

BVGer A-6441/2020 vom 9. Oktober 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-10-09, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6441_2020

FR: TAF A-6441/2020 du 9 octobre 2023

IT: TAF A-6441/2020 del 9 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.(4) di 707 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 in oggetto è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e - su riserva di quanto verrà indicato al consid. 1.4 del presente giudizio in merito alla legittimazione ricorsuale del ricorrente 2 - di forma previste dalla legge (art. 52 PA).

E. 1.4.1

Il Tribunale amministrativo federale esamina d'ufficio la qualità per ricorrere, che i ricorrenti devono comprovare (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-2484/2021 del 7 ottobre 2021 consid. 1.3 con rinvii).

E. 1.4.2

Nel caso in disamina, pacifica è la legittimazione ricorsuale della ricorrente 1, essendo questa destinataria della decisione finale del 26 novembre 2020 qui impugnata (cfr. art. 48 PA; art. 19 cpv. 2 LAAF). Ciò non sarebbe tuttavia il caso del ricorrente 2, avendo l'autorità inferiore contestato la sua legittimazione nel presente procedimento. A dire dell'AFC, nei suoi confronti sarebbe infatti già stata pronunciata una decisione finale e distinta - e meglio la decisione finale del 21 luglio 2020 - nel frattempo cresciuta in giudicato (cfr. risposta 19 agosto 2021, pag. 2). In merito a tale aspetto, questo Tribunale rileva innanzitutto che da un esame degli atti si evince come con decreto di edizione del 23 settembre 2019 (cfr. A. Atti in generale, atto n. 7 dell'inc. AFC), la banca C. _____ è stata invitata dall'autorità inferiore a notificare a tutte le persone interessate o legittimate a ricorrere una lettera d'informazione, concernente l'apertura della procedura di assistenza amministrativa. In particolare le persone interessate o legittimate a ricorrere sono state invitate a fornire all'autorità inferiore il loro indirizzo in Svizzera o in Italia entro 20 giorni o a designare una persona in Svizzera o in Italia autorizzata a ricevere le notifiche. Esse sono altresì state rese attente circa le conseguenze di una mancata designazione. L'autorità inferiore ha altresì informato le persone interessate e legittimate a ricorrere circa l'apertura della procedura di assistenza amministrativa italiana mediante pubblicazione nel Foglio federale del 24 marzo 2020 (cfr. A. Atti in generale, atto n. 13 dell'inc. AFC). Anche in tale contesto, l'autorità inferiore ha invitato le persone interessate o legittimate a ricorrere a fornirle il loro indirizzo in Svizzera o in Italia o a designare una persona in Svizzera o in Italia autorizzata a ricevere le notifiche, informandole delle conseguenze in caso di una mancata designazione in tal senso. Di fatto, l'autorità inferiore ha dunque ricorso ai mezzi di comunicazione di cui all'art. 14 cpv. 3 e 5 LAAF per informare il ricorrente 2. Ne discende dunque che il ricorrente 2 è stato validamente informato dell'apertura della procedura di assistenza amministrativa.

E. 1.4.3

Dal canto suo, il ricorrente 2 non ha reagito in alcun modo alla pubblicazione sul Foglio federale del 24 marzo 2020. Egli non ha infatti comunicato alcun nominativo di un rappresentante legale, rispettivamente un indirizzo attuale in Svizzera o in Italia nel termine impartito. In tal senso, si deve dunque ritenere come il ricorrente 2 non ha manifestato la sua volontà di partecipare alla predetta procedura. La decisione finale del 21 luglio 2020 è stata poi correttamente notificata mediante pubblicazione nel Foglio federale del 21 luglio 2020 (cfr. A. Atti in generale, atti n. 17 e 18 dell'inc. AFC). A difetto di un ricorso, la decisione finale del 21 luglio 2020 è cresciuta in giudicato. Ne consegue che il ricorso del

ricorrente 2 va dunque dichiarato inammissibile, essendo egli sprovvisto della necessaria legittimazione ricorsuale nel presente procedimento, e questo quand'anche la decisione impugnata dovesse menzionarlo e reputarlo come parte alla procedura. Non vi è dunque luogo di entrare nel merito né delle sue censure, né delle sue conclusioni. Il ricorso è pertanto ricevibile in ordine e va esaminato nel merito unicamente nei confronti della ricorrente 1.

E. 1.5

Giusta l'art. 19 cpv. 3 LAAF, il ricorso ha effetto sospensivo ex lege. L'eventuale trasmissione di informazioni da parte dell'autorità inferiore non potrà pertanto intervenire se non 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). Con riferimento al fatto che l'autorità inferiore avrebbe già erroneamente trasmesso le informazioni della ricorrente 1 all'autorità richiedente, si rileva sin da subito come la rassicurazione fornita dall'autorità estera è da considerarsi - tenuto conto del del principio della buona fede e di quello dell'affidamento - come una garanzia sufficiente (cfr. consid. 4.4 del presente giudizio).

E. 1.6

Fatta quindi eccezione per quanto esposto al consid. 1.4 del presente giudizio, il ricorso della ricorrente 1 è ricevibile in ordine e deve essere esaminato nel merito.

E. 2.1

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

E. 2.2

Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi adottati (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5; 141 V 234 consid. 1; DTAF 2007/41 consid. 2; Moor/Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 3a ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, *op. cit.*, n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; Moor/Poltier, *op. cit.*, no.

