

# **BVGer A-6411/2020 vom 31. Januar 2023**

Bundesverwaltungsgericht, 2023-01-31, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-6411\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6411_2020)

FR: TAF A-6411/2020 du 31 janvier 2023

IT: TAF A-6411/2020 del 31 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). 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, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2a ed. 2013, n. 2.149).

### **E. 3.1**

Nel suo gravame il ricorrente censura una grave violazione del suo diritto di essere sentito in correlazione con la motivazione della decisione impugnata (cfr. ricorso del 17 dicembre 2020, pt. 6-8). Essa sarebbe infatti a suo dire ampia e generica, nonché uguale per tutte le decisioni emanate dall'AFC nell'ambito della domanda di assistenza amministrativa italiana. L'autorità inferiore non avrebbe quindi considerato gli argomenti e le censure da esso sollevate con presa di posizione 25 settembre 2020. La decisione impugnata farebbe infatti riferimento al suo caso specifico solamente in punto di dispositivo. Procedendo in tale maniera, l'autorità inferiore avrebbe quindi violato il suo diritto di essere sentito ex art. 29 Cost., più precisamente nel suo corollario che garantisce il diritto a una motivazione sufficiente. Neppure la risposta dell'autorità inferiore del 21 agosto 2020, in merito all'addotta violazione del suo diritto di essere sentito, sarebbe a mente del ricorrente soddisfacente. Infatti a suo dire in tale risposta, l'AFC avrebbe indicato - a torto - che le censure sollevate dal qui ricorrente - espone nella propria presa di posizione del 25 settembre 2020 - sarebbero da essa state prese in considerazione nella decisione finale. Dal canto suo, l'autorità inferiore sostiene invece aver indicato nella propria decisione dove tali censure sarebbero state trattate (cfr. risposta del 21 agosto 2021, pt. 2.2 e 2.3). L'insorgente conclude sostenendo che solamente in sede di risposta l'autorità inferiore avrebbe affrontato in modo specifico - non facendo uso di considerazioni generiche e standardizzate - le censure da lui sollevate (cfr. replica del 4 ottobre 2021, pt. 2.2 e 2.3). 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, allorché le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione e che essa, procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove proposte, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione. L'autorità può dunque rinunciare all'amministrazione di certe prove proposte senza violare il diritto di essere sentito delle parti (cfr. DTF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-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 costituiscano una mera formalità e conducano ad un inutile prolungamento della procedura incompatibile con l'interesse delle parti ad una risoluzione celere della vertenza (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 138 I 97 consid. 4.1.6.1; [tra le tante] 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 della decisione finale 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 - che appare giustificato nel contesto di un'amministrazione che emana decisioni di massa - gli argomenti giuridici esposti dall'autorità inferiore nella decisione impugnata - e successivamente in sede di risposta - risultano chiari e permettono di comprendere le ragioni per cui le censure sollevate dal ricorrente con scritto del 25 settembre 2020 non sono state da essa considerate come decisive. Nella fattispecie, tale è segnatamente il caso per gli argomenti che rispondono alle censure circa il mancato rispetto del principio della sussidiarietà (cfr. decisione impugnata, consid. 7 e 8), l'asserito domicilio in uno Stato diverso dall'Italia e alla pertinenza del codice domicilio italiano « 111 » (cfr. decisione impugnata, consid. 4.6), ecc. In altri termini, da un esame della decisione impugnata, risulta che la stessa è sufficientemente motivata affinché il ricorrente possa comprenderne la portata e contestarla con cognizione di causa, così come richiesto dal diritto di essere sentito (cfr. consid. 3.1.1 del presente giudizio), ciò che peraltro egli ha fatto. Con ricorso 17 dicembre 2020, il ricorrente ha potuto infatti contestare pienamente in questa sede detta decisione, indicando i motivi per cui ritiene la domanda di assistenza amministrativa italiana come inammissibile, rispettivamente perché i suoi dati non dovrebbero essere trasmessi all'autorità richiedente italiana. Anche ad avere ancora dubbi al riguardo, ogni eventuale violazione del suo diritto di essere sentito in rapporto alla motivazione standardizzata della decisione impugnata - ciò che, come visto, non è tuttavia qui il caso - va comunque considerata come sanata in questa sede (cfr. consid. 3.1.4 del presente giudizio), dal momento che il ricorrente ha potuto esporre nuovamente le sue censure e che il Tribunale entrerà nel loro merito, per quanto necessario, nel contesto del presente giudizio. Visto quanto precede, detta censura va pertanto respinta.

