

BVGer A-6528/2020 vom 13. Oktober 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-10-13, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6528_2020

FR: TAF A-6528/2020 du 13 octobre 2023

IT: TAF A-6528/2020 del 13 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 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).

E. 1.4

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).

E. 1.5

Fatta eccezione per quanto precede (cfr. consid. 1.4 del presente giudizio), il ricorso 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 addotti (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5; 141 V 234 consid. 1; DTAF 2007/41 consid. 2; Moor/Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 3a ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, *op. cit.*, n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; Moor/Poltier, *op. cit.*, no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

E. 3.1

Innanzitutto, il ricorrente censura una grave violazione del suo diritto di essere sentito per due ragioni. In primo luogo, vi sarebbe un vizio di notifica per quanto concerne l'avvio del procedimento amministrativo (cfr. ricorso 23 dicembre 2020, punti n. 38-53; replica 7 settembre 2021, punto n. 13). Giusta l'art. 14 LAAF, incombe all'AFC informare le persone legittimate a ricorrere in merito agli elementi essenziali della domanda (cfr. art. 14 cpv. 1 LAAF). Ai sensi dell'art. 14 cpv. 5 LAAF poi, se una persona legittimata a ricorrere non è raggiungibile, l'AFC la informa della domanda per il tramite dell'autorità richiedente o mediante pubblicazione nel Foglio federale. Ora, tenuto conto di come l'art. 14 LAAF preveda un approccio « a cascata » - ovvero un ordine di priorità tra gli strumenti di cui dispone l'autorità inferiore per informare le persone interessate da una domanda di assistenza amministrativa - e di come la pubblicazione sul Foglio federale (cfr. art. 14 cpv. 5 LAAF) costituisca l'ultima tra le possibilità offerte all'autorità inferiore, l'AFC avrebbe - non notificando direttamente al domicilio del ricorrente la domanda di assistenza amministrativa ex art. 14 cpv. 1 LAAF - violato il sistema di notifica previsto da tale disposizione. A dire del ricorrente infatti, egli già nel marzo 2016 era domiciliato nel Cantone Ticino (cfr. Doc. G), mentre la domanda di assistenza sarebbe stata presentata dalla GdF all'AFC solo successivamente, ovvero in data 10 luglio 2017. In tal senso, l'autorità inferiore avrebbe quindi dovuto intimare la domanda direttamente al suo domicilio in Svizzera o perlomeno a quello del suo rappresentante legale, comunicato dal ricorrente alla banca con scritto 20 dicembre 2018 (cfr. Doc. H). Procedendo direttamente con la pubblicazione sul Foglio federale, l'autorità inferiore avrebbe quindi violato il sistema di notifica previsto all'art. 14 LAAF e di conseguenza il diritto di essere sentito del qui insorgente. In secondo luogo, vi sarebbe anche una carenza di motivazione nella decisione dell'autorità inferiore, così come un mancato apprezzamento delle osservazioni prodotte dal qui ricorrente (cfr. ricorso 23 dicembre 2020, punti n. 54-62; replica 7 settembre 2021, punti n. 4-9). A mente dell'insorgente infatti, l'autorità inferiore avrebbe emesso la sua decisione finale 25 novembre 2020 noncurante delle osservazioni da questo formulate, ignorandole e ritenendole irrilevanti, nonostante queste sarebbero - a dire del ricorrente - decisive ai fini del presente procedimento. Sempre l'autorità inferiore avrebbe poi emesso una decisione il cui testo risulterebbe identico a quello di altre decisioni rese in casi analoghi. La prassi dell'AFC di emettere « decisioni-fotocopia » sarebbe manifestamente lesiva del diritto di essere sentito e dell'obbligo di motivazione. L'autorità avrebbe infatti emesso una decisione con « contenuto standard ed identico per tutti i casi » di assistenza, non esaminando dunque le considerazioni e le osservazioni specifiche formulate dal ricorrente nel caso in esame. In tal modo, l'AFC avrebbe dunque violato il suo obbligo di motivazione e di riflesso il diritto di essere sentito del qui insorgente. La decisione finale del 25 novembre 2020 andrebbe dunque annullata. 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