2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

E. 3.1

La ricorrente 1 censura innanzitutto una violazione del suo diritto di essere sentito in correlazione con la decisione impugnata in quanto - a suo dire - questa non analizzerebbe le censure da essa sollevate in sede di osservazioni, così come i mezzi di prova da essa offerti (cfr. ricorso del 18 dicembre 2020, lett. A, punti n. 1-13). A suo dire, le considerazioni dell'autorità inferiore sarebbero generiche e standard, così come le stesse sarebbero state utilizzate in tutte le procedure riscorsuali. Anche la richiesta di esperire delle verifiche presso il detentore delle informazioni sarebbe stata - a torto e a dire della ricorrente 1 - ignorata, essendo - di fatto - tale aspetto determinante al fine di « generare un assetto fattuale corretto sui cui innestare una decisione finale ». Sarebbe infatti stato sufficiente interpellare la banca onde accertare come il codice « Italia » fosse stato erroneamente applicato alla relazione bancaria interessata e che - in caso di una categorizzazione corretta - tale conto non sarebbe stato colpito dalla ricerca ordinata dall'autorità inferiore in esecuzione della rogatoria. L'onere di motivazione posto in capo all'autorità inferiore sarebbe quindi stato disatteso, così come tale modo di agire sarebbe incompatibile con il precetto giuridico secondo il quale l'autorità competente deve procedere d'ufficio ad accertare in maniera esatta e completa i fatti giuridicamente rilevanti. La decisione andrebbe quindi annullata e gli atti ritornati all'AFC affinché proceda a emettere una decisione che si confronti con le argomentazioni sollevate dalla ricorrente 1 in corso di procedura. In merito a tale questione, la ricorrente 1 domanda l'emissione di una decisione incidentale e pregiudiziale circa la violazione dell'art. 29 Cost (cfr. ricorso del 18 dicembre 2020, lett. A). Tali censure di natura formale vanno qui esaminate 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] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.1; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.1).

E. 3.2.2

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-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.2; A-2845/2020 del 19 luglio 2021 consid. 2.3 con rinvii; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.2).

E. 3.2.3

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. sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.3).

E. 3.2.4

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] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.4; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.3).

E. 3.3

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 (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.2). Per quanto qui necessario, il Tribunale osserva - analogamente a quanto ritenuto nell'ambito

della causa A-5662/2020 - che se è vero che nella decisioni 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 diritto di essere sentito della ricorrente 1. 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 dalla ricorrente 1 con scritto 24 settembre 2020 non sono state da essa considerate come decisive. Nella fattispecie, tale è segnatamente il caso per gli argomenti relativi all'assenza di indizi sufficienti (cfr. consid. 4.4 e 4.5 della decisione 26 novembre 2020), al mancato adempimento del criterio della verosimiglianza rilevante (cfr. consid. 4.6 della decisione 26 novembre 2020), etc. In altri termini, da un esame della decisione impugnata, risulta ch'essa è sufficientemente motivata affinché la ricorrente 1 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 essa ha fatto. Con ricorso del 18 dicembre 2020, la ricorrente 1 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 la ricorrente 1 ha potuto esporre nuovamente le proprie censure e che il Tribunale entrerà nel loro merito, per quanto necessario, nel contesto del presente giudizio. Visto quanto precede, le sopraesposte censure sono dunque respinte, così come l'emissione di una decisione incidentale e pregiudiziale (cfr. consid. 3.1 del presente giudizio) non si avvera necessaria.

E. 4

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la decisione finale del 26 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 la ricorrente 1. 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 dalla ricorrente 1. 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; sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.1.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 3.3.1). Tale è segnatamente il caso della domanda di assistenza amministrativa in oggetto, presentata il 10 luglio 2017 dall'autorità richiedente italiana e riguardante il periodo fiscale dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2017.

E. 4.1.2

Le disposizioni dell'art. 27 CDI CH-IT sono precisate alla lett. ebis del Protocollo aggiuntivo. Detta norma disciplina in particolare le esigenze formali a cui deve sottostare la domanda di informazioni (cfr. Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5636), prevedendo al n. 2 che le autorità fiscali dello Stato richiedente forniscono le seguenti informazioni alle autorità fiscali dello Stato richiesto quando presentato una richiesta di informazioni secondo l'art. 27 CDI CH-IT: (i) l'identità della persona oggetto del controllo o dell'inchiesta; (ii) il periodo di tempo oggetto della domanda; (iii) la descrizione delle informazioni richieste, nonché indicazioni sulla forma nella quale lo Stato richiedente desidera ricevere tali informazioni dallo Stato richiesto; (iv) lo scopo fiscale per cui le informazioni sono richieste; (v) se sono noti, il nome e l'indirizzo del detentore presunto delle informazioni richieste. Il Protocollo aggiuntivo precisa inoltre che queste esigenze (lett. i-v) non devono essere interpretate in modo da ostacolare uno scambio effettivo di informazioni (cfr. lett. ebis n. 3 del Protocollo aggiuntivo; Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5636). In merito alla lista d'indicazioni circa il contenuto di una domanda di assistenza che lo Stato richiedente è tenuto a fornire nel contesto delle CDI (cfr. art. 6 cpv. 2 LAAF applicabile a titolo sussidiario), la giurisprudenza del Tribunale federale considera che detta lista è concepita in modo tale che se lo Stato richiedente vi si conforma scrupolosamente, lo stesso è di principio reputato fornire le informazioni sufficienti a dimostrare la « rilevanza verosimile » della sua domanda (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.3; 142 II 161 consid. 2.1.4; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.1.2; A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.2).