#### **E. 4**

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la decisione finale del 18 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 considerare 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 erronee 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. 4.4.3**

Non si entra nel merito di una domanda di assistenza amministrativa se viola il principio della buona fede, « in particolare se si fonda su informazioni ottenute mediante reati secondo il diritto svizzero » (cfr. art. 7 lett. c LAAF). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale relativa alle domande di assistenza fondate sui dati rubati, per reati vanno intesi dei reati effettivamente punibili in Svizzera. Ciò presuppone, oltre all'adempimento delle condizioni oggettive della norma penale svizzera di cui si presume la violazione, la competenza *ratione loci* della Svizzera (cfr. DTF 143 II 202 consid. 8.5.6). L'art. 7 lett. c LAAF mira a concretizzare il principio della buona fede nell'ambito dell'assistenza amministrativa in correlazione con le domande fondate su delle informazioni ottenute mediante reati puniti in Svizzera (cfr. Xavier Oberson, *La mise en oeuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE*, in: *IFF Forum für Steuerrecht* 2012, pag. 17). Nell'ambito dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, la Svizzera può aspettarsi che lo Stato richiedente si comporti in modo corretto nei suoi confronti, in particolare in relazione a situazioni che possono rientrare nell'art. 7 lett. c LAAF, e che rispetti gli impegni assunti in merito alle modalità di applicazione della CDI interessata. Se questo sia il caso o meno è una questione che deve essere decisa in ogni singolo caso. Fatto salvo il caso in cui lo Stato richiedente acquista dati rubati in Svizzera allo scopo di presentare una domanda di assistenza amministrativa, il principio della buona fede tra gli Stati non è violato per il solo fatto che la domanda di assistenza si basa su dati di origine illecita. Inoltre, il rifiuto di uno Stato di confermare l'origine lecita dei dati che hanno portato alla domanda non è di principio sufficiente a qualificare l'approccio come contrario alla buona fede (cfr. sentenza TF 2C\_648/2017 del 17 luglio 2018 consid. 3.4). Peraltro, una domanda viola la fiducia legittima che la Svizzera può riporre nell'impegno preso dallo Stato richiedente, se quest'ultimo fornisce la garanzia (« *Zusicherung* ») che nessuno dei dati rubati a una banca sul territorio svizzero sarà utilizzato nel contesto di una domanda di assistenza amministrativa e presenta comunque una tale domanda, in relazione causale diretta o indiretta con i dati rubati. In tal caso, se si è in presenza di dati provenienti da reati

effettivamente punibili secondo il diritto svizzero (ai sensi della giurisprudenza; cfr. DTF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 lett. c LAAF trova applicazione e la Svizzera deve rifiutare l'assistenza (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.4.3; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.4 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).