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). Giusta l'art. 14 cpv. 1 e 2 LAAF, l'AFC deve informare le persone interessate in merito agli

elementi essenziali della domanda, così come deve informare le altre persone che, in base agli atti, deve presumere legittimate a ricorrere ai sensi dell'art. 19 cpv. 2 LAAF. Giusta l'art. 14 cpv. 3 LAAF, se la persona di cui all'art. 14 cpv. 1 o 2 LAAF (persona legittimata a presentare ricorso) è domiciliata all'estero, l'AFC chiede al detentore delle informazioni - normalmente la banca - di invitare tale persona a designare un rappresentante autorizzato a ricevere le notificazioni in Svizzera. L'autorità fissa quindi un termine al detentore delle informazioni per prendere contatto con la persona interessata dalla domanda. L'idea alla base di tale delega è quella che il detentore delle informazioni farà tutto ciò che è in suo potere per informare la persona legittimata a ricorrere della procedura assistenziale in corso e questo tenuto conto di come - il primo - ha dei chiari obblighi contrattuali nei confronti della seconda (cfr. sentenza del TF 2C_54/2014 del 2 giugno 2014 consid. 3.3). Tra le possibilità offerte dall'art. 14 LAAF, l'informativa attraverso il detentore delle informazioni ex art. 14 cpv. 3 LAAF rappresenta anche la soluzione più semplice e rapida e questo in quanto lo stesso - normalmente - dispone dei mezzi necessari per mettersi in contatto con i propri clienti (cfr. Messaggio del 6 luglio 2011 a sostegno di una legge sull'assistenza amministrativa fiscale, FF 2011 5587, 5794). Se l'AFC è tenuta a chiedere al detentore delle informazioni di prendere contatto con le persone legittimate a ricorrere, essa non dispone tuttavia di strumenti per obbligarlo ad agire in tal senso (cfr. DTF 145 II 119 consid. 6.2). Anche la dottrina è dello stesso parere, la quale sostiene infatti che non vi sarebbe base legale alcuna secondo la quale il detentore delle informazioni potrebbe essere costretto ad agire e prendere quindi contatto con i suoi clienti (cfr. Charlotte Schoder, *Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen*, 2014, n° 165 ad art. 14 LAAF). In assenza di una comunicazione per il tramite del detentore delle informazioni ex art. 14 cpv. 3 LAAF, incombe all'AFC garantire in un altro modo il diritto di essere sentito delle persone legittimate a ricorrere, più precisamente facendo uso degli strumenti di notifica previsti agli art. 14 cpv. 4 e 5 LAAF (cfr. DTF 145 II 119 consid. 7). Giusta l'art. 14 cpv. 4 lett. a LAAF, l'AFC può informare direttamente la persona legittimata a ricorrere residente all'estero se è consentito notificare documenti per posta nello Stato interessato. Affinché tale disposizione risulti applicabile, è quindi necessario conoscere lo Stato nel quale la persona legittimata a ricorrere è domiciliata e questo al fine di determinare se, tra la Svizzera e tale Stato, esiste una convenzione internazionale che permette di procedere a una notifica diretta (cfr. DTF 145 II 119 consid. 7.2.1). Una notifica diretta di un atto ufficiale in un paese terzo, senza accordo di quest'ultimo, risulta infatti in una violazione della sovranità fiscale di tale Stato (cfr. DTF 142 III 355 consid. 3.3.3). Per quanto concerne invece la possibilità di informare direttamente la persona residente all'estero con il consenso dell'autorità richiedente (art. 14 cpv. 4 lett. b LAAF), tale disposizione risulta unicamente applicabile - o perlomeno di interesse - quando la persona interessata dalla domanda ha domicilio o sede sul territorio dello Stato che richiede l'assistenza (Schoder, op. cit, n° 168 ad art. 14 LAAF; cfr. Diana Oswald, *Verfahrensrechtliche Aspekte der internationale Amtshilfe in Steuersachen*, 2015, pag. 386). Per quanto concerne invece l'art. 14 cpv. 5 LAAF, tale disposizione prevede che se una persona legittimata a ricorrere non è raggiungibile, l'AFC la informa della domanda per il tramite dell'autorità richiedente o - in alternativa - mediante pubblicazione nel Foglio federale. L'autorità sceglie quindi il modo che, tenuto conto delle circostanze, appare essere più adatto (cfr. DTF 145 II 119 consid. 7.2.2). La notifica mediante pubblicazione sul Foglio federale ha carattere sussidiario rispetto a quella effettuata direttamente dall'autorità richiedente o dall'AFC con il consenso della prima (cfr. art. 14 cpv. 4 LAAF; cfr. DTF 145 II 119 consid. 7.2; sentenze del TAF