E. 4.2

Giusta l'art. 27 par. 1 CDI CH-IT, le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per applicare le disposizioni della presente Convenzione oppure per l'amministrazione o l'applicazione del diritto interno relativo alle

imposte di qualsiasi natura o denominazione riscosse per conto degli Stati contraenti, delle loro suddivisioni politiche o enti locali nella misura in cui l'imposizione prevista non sia contraria alla Convenzione. Il requisito della rilevanza verosimile - ovvero, la condizione « verosimilmente rilevante » (cfr. lett. ebis n. 3 del Protocollo aggiuntivo) - è dunque la chiave di volta del sistema di scambio d'informazioni (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.1 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.2; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.3; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.1.1). L'apprezzamento del requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste è in primo luogo di competenza dello Stato richiedente. Non spetta pertanto allo Stato richiesto rifiutare una domanda di assistenza o la trasmissione d'informazioni, solo perché da lui considerate prive di pertinenza per l'inchiesta o il controllo sottostante (cfr. art. 27 par. 4 CDI CH-IT; DTF 144 II 206 consid. 4.3 con rinvii; 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 e 2.4 [che evoca in particolare una « ripartizione dei ruoli » tra Stato richiedente e Stato richiesto]). La condizione « verosimilmente rilevante » può essere soddisfatta sia in casi relativi ad un singolo contribuente (identificato con il nome oppure altrimenti) sia in casi relativi ad una pluralità di contribuenti (identificati con il nome oppure altrimenti; cfr. lett. ebis n. 3 del Protocollo aggiuntivo). Il ruolo dello Stato richiesto si limita ad un controllo della plausibilità; egli deve limitarsi a verificare l'esistenza di un rapporto tra la fattispecie illustrata e i documenti richiesti, tenendo presente la presunzione della buona fede dello Stato richiedente (cfr. DTF 143 II 185 consid. 3.3.2; 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 e 2.4; 141 II 436 consid. 4.4.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.2; 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] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.2; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.1.3).

E. 4.3.1

Il riferimento a informazioni « verosimilmente rilevanti » ha lo scopo di garantire uno scambio di informazioni in ambito fiscale il più ampio possibile, senza tuttavia consentire agli Stati contraenti di intraprendere una ricerca generalizzata e indiscriminata di informazioni (« fishing expedition ») o di domandare informazioni la cui rilevanza in merito agli affari fiscali di un determinato contribuente non è verosimile (cfr. lett. ebis n. 3 del Protocollo aggiuntivo; art. 7 lett. a LAAF; DTF 146 II 150 consid. 6.1.2; 144 II 206 consid. 4.2; 143 II 136 consid. 6; sentenza del TF 2C_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 9.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.4 con rinvii). Il divieto delle « fishing expeditions » corrisponde al principio della proporzionalità (cfr. art. 5 cpv. 2 Cost.), al quale deve conformarsi ogni domanda di assistenza amministrativa (cfr. DTF 139 II 404 consid. 7.2.3). Ciò indicato, non è atteso dallo Stato richiedente che ognuna delle sue richieste conduca necessariamente a una ricerca fruttuosa corrispondente (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.3.1; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.5.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.2.1 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; sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.3.2).

E. 4.3.3

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, le domande di assistenza amministrativa che non identificano nominalmente le persone interessate devono essere sottoposte a un esame più attento per escludere la fishing expedition (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.1.3; 139 II 404 consid. 7.2.3 seg.). A tal fine, il Tribunale federale ha elaborato i tre seguenti criteri con riferimento al Commentario OCSE (cfr. OCSE, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 [di seguito: Commentario OCSE]) sull'art. 26 MC OCSE (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.1.3; 143 II 136 consid. 6.1.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.3.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.5.2; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.2.3): 1) la domanda deve fornire una descrizione dettagliata del gruppo, descrivendo i fatti e le circostanze specifiche che l'hanno portata alla richiesta; 2) la domanda deve spiegare la legge (fiscale) applicabile e indicare perché vi sono motivi per ritenere che i contribuenti del gruppo non abbiano adempiuto ai loro obblighi, ovvero violato la legge fiscale; 3) la domanda deve dimostrare che le informazioni richieste possono portare all'adempimento degli obblighi riconducibili dei contribuenti fiscali appartenenti al gruppo. Benché detti criteri siano stati sviluppati in primo luogo in riferimento alle domande raggruppate ai sensi dell'art. 3 lett. c LAAF, il Tribunale federale ha ritenuto in varie sentenze che gli stessi, per motivi di coerenza, vadano altresì applicati al fine di distinguere le domande collettive ammissibili dalle «