#### **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. In questo contesto, il ruolo della Svizzera in quanto Stato richiesto non è quello di statuire lei stessa nell'ambito della procedura di assistenza amministrativa sull'esistenza di un conflitto di residenza, ma si limita a verificare che il criterio di assoggettamento fiscale a cui fa ricorso lo Stato richiedente sia tra quelli previsti dalla disposizione della Convenzione applicabile alla determinazione della residenza fiscale (cfr. DTF 145 II 112 consid. 3.2; 142 II 161 consid. 2.2.2; sentenza del TF 2C\_953/2020 del 24 novembre 2021 consid. 3.2). L'unica costellazione in cui il Tribunale federale accetta che la Svizzera verifichi il criterio di assoggettamento fiscale utilizzato dallo Stato richiedente è il caso in cui la persona interessata 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. Ad esempio, se il qui ricorrente fosse stato assoggettata all'imposizione illimitata in Svizzera - ciò che non è il caso -, l'AFC avrebbe allora dovuto verificare che il criterio di assoggettamento fiscale si trovi all'art. 4 CDI CH-IT e che l'imposizione in Italia non porti quindi a un risultato « contrario alla Convenzione » ai sensi dell'art. 27 par. 1 in fine CDI CH-IT (cfr. parimenti DTF 142 II 161 consid. 2.2.2). Questo problema specifico non si pone quindi per definizione, quando la persona interessata dichiara di essere residente fiscale di uno Stato terzo (cfr. sentenza del TF 2C\_953/2020 del 24 novembre 2021 consid. 3.6). 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**

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

#### **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. 6.1.1**

Il ricorrente censura innanzitutto l'assenza di rilevanza verosimile ex art. 27 cpv. 1 CDI CH-IT delle informazioni richieste con domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 per i seguenti motivi (cfr. ricorso del 17 dicembre 2020, pt. 9-16). Egli sostiene che durante il periodo interessato dalla domanda non era - e non lo sarebbe tutt'ora, già a partire dal 2014 - domiciliato in Italia, bensì in Svizzera. Tale circostanza sarebbe peraltro nota alle autorità italiane, dal momento che il 6 febbraio 2015, il ricorrente avrebbe provveduto all'iscrizione all'Anagrafe degli Italiani all'estero (AIRE). Gli allegati quali il Permesso B (Doc. D), la certificazione del comune di Bizzarone dell'11 settembre 2020 (Doc. E) e le dichiarazioni di imposta (Doc. F-I) prodotti dal ricorrente confermerebbero anch'essi come egli risiederebbe in Svizzera. Per questo motivo, il ricorrente contesta l'analogia fatta con la giurisprudenza dello scrivente Tribunale citata dall'autorità inferiore nella decisione del 17 novembre 2020 (sentenza del TAF-1562/2018 del 3 agosto 2020 consid. 4) poiché essa concernerebbe - a suo dire - una fattispecie diversa dal caso qui in esame. Più precisamente l'insorgente, per tutto il periodo interessato dalla domanda, non sarebbe stato fiscalmente residente in un « paese terzo » - come è il caso oggetto della citata giurisprudenza - bensì in Svizzera, paese richiesto nella presente procedura di assistenza amministrativa. In tal senso, sarebbe dunque possibile per lo stato richiesto verificare dove egli sarebbe fiscalmente residente. Il ricorrente contesta anche l'analogia fatta con altre due sentenze del Tribunale federale, entrambe riportate dall'autorità inferiore nella propria decisione del 17 novembre 2020 (DTF 145 II 119 e DTF 142 II 161), poiché esse si riferirebbero ugualmente a una fattispecie diversa dal caso qui in esame. In tali sentenze infatti, la questione del domicilio fiscale sarebbe stata controversa, contrariamente al caso specifico, dove il domicilio fiscale del ricorrente sarebbe chiaramente stabilito in Svizzera. A mente dell'insorgente, le dichiarazioni d'imposta allegate (Doc. L-N) dimostrerebbero poi come il conto oggetto della trasmissione delle informazioni sarebbe stato regolarmente dichiarato al fisco elvetico. Essendo tale conto illimitatamente imposto nel cantone Ticino già a partire dal 2014, le informazioni richieste non sarebbero pertanto di interesse per