A-3951/2015 del 26 aprile 2016 consid. 3.2; A-688/2015 del 22 febbraio 2016 consid. 2). La pubblicazione sul Foglio federale - quando conforme alla legge - crea la presunzione che il destinatario di tale notifica ne abbia preso conoscenza (sentenze del TAF A-5540/2013 del 6 gennaio 2014 consid. 2.3; A-6011/2012 del 13 marzo 2013 consid. 2.2.2).

E. 3.3

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). 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. 3.4

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. 3.5

In concreto, circa la censura relativa alla violazione del diritto di essere sentito del qui ricorrente in relazione all'art. 14 LAAF, si rileva quanto segue. Come esposto al consid. 3.1 del presente giudizio, il ricorrente rimprovera all'autorità inferiore - così come alla banca - il fatto di non averlo informato in merito alla procedura di assistenza amministrativa in corso al suo indirizzo di domicilio in Svizzera, o perlomeno a quello del suo rappresentante legale. Procedendo quindi direttamente con la pubblicazione sul Foglio federale ex art. 14 cpv. 5 LAAF, l'AFC avrebbe violato il suo diritto di essere sentito. Ora, come anche indicato nella parte in fatto del presente giudizio (cfr. fatti, sub. lett. B), con decreto di edizione del 23 settembre 2019, l'AFC ha esortato la banca a trasmetterle le informazioni richieste. Tra il 31 gennaio 2020 e il 4 febbraio 2020, la banca ha dato seguito a tale richiesta. Da un esame della documentazione trasmessa e più precisamente del documento « XML-out » (cfr. atto n. 17.1 dell'inc. AFC) - ovvero quello che contiene le informazioni richieste dall'autorità estera, oggetto della presente vertenza - si evince chiaramente come il ricorrente nel gennaio 2020 era ancora registrato nel sistema interno della banca con un domicilio Italiano, più precisamente a Milano. In tal senso e tenuto conto di tale aspetto, mal si comprende dunque la censura sollevata dal qui ricorrente. Non vi è infatti prova alcuna agli atti che lo stesso abbia mai comunicato all'autorità inferiore (o alla banca) un indirizzo di domicilio diverso da quello italiano: il doc. H - prodotto dall'insorgente - si limita infatti ad attestare come il ricorrente abbia notificato alla banca il nominativo del suo rappresentante in Svizzera, ma non che l'autorità inferiore fosse a conoscenza del suo domicilio in Svizzera. In tal senso l'AFC, basandosi la stessa sulle informazioni trasmesse dalla banca, non aveva modo di essere a conoscenza di tale indirizzo di domicilio in Svizzera. Di riflesso, non può dunque esserle rimproverato il fatto di non aver notificato al ricorrente l'avvio del procedimento a tale indirizzo. Il fatto poi che il detentore delle informazioni fosse a conoscenza della nomina di un rappresentante legale in Svizzera e che ciò nonostante non l'abbia comunicato all'autorità inferiore, non è fatto in ogni caso imputabile all'AFC: questa ha infatti proceduto alla notifica sulla base delle informazioni in suo possesso, ovvero quelle trasmesse in precedenza. Ciò premesso, resta quindi da analizzare la questione di sapere se il fatto che l'autorità inferiore abbia proceduto con la pubblicazione sul Foglio federale ex art. 14 cpv. 5 LAAF - al posto di agire secondo i disposti applicabili in caso di notifica all'estero (cfr. art. 14 cpv. 3-4 LAAF) - comporti una violazione del diritto di essere sentito del qui ricorrente. Ora, con pubblicazione nel Foglio federale del 24 marzo 2020 (FF 2020 2210), l'AFC ha informato le persone interessate e legittimate a ricorrere della procedura di assistenza amministrativa pendente e delle parti essenziali del contenuto della domanda di assistenza amministrativa italiana. In data 3 aprile 2020 ed entro il termine indicato nella pubblicazione, il ricorrente ha comunicato il nome del suo rappresentante legale e richiesto l'accesso atti. In data 2 ottobre 2020, l'insorgente ha poi formulato le proprie osservazioni, prendendo così parte al procedimento dinanzi all'autorità inferiore, procedimento che si è concluso con decisione finale del 25 novembre 2020 qui impugnata. In tal senso e alla luce di quanto appena esposto, lo scrivente Tribunale non può dunque non constatare come la censura sollevata dal qui ricorrente - seppur eventualmente pertinente - risulti essere nel caso di specie pretestuosa. Infatti, dal presunto errore procedurale di cui l'insorgente si avvale per sostenere che la decisione finale 25 novembre 2020 sarebbe da annullare, egli in realtà non ha subito alcuna forma di pregiudizio o svantaggio procedurale per quanto concerne l'esercizio del suo diritto di essere sentito. Egli ha potuto infatti prendere parte al procedimento dinanzi all'autorità inferiore, esattamente come avrebbe fatto se l'informativa fosse lui giunta al suo indirizzo di