fishing expeditions » vietate (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 628 consid. 5.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.3.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.5.2). Riguardo alla seconda condizione, ovvero la sussistenza di un sospetto di comportamento contrario al diritto fiscale, il Tribunale federale ha sancito che l'autorità richiedente deve presentare i fatti che indicano un possibile comportamento illecito da parte delle persone appartenenti al gruppo o alla lista (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 628 consid. 5.2). Ci devono essere indicazioni concrete di una possibile violazione degli obblighi fiscali. Non sono ammesse richieste presentate a scopo di imposizione senza che vi siano sospetti (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 136 consid. 6.1.2). Per contro, lo Stato richiedente non deve dimostrare con una probabilità prossima alla certezza che il comportamento viola il diritto fiscale, essendo sufficienti dei sospetti concreti (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 628 consid. 5.2; 142 II 161 consid. 2.1.1; 139 II 404 consid. 9.5; sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.2.3 con rinvii). Se i sospetti presentati sono sufficienti deve essere accertato sulla base di una valutazione globale. Laddove si tratti di una lista potenziali contribuenti fiscali, individuati per il tramite di un numero di conto, i sospetti non devono necessariamente riferirsi alle singole persone, bensì in generale alle persone appartenenti a questo gruppo (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 628 consid. 5.4). A seconda delle circostanze, il modo in cui lo Stato richiedente è venuto a conoscenza della lista può costituire anche un indizio del fatto che i titolari del conto non hanno adempiuto i loro obblighi fiscali (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.3.3).

E. 4.4.1

Il principio della buona fede (cfr. art. 26 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati [RS 0.111; di seguito: CV]) trova applicazione, quale principio d'interpretazione e d'esecuzione dei trattati, nell'ambito dello scambio d'informazioni ai sensi delle Convenzioni di doppia imposizione (cfr. DTF 146 II 150 consid. 7.1; 143 II 224 consid. 6.3; 143 II 202 consid. 8.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-506/2018 del 15 novembre 2019 consid. 3.1.4 con rinvii; A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.4 con rinvii), come la CDI CH-IT. La buona fede di uno Stato è presunta nelle relazioni internazionali (principio dell'affidamento). Nel contesto dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, detta presunzione implica che lo Stato richiesto non può, di principio, mettere in dubbio le allegazioni dello Stato richiedente, a meno che sussistano dei seri dubbi. Detto in altri termini, le dichiarazioni dello Stato richiedente vanno considerate corrette, fintanto che una contraddizione manifesta non risulta dalle circostanze (cfr. DTF 146 II 150 consid. 7.1; 143 II 224 consid. 6.4; 143 II 202 consid. 8.7.1 e 8.7.4). Nel caso contrario, il principio dell'affidamento non si oppone ad una domanda di chiarimento allo Stato richiesto; il rovesciamento della presunzione della buona fede di uno Stato dovendosi in ogni caso fondare su fatti constatati e concreti (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.4; 143 II 202 consid. 8.7.1 e 8.7.4; 142 II 161 consid. 2.1.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.4 con rinvii). In virtù del principio dell'affidamento, lo Stato richiesto è vincolato alla fattispecie e alle dichiarazioni presentate nella domanda di assistenza, nella misura in cui quest'ultime non possono essere immediatamente confutate (« sofort entkräftet ») in ragione di errori, lacune o contraddizioni manifeste (cfr. DTF 142 II 218 consid. 3.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.4.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.3.1 con rinvii). In tale contesto, non si può esigere dallo Stato richiedente che, oltre a dover menzionare

nella domanda la fattispecie rilevante, l'esposizione fornita sia priva di lacune o totalmente priva di contraddizioni. Ciò non sarebbe infatti compatibile con lo scopo dell'assistenza amministrativa, poiché proprio con le informazioni ed i documenti richiesti allo Stato richiesto, lo Stato richiedente cerca di chiarire i punti rimasti all'oscuro (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.1.1; 139 II 404 consid. 7.2.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.4.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.3.1 con rinvii).

E. 4.4.2

Ora, salvo nel caso in cui la presa in considerazione di un fatto notorio lasci trasparire immediatamente che le indicazioni fornite dall'autorità richiedente nella propria domanda di assistenza amministrativa sono manifestamente erranee o che lo Stato richiesto sospetta l'esistenza di una situazione descritta all'art. 7 LAAF, rispettivamente nel caso in cui vi sia un palese abuso di diritto o emergano domande legittime circa la tutela dell'ordine pubblico svizzero o internazionale, le regole di procedura previste dalla LAAF non impongono allo Stato richiesto né di procedere lui stesso a delle verifiche né di rimettere in discussione il ben fondato delle informazioni fornite dallo Stato richiedente (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.4; 142 II 218 consid. 3.3; 142 II 161 consid. 2.1.4; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.4.2; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.3.2 con rinvii).

E. 4.5

Il principio della specialità esige che lo Stato richiedente utilizzi le informazioni ricevute dallo Stato richiesto unicamente nei confronti delle persone e dei comportamenti per i quali esso ha richiesto ed ottenuto dette informazioni (cfr. art. 27 par. 2 CDI CH-IT). La giurisprudenza ha ricordato il carattere personale del suddetto principio, nel senso che lo Stato richiedente non può utilizzare nei confronti di terzi le informazioni che ha ricevuto tramite l'assistenza amministrativa, a meno che questa possibilità risulti dalle leggi di entrambi gli Stati e l'autorità competente dello Stato che fornisce le informazioni autorizzi tale utilizzo (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.4; 146 I 172 consid. 7.1.3). Sulla base del principio dell'affidamento, la Svizzera può ritenere che lo Stato richiedente, con il quale è legato da un accordo di assistenza amministrativa, rispetterà il principio della specialità (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.5; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.6).