l'autorità italiana e questo a maggior ragione tenuto conto di come la domanda di assistenza amministrativa italiana concerne il periodo fiscale dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2017. Alle appena esposte argomentazioni del ricorrente, l'autorità inferiore ha affermato in sede di risposta che, poiché all'apertura del conto bancario oggetto della presente procedura assistenziale il ricorrente risiedeva in Italia, appare senz'altro corretto che a tale intestazione sia stata attribuita il codice di domicilio « 111 » corrispondente all'Italia e che « l'attribuzione di un determinato codice di domicilio non significa necessariamente che un legame sussista con l'Italia » (cfr. risposta del 21 agosto 2021, pt. 2.2). Sempre in sede di risposta, l'autorità inferiore ha anche affermato che non è da considerarsi pregiudizievole ai fini della trasmissione delle informazioni il fatto che non si conosca il periodo esatto al quale risalgono le liste oggetto della domanda italiana (cfr. risposta del 21 agosto 2021, pt. 2). In sede di replica, il ricorrente ha contestato tale affermazione, sostenendo come dichiarando ciò l'autorità inferiore sarebbe andata « ultra petita » (cfr. replica del 4 ottobre 2021, pt. 2.4).

### **E. 6.1.2**

Nel caso concreto, per il Tribunale si tratta quindi in sostanza di stabilire se, tenuto conto degli elementi sollevati dal ricorrente relativi all'assenza di domicilio in Italia, viene meno la rilevanza verosimile, segnatamente del codice domicilio italiano e delle liste allegate alla domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017. 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 ciò non è il caso e che quindi la rilevanza verosimile è anche in questo caso data (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 nello specifico i codici di domicilio italiano che figurano nelle liste costituiscono dei criteri sufficienti per ritenere le persone interessate come imponibili in Italia nel periodo in esame. In tali circostanze, tenuto altresì conto del fatto che è appurato che il qui ricorrente figura con un codice di domicilio italiano « 111 » nella lista sub. 3.a.(3) allegata alla domanda italiana in oggetto, 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 dall'autorità richiedente italiana, così come giustamente rilevato dall'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, consid. 4.6).

### **E. 6.1.3**

Ciò sancito, la questione di sapere se il criterio del domicilio concorra con un criterio d'assoggettamento fiscale in Svizzera, paese in cui il ricorrente sostiene di essere domiciliato fiscalmente nel periodo interessato dalla domanda, non deve invece essere esaminata dal qui Tribunale. La determinazione del domicilio fiscale è infatti una questione materiale che non deve essere trattata dalla Svizzera allo stadio della procedura di assistenza amministrativa (cfr. DTF 142 II 218 consid. 3.6). Da un lato, la Svizzera non dispone infatti né dei mezzi materiali, né della competenza formale per statuire sul conflitto di residenza allorquando riceve una domanda di assistenza: essendosi sempre limitata a assoggettare la persona interessata, la Svizzera non ha mai dovuto preoccuparsi del luogo di