domicilio in Svizzera. A ciò si aggiunge che se al qui insorgente fosse stato notificato l'avvio del procedimento al suo domicilio in Svizzera - come da questo richiesto, anche se come sopra ben esposto non sarebbe stato in ogni caso possibile - nulla sarebbe mutato: il ricorrente avrebbe infatti agito nello stesso modo, comunicando prima il nome del proprio patrocinato, trasmettendo poi le proprie osservazioni all'autorità inferiore. In tal senso dunque, la possibilità per il ricorrente di far valere la propria presa di posizione dinanzi all'autorità inferiore non è stata limitata in alcun modo, sicché lo scrivente Tribunale considera che - senza che sia necessario analizzare nel merito la questione di sapere se l'autorità inferiore abbia o meno agito correttamente procedendo direttamente con la pubblicazione sul Foglio federale, questione che può qui essere lasciata aperta - tale censura debba essere respinta.

E. 3.6

Per quanto concerne invece la censura circa la 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 suo diritto di essere sentito. Nonostante l'uso di paragrafi standardizzati - il cui uso appare giustificato nel contesto di un'amministrazione che emana decisioni di massa - gli argomenti giuridici esposti dall'autorità inferiore nella decisione impugnata risultano chiari e permettono di comprendere le ragioni per cui le censure sollevate dal ricorrente con scritto 2 ottobre 2020 non sono state da lei considerate come decisive. Nella fattispecie, tale è segnatamente il caso per gli argomenti che rispondono alla censura circa l'assenza di verosimile rilevanza delle informazioni richieste e alla violazione del divieto di « fishing expedition » (cfr. consid. 4 della decisione impugnata), alla censura in relazione alla violazione del principio buona fede (cfr. consid. 6 della decisione impugnata), etc. In altri termini, da un esame della decisione impugnata, risulta ch'essa 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. 3.3 del presente giudizio), ciò che peraltro esso ha fatto. Con ricorso del 23 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.

E. 3.7

Anche ad avere ancora dubbi al riguardo, ogni eventuale violazione del diritto di essere sentito del ricorrente 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. 3.4 del presente giudizio), dal momento che questo 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, detta censura va pertanto respinta.

E. 4

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la decisione finale del 25 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; 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 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. 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 dunque sufficienti per identificare le persone interessate.