E. 4.6.1

La domanda di assistenza soggiace altresì al rispetto del principio della sussidiarietà, secondo cui lo Stato richiedente deve sfruttare tutte le fonti d'informazioni abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere le informazioni (cfr. lett. ebis n. 1 del Protocollo aggiuntivo). In assenza di elementi concreti, rispettivamente di seri dubbi al riguardo, non vi è alcuna ragione per rimettere in discussione l'adempimento del principio della sussidiarietà, allorquando uno Stato presenta una domanda di assistenza amministrativa, in ogni caso quando lo stesso dichiara di aver sfruttato tutte le fonti d'informazione abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere informazioni o di aver agito conformemente alla Convenzione (cfr. DTF 144 II 206 consid. 3.3.2; sentenze del TF 2C_514/2019 del 17 agosto 2020 consid. 4.4-4.5; 2C_904/2015 dell'8 dicembre 2016 consid. 7.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.6.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.5 con rinvii).

E. 4.6.2

Il principio della sussidiarietà non implica per lo Stato richiedente d'esaurire l'integralità delle fonti di informazione, bensì quelle abituali. Una fonte d'informazione non può più essere considerata come « abituale » se comporta uno sforzo sproporzionato per lo Stato richiedente - rispetto a una domanda di assistenza amministrativa - o se le probabilità di successo sono considerate molto basse (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.7.2). Il principio della sussidiarietà risulta - di principio - violato, se lo Stato richiedente ha già emanato una decisione sui punti per i quali richiede l'assistenza e non fornisce alcuna spiegazione comprovante ch'esso intende riconsiderare tale decisione. Ciò sancito, non è escluso che uno Stato richiedente possa necessitare di informazioni in merito ad una procedura già conclusa, ad esempio se ha motivo di pensare che la decisione possa essere oggetto di revisione. In tal caso, la Svizzera è tuttavia in diritto d'aspettarsi una spiegazione al riguardo, affinché sia possibile comprendere ciò che motiva la domanda di assistenza. Il criterio decisivo per la concessione dell'assistenza amministrativa rimane la rilevanza verosimile delle informazioni richieste (cfr. al riguardo, consid. 4.2 del presente giudizio; cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.6.2; TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.7.2 con rinvii).

E. 4.7

Devono essere rispettate pure le norme procedurali applicabili nello Stato richiedente e nello Stato richiesto. L'AFC dispone tuttavia dei poteri procedurali necessari per imporre alle banche di fornire tutti i documenti richiesti che soddisfano la condizione (cfr. consid. 4.2 del presente giudizio) della rilevanza verosimile (cfr. DTF 142 II 161 consid. 4.5.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.7; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.8).

E. 4.8

Una domanda di assistenza amministrativa può avere quale scopo quello d'accertare la residenza fiscale di una persona (cfr. DTF 145 II 112 consid. 2.2.2; 142 II 161 consid. 2.2.2). Può succedere che un contribuente, considerato dallo Stato richiedente come uno dei suoi residenti fiscali secondo i criteri del suo diritto interno, possa essere considerato come residente fiscale di un altro Stato secondo i criteri del diritto interno di quell'altro Stato. Tuttavia, per costante giurisprudenza, la determinazione della residenza fiscale a livello internazionale è una questione di merito che non deve essere affrontata dallo Stato richiesto allo stadio dell'assistenza amministrativa (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.2.1; 142 II 218 consid. 3.6). Allorquando la persona interessata dalla domanda di assistenza amministrativa è considerata da due Stati come uno dei suoi contribuenti, la questione della conformità alla Convenzione, in concreto, ai sensi dell'art. 27 par. 1 in fine CDI CH-IT, deve essere valutata alla luce dei criteri applicati dallo Stato richiedente per considerare questa persona come uno dei suoi contribuenti (cfr. DTF 145 II 112 consid. 3.2; 142 II 161 consid. 2.2.2; sentenza del TF 2C_953/2020 del 24 novembre 2021 consid. 3.2). L'unica costellazione in cui il Tribunale federale accetta eccezionalmente che la Svizzera verifichi il criterio di assoggettamento fiscale utilizzato dallo Stato richiedente è il caso in cui la persona interessata è soggetta a un'imposizione illimitata in Svizzera (cfr. DTF 142 II 161). In questa situazione di potenziale doppia imposizione, la Svizzera può verificare che il criterio di assoggettamento fiscale utilizzato dallo Stato richiedente corrisponda a uno dei criteri di determinazione del domicilio fiscale contenuti nella CDI in essere tra la Svizzera e lo Stato richiedente. Questo problema specifico non si pone quindi per definizione, quando la persona interessata dichiara di essere residente fiscale di uno Stato terzo (cfr. sentenze del

TF 2C_290/2023 del 26 maggio 2023 consid. 1.2.2; 2C_109/2022 del 30 gennaio 2023 consid. 4.5.3; 2C_953/2020 del 24 novembre 2021 consid. 3.6; [tra le tante] sentenze del TAF A-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; sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.8; 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. ebis n. 2 del Protocollo aggiuntivo (cfr. consid. 4.1.2 del presente giudizio, circa i requisiti formali).