domicilio fiscale a livello internazionale, non disponendo quindi degli elementi necessari per statuire in merito a tale conflitto (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.2.2). D'altra parte, spetta alla persona interessata dalla domanda di assistenza amministrativa e che contesta il suo assoggettamento fiscale nello Stato richiedente far valere dinanzi alle competenti autorità di tale Stato la sussistenza di un domicilio in un altro Stato (cfr. DTF 145 II 112). In questo caso, la doppia imposizione potrà se caso essere evitata dalle regole di determinazione del domicilio fiscale internazionale previste nelle convenzioni applicabili tra gli Stati interessati (cfr. DTF 142 II 218 consid. 3.7). Che la persona interessata sia poi assoggettata a un'imposizione illimitata in Svizzera, nemmeno preclude automaticamente la domanda di assistenza amministrativa (cfr. DTF 142 II 218 consid. 7.3). Il Tribunale osserva poi che l'autorità richiedente italiana ha indicato nella domanda di assistenza amministrativa del 10 luglio 2017 i motivi per cui ritiene che il ricorrente sia interessato dalla precitata domanda, facendo in particolare riferimento al criterio di assoggettamento fiscale del codice di domicilio italiano. Come visto, la domanda italiana rispetta tutte le condizioni formali imposte dall'art. 27 CDI CH-IT e dalla lett. ebis n. 3 del Protocollo aggiuntivo e in particolare il requisito della « rilevanza verosimile ». Ne consegue quindi che, contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, l'eventuale sussistenza di un domicilio in Svizzera non inficia la validità del criterio del codice di domicilio italiano e la rilevanza verosimile dalle informazioni richieste dall'autorità richiedente italiana. Che dalle informazioni richieste possa poi eventualmente risultare un domicilio diverso da quello italiano indicato dalla GdF, non comporta automaticamente l'assenza di rilevanza verosimile di tali informazioni. Ora, dal momento che il ricorrente figura sulla lista sub. 3.a.(3) con un codice di domicilio italiano spetterà - se del caso - a quest'ultimo fare valere dinanzi alle competenti autorità italiane la sussistenza di un domicilio in Svizzera. Per quanto concerne invece l'argomentazione del ricorrente, secondo la quale la domanda di assistenza amministrativa italiana non lo concernerebbe e questo tenuto conto di come egli risiederebbe già a partire 2014 in Svizzera, paese nel quale sarebbe illimitatamente assoggettato (cfr. ricorso del 17 dicembre 2020, pt. 9, 10 e 12), il Tribunale osserva quanto segue. Come giustamente rilevato dall'autorità inferiore, non è pregiudizievole ai fini della prevista trasmissione il fatto che non si sia a conoscenza degli anni ai quali risalgono effettivamente le liste rinvenute e sulle quali si fonda la domanda italiana. Ben emerge infatti dalla descrizione dei fatti che l'autorità richiedente italiana richiede informazioni al fine di stabilire se le persone individuate tramite le liste - che hanno detenuto o detengono tutt'ora un conto presso la banca B. \_\_\_\_\_ - durante il periodo interessato dalla richiesta italiana abbiano o meno adempiuto ai loro obblighi fiscali. Quanto appena esposto è in linea con la giurisprudenza del Tribunale federale secondo la quale lo Stato richiedente non è tenuto a presentare un sospetto concreto per ogni periodo di tempo interessato dalla richiesta (cfr. decisione del TF 2C\_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 6.4). Generalmente poi, i fatti alla base di una richiesta si riferiscono a periodi d'imposta passati, mentre il periodo di richiesta è limitato dal campo di applicazione temporale della relativa CDI o dalla prescrizione dello Stato richiedente (cfr. decisione del TF 2C\_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 6.4). Visto quanto precede, le censure sollevate dal ricorrente circa l'assenza della verosimile rilevanza, del suo domicilio nello stato richiedente e delle informazioni relative al periodo al quale risalgono le liste oggetto della domanda di assistenza, non sono tali da inficiare la validità del criterio del codice di domicilio italiano e la rilevanza verosimile delle informazioni richieste.

### **E. 6.2.1**

Successivamente il ricorrente censura la violazione del principio della sussidiarietà ai sensi della lettera ebis n. 1 del protocollo aggiuntivo poiché egli ritiene che lo stato richiedente non avrebbe utilizzato tutti i mezzi interni abitualmente disponibili per ottenere le informazioni richieste prima di ricorrere alla procedura assistenziale (cfr. ricorso del 17 dicembre 2020, pt. 17-22). L'insorgente lamenta il fatto che le sue generalità erano già note all'Erario italiano, come dimostrato dalla domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017, e che quindi all'Italia sarebbe bastato « interrogare la sua abituale anagrafe (civile e/o tributaria) » al fine di verificare la sua situazione fiscale e questo senza rendere necessario il coinvolgimento di un altro Stato. Egli non ritiene infatti credibile che la GdF non disponga dei dati relativi a una persona di cui conosce le generalità. Il ricorrente afferma quindi che l'Italia non solo non avrebbe in alcun modo esaurito le fonti abituali di informazione interne, ma non avrebbe nemmeno messo in atto le misure attendibili per ottenere le informazioni richieste. In sede di replica e con riferimento a tale censura, il ricorrente ha citato la giurisprudenza del Tribunale federale relativa al modo in cui le autorità svizzere dovrebbero operare al fine di verificare il rispetto del principio di sussidiarietà da parte dell'autorità richiedente, concludendo che l'autorità inferiore, nel caso specifico, non avrebbe agito in tal senso (cfr. replica del 4 ottobre 2021, pt. 2.6 e segg.).