E. 5.1.2

Circa il periodo fiscale interessato dalla domanda, si osserva come inizialmente tale domanda indicasse quale periodo fiscale interessato dalla richiesta d'informazioni il periodo « Dal 01/01/2014 a data corrente » (cfr. atto n. 1 dell'inc. AFC, punto 9). A seguito di un primo scambio di corrispondenza intercorso tra l'autorità inferiore e l'autorità richiedente italiana, quest'ultima l'8 novembre 2018 (cfr. atto n. 4 dell'inc. AFC, pag. 7) ha poi delimitato il periodo fiscale interessato dalla domanda collettiva al 31 dicembre 2016, ciò in applicazione della CDI CH-IT. Dopo un ulteriore scambio di corrispondenza tra dette autorità, in data 25 giugno 2019 (cfr. atto n. 6 dell'inc. AFC, pag. 3) la GdF ha ulteriormente modificato il periodo fiscale circoscrivendolo - in applicazione della CDI CH-IT - agli anni 2015-2017, e meglio al periodo « dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2017 ». Detto nuovo periodo fiscale ricade sotto il campo di applicazione dell'art. 27 CDI CH-IT e della lett. ebis del Protocollo aggiuntivo, nella loro versione attuale (cfr. consid. 4.1.1 del presente giudizio), sicché si deve ritenere che anche sotto il punto di vista del periodo fiscale le informazioni fornite dalla domanda sono sufficienti. Ora, il fatto che il periodo fiscale sia stato modificato più volte dall'autorità richiedente italiana, non ne inficia la validità formale. Se è vero che il periodo fiscale 2014 non ricade sotto l'applicazione dell'art. 27 CDI CH-IT, nonché della lett. ebis del Protocollo aggiuntivo, vero è anche che nulla

impedisce all'autorità richiesta di chiedere all'autorità richiedente di correggere la propria domanda di assistenza amministrativa, laddove non conforme ai requisiti formali, tale prerogativa essendo espressamente prevista dall'art. 22 cpv. 2 LAAF, nonché dall'art. 6 cpv. 6 LAAF. Analogo discorso vale per l'estensione del periodo fiscale anche all'anno 2017, ciò quand'anche la domanda sia di per sé stata inoltrata il 10 luglio 2017. Nulla vieta infatti all'autorità richiedente italiana di modificare la propria domanda nel corso della procedura di assistenza amministrativa e, di riflesso, di estendere il periodo fiscale per il quale richiede le informazioni. Nel caso in disamina, ciò è quanto avvenuto.

E. 5.1.3

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

E. 5.1.4

Circa lo scopo fiscale, la domanda precisa ch'essa è « [...] diretta a consentire l'effettuazione, anche attraverso una sistematica e puntuale ricognizione delle informazioni a disposizione, degli approfondimenti necessari per una completa e corretta analisi delle posizioni riferibili ai soggetti coinvolti e delle presumibili violazioni dichiarative ai fini reddituali e/o ai fini degli obblighi di monitoraggio previsti dal D.L. n. 167/90 da essi commesse [...] » (cfr. fatti, sub lett. A.b), rispettivamente formulata al fine della riscossione dell'imposta sul reddito (cfr. atto n. 1 dell'inc. AFC, punto 11), così come previsto dall'art. 27 CDI CH-IT. Pure tale indicazione è sufficiente sotto il profilo della lett. ebis n. 2 del Protocollo aggiuntivo. Il fatto che la domanda non menzioni in dettaglio le basi legali del diritto fiscale italiano non permette di ritenere che lo scopo fiscale non sia stato indicato in maniera sufficiente. L'unico fattore decisivo è la descrizione dello scopo fiscale della domanda. Non è importante per lo Stato richiesto sapere quale articolo preciso di quale legge specifica sarà eventualmente applicabile dopo che le informazioni saranno state trasmesse. L'autorità richiesta non è in grado di controllare l'esattezza della base giuridica della legge straniera. Ciò che è importante è determinare perché o come l'informazione richiesta è in linea con lo scopo fiscale dello Stato richiedente. Pertanto, nel caso in questione, l'indicazione, anche in forma abbreviata, di una base giuridica italiana è più che sufficiente, tenuto conto che lo scopo fiscale era altrimenti ampiamente descritto nella domanda. L'indicazione fornita nel caso in disamina sembra essere sufficiente alla luce dei requisiti formali della CDI CH-IT e del Protocollo aggiuntivo. Ora, tenuto anche conto della presunzione della buona fede dello Stato richiedente (cfr. consid. 4.4.1 del presente giudizio), si deve partire dal presupposto che quanto da esso indicato è corretto, salvo in presenza di errori manifesti, ciò che non è qui il caso.