E. 5.1.1

Per quanto attiene all'identità delle persone interessate, la domanda le identifica individualmente sulla base di numeri di conti bancari, di polizze assicurative e di altri numeri bancari noti presso la banca C._____, 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 C._____ di identificare le persone interessate in modo univoco e inequivocabile, sicché si deve ritenere come adempiuto il primo requisito della lett. ebis n. 2 del Protocollo aggiuntivo. Nello specifico, la domanda qui applicabile è fondata sulla lista di cui sub 3.a.(4) concernente 707 rapporti finanziari, dove i codici C.I.F. risultano riferiti a soggetti diversi dalle persone fisiche con denominazione di società o enti ed espressa menzione del domicilio italiano nel campo « MIS_Dom_Name », rispettivamente l'attribuzione di un

codice domicilio « 111 » riferito all'Italia. 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 C._____, 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 dalla ricorrente 1.

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.(4), 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 dalla ricorrente 1.

E. 6.1.1

La ricorrente 1 censura innanzitutto la violazione del divieto di « fishing expedition » (cfr. ricorso del 18 dicembre 2020, lett. B, punto n. 1). A suo dire e contrariamente a quanto sostenuto dall'autorità inferiore, la GdF non farebbe valere sufficienti indizi per ritenere come i contribuenti interessati non avrebbero adempiuto ai loro obblighi fiscali. Questa afferma infatti come « l'autorità rogante invoca l'esistenza di un procedimento aperto in Italia contro il F._____, nell'ambito del quale sarebbero emerse pratiche di evasione fiscale. In realtà, ciò che viene sottolineato, è la natura del procedimento aperto contro la banca e il fatto che liste di clienti acquisite in questo contesto attestavano dell'esistenza di clientela italiana. Secondo l'autorità di esecuzione, queste indicazioni, esaminate insieme, portano a fondare l'esistenza di un ragionevole sospetto di comportamento in violazione della normativa fiscale da parte delle persone a cui si riferiscono le posizioni della lista ». A dire della ricorrente 1, il nesso logico fra le conclusioni dell'autorità di esecuzione e le allegazioni dell'autorità rogante, non sarebbe dato. Sarebbe infatti la banca ad essere stata indagata, in qualità di soggetto autonomo e in base alla normativa italiana che prevede la responsabilità penale dell'impresa, così come sarebbero le azioni della banca ad essere state censurate e non quelle dei clienti. La decisione indicherebbe poi come la condanna sarebbe

basata sull'esistenza di un reato a monte, senza però precisare di quale reato si tratterebbe. Da tali circostanze non si potrebbe dunque dedurre la rilevanza fiscale per i clienti figuranti sulla lista. Il fatto che la banca intrattenesse rapporti con la clientela italiana non sarebbe una circostanza anomala, tenuto conto di come anche i programmi di amnistia fiscale - attuati a partire dal 2001 - permettevano ai clienti di detenere conti bancari all'estero, anche tramite intestazioni fiduciarie o polizze assicurative. Tali strutture erano in linea con le esigenze fiscali italiane. Dal comportamento della banca non si potrebbe dunque dedurre automaticamente un sospetto di comportamenti illeciti addebitabili ai clienti della stessa. In conclusione dunque, i ragionevoli sospetti di illeciti necessari all'ammissibilità della rogatoria non sarebbero dati, motivo per cui la domanda di assistenza dovrebbe venir respinta.

E. 6.1.2

In merito a tale censura, lo scrivente Tribunale rileva innanzitutto come, 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. consid. 4.3 del presente giudizio). Nel caso concreto, per il Tribunale si tratta essenzialmente di esaminare se la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 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 della ricorrente 1 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. 6.1.3

A tal proposito, il Tribunale constata preliminarmente che la domanda descrive i fatti concreti alla sua base e contiene otto liste di numeri di conti bancari e/o di polizze assicurative, nonché altri numeri bancari riconducibili alla banca C._____ 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. 6.1.4

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

E. 6.1.4.1

In concreto, la domanda indica che nell'ambito di verifiche e controlli fiscali la GdF ha constatato l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione occulta della banca C._____, conclusisi con il versamento all'Erario italiano di una somma di circa 101 milioni di euro. Le società appartenenti al Gruppo F._____ 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 C. _____ - principale società del Gruppo F. _____ - 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 C. _____ 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 C. _____, aperte prevalentemente da soggetti italiani e ottenute mediante l'ausilio del « personale dell'Information Technology di F. _____ », 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 C. _____ 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. 6.1.4.2

Ciò premesso, se è vero che il comportamento della banca C. _____ 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. Nello 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 C. _____ 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. 6.1.4.3