#### **E. 6.2.2**

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 e meglio « [...] 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 con scritto 8 novembre 2018 « [...] 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 [...] » (cfr. atto n. 4 dell'inc. AFC). 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, ma sia andata oltre. 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 restanti e per le quali la GdF necessita la cooperazione della Svizzera, questa ha dichiarato «[...] 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 [...] ». In tal senso quindi, delle 18'126 posizioni figuranti sulle liste, solo 9'953 posizioni sono effettivamente interessate dalla domanda di assistenza in oggetto. Ciò è stato chiaramente possibile grazie alle verifiche effettuate dalla GdF, le quali che hanno

permesso di escludere circa il 45% delle posizioni figuranti nelle otto liste. A ciò si aggiunge che agli atti nulla permette di dubitare della veridicità delle dichiarazioni dell'autorità richiedente e ritenere quindi che questa avrebbe violato in qualche modo il principio della sussidiarietà. Agli atti non vi sono nemmeno 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 essendo lo stesso limitato nel suo esame. Nulla muta a tale conclusione la censura del ricorrente secondo cui « conoscendo le generalità di un soggetto basta infatti allo Stato richiedente, per verificarne la situazione fiscale, interrogare la sua abituale anagrafe (civile e/o, appunto, tributaria) ». 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 infatti all'autorità richiedente italiana di verificare la veridicità delle informazioni in suo possesso - segnatamente la sussistenza di un domicilio italiano - attivando il canale dell'assistenza amministrativa in materia fiscale. Ora, è proprio per completare le informazioni in suo possesso, ch'essa ha chiesto delle informazioni alla Svizzera. Il Tribunale sottolinea infine che anche se l'autorità richiedente italiana conosce le generalità 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 interessato abbia o meno dichiarato correttamente tutti i suoi redditi nello stato richiedente. Tenuto conto di quanto sopra, risulta che, contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, l'autorità inferiore ha ben verificato nel limite delle sue possibilità e nel limite dei mezzi a sua disposizione il rispetto del principio della sussidiarietà da parte dell'autorità richiedente, giungendo a giusto titolo alla conclusione che questa ha chiaramente rispettato tale principio. La censura del ricorrente va pertanto respinta.

### **E. 6.3.1**

L'insorgente contesta infine la sussistenza di indizi sufficienti per ritenere che egli, in quanto contribuente interessato dalla domanda e appartenente al gruppo, non avrebbe adempiuto ai suoi obblighi fiscali nello stato richiedente (cfr. ricorso del 17 dicembre 2020, pt. 23-27). A suo avviso infatti, la decisione impugnata riassumerebbe in maniera generica le ragioni avanzate dall'autorità estera per giustificare il ragionevole sospetto di illecito fiscale nello Stato richiedente. La decisione dell'autorità inferiore non indicherebbe infatti in maniera precisa quale specifico sospetto dimostrerebbe che il qui ricorrente non avrebbe adempiuto ai suoi obblighi fiscali nel paese richiedente. Ciò sarebbe in particolare dovuto al fatto che la decisione impugnata riporterebbe una motivazione generica e standardizzata, la quale non gli permetterebbe di comprendere le ragioni per cui l'autorità inferiore ha ritenuto come ragionevole il sospetto di illecito fiscale nei suoi confronti.

