsi, in qualità di Stato richiesto, a verificare se il criterio d'assoggettamento invocato dallo Stato richiedente è contemplato dalla norma convenzionale applicabile concernente la determinazione formale del domicilio. Il Tribunale non dispone infatti né dei mezzi materiali, né della competenza formale per statuire sul conflitto di residenza allorquando riceve una domanda di assistenza (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 5.1.3; parimenti consid. 4.8 del presente giudizio).

E. 6.3.4

Visto quanto precede, le censure sollevate dal ricorrente circa l'assenza di un domicilio nel paese richiedente non sono tali da inficiare la validità del criterio del codice domicilio italiano e la rilevanza verosimile delle informazioni richieste dall'autorità richiedente italiana, sicché le stesse vanno qui respinte. In merito all'interrogatorio della parte ricorrente - come da essa postulato (cfr. ricorso 17 dicembre 2020, punti n. 12 e 20) - lo scrivente Tribunale rileva come l'assunzione di tale ulteriore mezzo probatorio - visto quanto finora detto - non sia necessario, sicché anche tale richiesta è dunque respinta.

E. 6.4.1

Infine, il ricorrente solleva una violazione del principio della sussidiarietà (cfr. ricorso 17 dicembre 2020, punti n. 9-20) e di quello della buona fede (cfr. ricorso 17 dicembre 2020, punti n. 9-20, 22 e 29; replica del 20 settembre 2021, punto n. 2.4). Egli ritiene infatti come non dimostrato il fatto che l'autorità richiedente italiana abbia esaurito le fonti abituali di informazione previste dalla sua procedura fiscale interna prima di ricorrere all'assistenza amministrativa. Infatti, a dire del ricorrente, il suo nominativo e il suo domicilio sarebbero già stati noti all'autorità richiedente italiana - come anche menzionato dalla domanda stessa - al momento della formulazione della richiesta di assistenza. Le autorità elvetiche nemmeno avrebbero dubitato - a torto, allora che vi era motivo di farlo - circa la veracità delle affermazioni dell'autorità estera secondo la quale essa avrebbe esaurito « tutte le conseguente fonti di informazione previste dalla procedure fiscali interne ». Anche l'affermazione secondo la quale - a dire del ricorrente - l'autorità inferiore avrebbe affermato che « non è pregiudizievole ai fini della prevista trasmissione che non si sia a conoscenza a quali anni risalgono le liste (...) » non sarebbe ammissibile. A mente dell'insorgente, egli non comprenderebbe infatti come l'autorità estera non potrebbe disporre dei dati relativi a una persona di cui conosce le generalità e l'indirizzo. In tal senso, egli non si spiegherebbe il motivo per il quale l'autorità estera, al fine di verificare la sua situazione fiscale, non abbia interrogato le abituali anagrafi e si sia al contrario rivolta alle autorità dello Stato richiesto. In tal senso, non avendo lo Stato estero esaurito le sue abituali risorse investigative interne prima di avanzare la domanda di assistenza amministrativa, difetterebbe nel caso in esame il requisito di sussidiarietà dell'assistenza internazionale in materia fiscale. Avendo poi il ricorrente - a suo dire - lasciato l'Italia già nel 2012 (cfr. consid. 6.2.1 del presente giudizio), non si potrebbe nemmeno ipotizzare un'eventuale esistenza - o sussistenza - di un suo obbligo contributivo verso l'erario italiano. A suo dire, anche eventuali - ma contestati - illeciti tributari - ovvero una violazione degli art. da 2 a 10 del Decreto legislativo italiano (Dlgs) 10 marzo 2000, n. 74 sui reati tributari - sarebbero comunque prescritti per effetto

dell'art. 157 del Codice penale italiano e dell'art. 17 del citato Dlgs. Eventuali atti interruttivi della prescrizione, che quindi l'avrebbero - a dire del ricorrente - allungata di 1/3, non risulterebbero aver mai avuto luogo. In caso contrario, ciò comproverebbe l'esistenza di « atti di indagine fiscale italiana mirati contro il qui » ricorrente, ciò che sarebbe contraddittorio con la necessità per lo Stato estero di ottenere informazioni dalle autorità svizzere e questo in quanto le abituali fonti interne non sarebbero state esaurite, bensì attivate.

E. 6.4.2

Al riguardo, il Tribunale osserva 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. 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. 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). Se da un lato non si può escludere che la GdF abbia effettuato tale controllo, d'altra parte quand'anche non l'avesse effettuato tale evenienza non sarebbe sufficiente per ritenere la GdF abbia violato il principio della sussidiarietà. Nulla impedisce 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. 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. La censura relativa alla violazione del principio di sussidiarietà è dunque respinta.

E. 6.4.3

Con riferimento alla violazione del principio della buona fede, questo Tribunale rileva che come anche esposto al consid. 4.4 del presente giudizio, 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. Nel caso contrario, il principio dell'affidamento non si oppone a 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. 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. Ora, contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente non vi sono elementi agli atti in grado di far dubitare della correttezza delle informazioni fornite dall'autorità estera, sicché anche la censura relativa alla violazione del principio di buona fede è dunque da respingere.

E. 6.4.4

Infine, per quanto concerne la censura relativa all'assenza di illeciti tributari - contestati ma che nel caso sarebbero da considerarsi prescritti - si rileva come tale questione non debba essere analizzata dallo Stato richiesto nell'ambito della procedura di assistenza amministrativa fiscale internazionale. Analogamente a quanto indicato al consid. 4.7 del presente giudizio, lo Stato richiesto non dispone infatti delle competenze necessarie per verificare nel dettaglio la corretta applicazione del diritto estero. Si tratta infatti di questioni di diritto materiale, che deve essere - se caso - sollevata dinanzi alle competenti autorità estere e non deve essere trattate dalle autorità elvetiche a livello dell'assistenza amministrativa. In tal senso, lo scrivente Tribunale non può dunque escludere che le informazioni richieste dall'autorità estera, sebbene le censure del qui ricorrente, appaiano comunque rilevanti ai fini della procedura nel paese richiedente. Anche tale censura è

dunque respinta.

E. 6.5

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 quindi integralmente respinto.

E. 8

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico del ricorrente qui parte 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 esso versato a suo tempo, alla crescita in giudicato del presente giudizio. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione al ricorrente di un'indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

E. 9

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

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