In merito al criterio di assoggettamento fiscale in Italia a fondamento di un obbligo fiscale in Italia, nella domanda la GdF ha precisato che « [...] i dati contenuti nei file originari reperiti nel corso delle attività di natura tributaria e giudiziaria condotte, riportano chiare indicazioni in ordine alla riconducibilità all'Italia delle singole posizioni in relazione alle quali si richiedono riscontri. Sono, infatti, di volta in volta indicati: la cittadinanza, il domicilio, ovvero il Paese di riferimento degli intestatari in Italia (codice Paese "111"; MIS_dom_Name; Staatsangehörigkeit, ecc.) [...] ». Da quanto precede, risulta dunque che l'Italia utilizza quale criterio principale di assoggettamento fiscale in Italia quello del domicilio italiano. Ora, le liste che utilizzano il criterio del codice domicilio quale criterio di assoggettamento fiscale sono in linea con la recente giurisprudenza dello scrivente Tribunale resa nel contesto di una domanda collettiva francese, secondo cui i codici domicilio che figurano nelle liste costituiscono criteri sufficienti per ritenere le persone che figurano in queste liste come imponibili in uno Stato nel periodo in esame (cfr. [tra le tante] 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.(4) di 700 posizioni finanziarie (rapporti finanziari), dove i codici C.I.F. risultano riferiti a soggetti diversi dalle persone fisiche con denominazione di società o enti ed espressa menzione del domicilio italiano nel campo « MIS_Dom_Name ». 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. 6.1.5

Riguardo all'indicazione della legge fiscale, il Tribunale rileva che la domanda la indica in maniera sufficiente, così come già sancito in precedenza (cfr. consid. 5.1.4 del presente giudizio). Da una sua lettura, risulta che le persone interessate sono sospettate di essere venute meno al loro obbligo di dichiarazione delle polizze e/o dei conti in Italia. Se è vero che la semplice detenzione non è di per sé sufficiente a fondare il sospetto di reato fiscale, in presenza di altri elementi, quale un sospetto concretizzato ed accertato per una parte di essi - in concreto 3'297 posizioni - si deve tuttavia ritenere che lo stesso sussista anche per le 9'953 posizioni. La trasmissione delle informazioni è idonea a permettere alla GdF di verificare se le persone interessate hanno degli obblighi fiscali nei confronti dell'Italia e, in caso affermativo, se gli stessi sono stati rispettati o meno. 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 quindi chiaro.

E. 6.1.6

In definitiva, si deve dunque ritenere come adempiuti i criteri posti dalla giurisprudenza del Tribunale federale, sicché la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 non è qualificabile di « fishing expeditions ». 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.(4) - 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.

E. 6.2.1

La ricorrente 1 censura successivamente l'assenza di rilevanza verosimile delle informazioni oggetto della domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 per i seguenti motivi (cfr. ricorso del 18 dicembre 2021, lett. B, punti n. 1-3). A suo dire, il codice di domicilio « 111 » sarebbe stato attribuito a torto al conto bancario a essa intestato e questo tenuto conto di come la ricorrente 1 non avrebbe sede nel paese richiedente, bensì in Panama. Una situazione analoga si sarebbe anche verificata nel caso del ricorrente 2 - ovvero il beneficiario economico della relazione bancaria intestata alla ricorrente 1 - in quanto, anche nel suo caso, l'attribuzione del codice di domicilio « 111 » sarebbe da ricondurre a un errore della banca. Il ricorrente 2 avrebbe infatti dimostrato come egli non era domiciliato in Italia durante il periodo rilevante. Nel settembre 2014, egli avrebbe informato la banca del suo cambiamento di domicilio, così come emergerebbe dagli atti e più precisamente dal « Formulario A », stilato in data 16 settembre 2014. A dire del ricorrente 2, tale documento sarebbe stato recepito dalla banca al più tardi in data 31 dicembre 2014, così come dimostrato dal timbro apposto sullo stesso « Formalità controllata da (...), 31 DIC 2014 ». In tal senso, dalla documentazione agli atti emergerebbe l'assenza di un rapporto utile a fini fiscali tra il paese richiedente e i ricorrenti, quantomeno a partire dal settembre 2014. Le informazioni richieste non adempirebbero dunque il criterio della verosimiglianza rilevanti. Riguardo a tale censura, il Tribunale osserva quanto segue.

E. 6.2.2

Il Tribunale rileva a titolo preliminare che, come anche esposto al consid. 1.4 del presente giudizio, le censure sollevate dal ricorrente 2 - vista la carenza di legittimazione ricorsuale nel presente procedimento - non sono ricevibili e non saranno pertanto analizzate nel presente giudizio. Per quanto concerne invece le censure sollevate della ricorrente 1 - ovvero quelle in riferimento all'assenza di verosimiglianza rilevante delle informazioni richieste - le stesse saranno trattate nei considerandi che seguono.

E. 6.2.3

Con riferimento alle censure della ricorrente 1, essa sostiene come l'attribuzione del codice « 111 » al conto bancario a lei intestato sarebbe frutto di un errore, avendo la stessa sede a Panama e non nel paese richiedente. Per il Tribunale si tratta in sostanza di stabilire se l'argomentazione della ricorrente 1 - sopra esposta - sia tale da inficiare la verosimiglianza rilevante delle informazioni richieste dall'autorità estera. Da un esame della documentazione agli atti e più precisamente dal Doc. A (cfr. osservazioni del 24 settembre 2020, Doc. A) si evince in maniera chiara come in data 29 ottobre 2008 - data di apertura della relazione bancaria - il conto interessato era stato registrato con il codice di domicilio « 111 », ovvero quello attribuito ai titolari con domicilio in Italia. A sostegno della loro tesi, i ricorrenti producono poi un'attestazione bancaria - ovvero un « Formulario A » - secondo la quale il ricorrente 2 avrebbe - a suo dire e in qualità di beneficiario economico della relazione intestata alla ricorrente 1 - comunicato in data 16 settembre 2014 un nuovo indirizzo di domicilio alla banca. Dal medesimo documento si evincerebbe poi come la formalità sarebbe stata controllata in data 31 dicembre 2014 da un dipendente della banca. Ora, da un esame di tali documenti, lo scrivente Tribunale rileva come agli atti non vi sia prova alcuna del presunto errore che sarebbe stato commesso della banca nell'assegnazione del codice « 111 ». Tale codice è infatti stato assegnato in origine al conto della ricorrente 1,