### **E. 6.3.2**

A tal proposito, il Tribunale osserva che la domanda di assistenza italiana oggetto del presente procedimento indica che nell'ambito di determinate verifiche fiscali è stata constatata l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione occulta di B.\_\_\_\_\_. Il procedimento amministrativo tributario si è poi concluso con il versamento all'Erario

italiano di una somma di circa 101 milioni di euro. Le società appartenenti al Gruppo B.\_\_\_\_\_ avrebbero agito proattivamente nel mettere a disposizione dei propri clienti veicoli societari o finanziari al fine di agevolare la detenzione all'estero di assets in completa violazione delle disposizioni normative tributarie e di quelle sul monitoraggio fiscale italiane. Parallelamente a tali controlli fiscali, la GdF ha altresì effettuato delle indagini di polizia giudiziaria nell'ambito di un procedimento penale, nel quale ha potuto appurare responsabilità specifiche in capo alla banca B.\_\_\_\_\_ - principale società del Gruppo B.\_\_\_\_\_ - per aver omesso di adottare ed efficacemente attuare modelli di organizzazione e gestione idonei ad evitare la commissione del reato di riciclaggio di fondi di provenienza delittuosa. Tale procedimento si è concluso con una sentenza di condanna, previa 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 B.\_\_\_\_\_ », 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 del fatto 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. 6.3.3**

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, è pur vero 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, conclusesi 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. Per quanto detto, si deve

ritenere che la domanda fornisce elementi sufficientemente concreti per sospettare che le persone che si trovano dietro le liste a cui viene attribuito un codice di domicilio italiano - nello specifico, la lista sub 3.a.(3) - abbiano agito in violazione del diritto fiscale italiano. Per quanto riguarda poi la conclusione del ricorrente, secondo cui l'autorità inferiore si sarebbe limitata ad una motivazione generica e standardizzata anche in merito al requisito del sospetto di reato, il Tribunale fa presente che ha già avuto modo di pronunciarsi su tale censura (cfr. consid. 3 del presente giudizio), giungendo alla conclusione che la motivazione dell'autorità inferiore, seppur generica e standardizzata, espone i motivi per cui ritiene che la domanda di assistenza amministrativa italiana vada accolta senza portare pregiudizio al diritto di essere sentito del ricorrente. Per ciò che concerne la motivazione dell'autorità inferiore in merito al requisito di sospetto di reato, il Tribunale fa presente che l'autorità inferiore, come visto (cfr. consid. 3 del presente giudizio), ha fornito e spiegato sufficientemente, seppur in maniera generica e standardizzata, gli elementi concreti - già presentati dall'autorità richiedente italiana - per ritenere che anche il ricorrente, a cui viene attribuito un codice di domicilio italiano, ha agito in violazione del diritto fiscale. La censura di quest'ultimo poi non è tale da inficiare le motivazioni relative al criterio di ragionevole sospetto esposte dapprima dall'autorità richiedente italiana e in seguito dall'autorità inferiore. Infatti, nel suo gravame, l'insorgente si limita a sostenere che l'autorità inferiore, esponendo in maniera generica e standardizzata la propria motivazione, non spiega nello specifico come mai anche l'insorgente è sospettato di non aver adempiuto ai propri obblighi fiscali. Ora, dal momento che, come visto, la motivazione dell'autorità inferiore spiega sufficientemente i motivi per i quali è a giusto titolo che il ricorrente è sospettato di non aver adempiuto ai propri obblighi fiscali e non spiegando per quali ragioni il criterio di ragionevole sospetto non sarebbe nel suo caso specifico adempiuto, ne consegue che le argomentazioni sollevate dal ricorrente non sono tali da inficiare la motivazione dell'autorità inferiore in merito all'esistenza di ragionevoli sospetti in merito al non avvenuto adempimento degli obblighi fiscali del ricorrente. Per quanto detto, ne consegue che la censura del ricorrente va qui respinta.

#### **E. 6.4**

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

#### **E. 7**

In definitiva, visto quanto precede, il ricorso del ricorrente va qui integralmente respinto. In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico del ricorrente 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. 8**

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

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