verosimilmente - se non in maniera certa - proprio perché all'epoca questa aveva la sua sede, o il suo beneficiario economico aveva il suo domicilio, nel paese richiedente. Lo stesso combacia poi anche con il codice domicilio associato al CIF della ricorrente 1 e rinvenuto sulla lista in possesso dell'autorità estera. Anche l'esposizione dei fatti, così come illustrata dai ricorrenti, fa emergere poi come la ricorrente 1 non abbia mai comunicato il presunto indirizzo di domicilio corretto alla banca: al contrario, questa lamenta ora in questa sede, ben 12 anni dopo, il fatto che tale codice le sarebbe stato assegnato a torto. Agli atti non vi è dunque elemento alcuno in grado di dimostrare l'asserito errore commesso dall'istituto bancario: al contrario è pacifico che il conto sia stato registrato al momento della sua apertura con il codice corrispondente all'Italia.

E. 6.2.4

Si rileva poi come anche volendo ammettere - per mera e denegata ipotesi - che la banca abbia commesso un errore, la questione di sapere se il criterio del domicilio concorra con un criterio d'assoggettamento fiscale dello Stato richiesto in cui la ricorrente 1 sostiene di essere stata domiciliata 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 allorché 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). Che dalle informazioni richieste possa poi eventualmente risultare un domicilio diverso da quello indicato dalla GdF - e che quindi la ricorrente 1 non risulti effettivamente domiciliata in Italia durante il periodo interessato dalla domanda - non comporta l'assenza di rilevanza verosimile di tali informazioni. A ciò si aggiunge che questo Tribunale ha già avuto modo - in un caso analogo a quello di qui esame (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 5.1.3) - di rilevare come 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 la qui ricorrente 1 figura con un codice di domicilio italiano « 111 » nel campo « Mis_Dom », rispettivamente la menzione « Italia » nel campo « MIS_Dom_Name » nella lista sub. 3.a.(4) 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 sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.3.2; 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). Che poi su tale lista figurino altresì un altro codice - e meglio il codice « 125 » nei campi « Nazionalità » e « Domicilio » - non inficia a lui solo la validità del criterio di assoggettamento fiscale utilizzato dallo Stato richiedente italiano. Ora, dal momento che la ricorrente 1 figura sulla lista sub. 3.a.(4) con un codice domicilio italiano e di come all'apertura del conto era stato attribuito il codice di domicilio « 111 », spetterà - se del caso - a quest'ultima fare valere dinanzi alle competenti autorità italiane l'esistenza di un domicilio in un altro Stato.

E. 6.2.5

Infine, con riferimento alla censura della ricorrente 1 relativa al fatto che l'autorità inferiore non avrebbe - a suo dire - esperito le necessarie verifiche presso l'istituto bancario al fine di comprendere le ragioni per le quali al conto interessato sarebbe stato attribuito il codice corrispondente all'Italia, si rileva quando segue. In una recente sentenza, l'Alta Corte ha chiaramente sancito (cfr. sentenza del TF 2C_109/2022 del 30 gennaio 2023) come, in presenza di un codice di domicilio inizialmente correttamente attribuito, anche un'eventuale lettera del detentore delle informazioni - nella quale questo conferma che il suo cliente non era domiciliato nel paese richiedente durante il periodo interessato - non costituisce un valido mezzo di prova idoneo a confutare l'esattezza del codice di domicilio originariamente attribuito. Il medesimo ragionamento, per analogia e a fortiori, trova applicazione anche nel caso di specie, dove non vi è traccia alcuna del presunto errore nell'attribuzione del codice al momento dell'apertura dell'istituzione bancaria - e non solo, gli elementi agli atti convergono verso l'assenza di tale errore - e un'eventuale lettera della banca nella quale questa confermerebbe come la ricorrente 1 non era domiciliata in Italia durante il periodo rilevante, non sarebbe una prova tale da confutare il codice di domicilio attribuito in origine. Visto quanto precede, la tesi della ricorrente 1 circa l'assenza di una sede o di un domicilio in Italia durante il periodo interessato dalla domanda e il conseguente errore che avrebbe commesso la banca, non sono tali da inficiare il criterio della verosimile rilevanza delle informazioni richieste. Tali censure sono dunque respinte.

E. 7

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.(4), soddisfa tutti i requisiti materiali alla base della sua ammissibilità, sicché risulta qui ammissibile anche dal profilo materiale.

E. 8

In definitiva, alla luce di quanto precede, il ricorso dei ricorrenti, per quanto ricevibile - su eccezione di quanto detto per il ricorrente 2 (cfr. consid. 1.4 del presente giudizio) - 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 dei ricorrenti qui parti integralmente soccombenti (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 essi versato a suo tempo, alla crescita in giudicato del presente giudizio. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione ai ricorrenti 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.