E. 5.1.5

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

E. 5.2

Da quanto precede discende che tutti i requisiti formali sono di principio soddisfatti, sicché dal profilo formale la domanda collettiva di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017, qui fondata sulla lista/sull'elenco sub 3.a.(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 dal ricorrente.

E. 6.1.1

Innanzitutto, il ricorrente censura l'accertamento inesatto e incompleto dei fatti giuridicamente rilevanti (cfr. ricorso del 23 dicembre 2020, punti n. 63-67; replica 7 settembre 2021, punto n. 12). A suo dire infatti, l'autorità richiedente italiana non avrebbe fornito informazioni in merito alla data alla quale risalirebbe la lista sulla base della quale essa avrebbe identificato i presunti contribuenti italiani, tra cui il nominativo del qui ricorrente. L'autorità inferiore nemmeno avrebbe approfondito tale censura, omissione che costituirebbe una grave violazione dell'obbligo di assumere e valutare tutti gli elementi rilevanti ai fini di una decisione. La data di allestimento della lista costituirebbe infatti un elemento decisivo per giudicarne l'attendibilità, così come per valutare la fondatezza del sospetto di elusione fiscale della normativa italiana che ne deriva. A dire dell'insorgente, la lista potrebbe infatti contenere dati inesatti, inattuali e non rilevanti per il periodo interessato dalla domanda. Ignorare la data di allestimento significherebbe « assumere che il suo contenuto sia rilevante indipendentemente dal tempo in cui fu allestita, che - in tale scenario di incertezza - potrebbe riguardare anche diversi anni or sono e quindi contenere informazioni assolutamente inattuali ».

E. 6.1.2

In merito a questa prima censura, il Tribunale osserva che per quanto concerne l'origine dei dati alla base della domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017, l'autorità richiedente italiana ha indicato quanto segue. A seguito di una verifica fiscale presso C._____, B._____ e D._____, la GdF avrebbe constatato l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione occulta della banca B._____, volta all'occultamento della reale situazione patrimoniale di numerosi contribuenti italiani. Detta verifica fiscale si sarebbe conclusa mediante il versamento all'Erario italiano di una somma pari a circa 101 milioni di euro. In parallelo, la GdF avrebbe effettuato indagini di polizia giudiziaria delegate alla Procura della Repubblica di Milano, nell'ambito di un procedimento penale acceso per l'ipotesi di riciclaggio quale presupposto per la responsabilità amministrativa delle società ed enti ex D.Igs. n. 231 del 2001. Tale procedimento penale, previa richiesta di patteggiamento, si sarebbe concluso con una sentenza di condanna per il predetto reato, a seguito del quale la banca B._____ avrebbe versato la somma complessiva di 8.5 milioni di euro (cfr. atto n. 1 dell'inc. AFC, punto 1). Sarebbe in tale contesto, ovvero nell'ambito delle citate attività di verifica e di polizia giudiziaria, che la GdF avrebbe acquisito, anche « [...] mediante l'ausilio di personale dell'Information Technology di E._____, documenti informatici nella disponibilità dei dipendenti delle società sub 1. e relativi a 18'126 posizioni (sostanzialmente distinte tra polizze assicurative e altri rapporti finanziari) accese da soggetti in massima parte italiani [...] ». Con l'ausilio delle banche dati in uso all'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 delle citate posizioni rilevanti ai fini ispettivi, la GdF avrebbe infine potuto individuare otto liste di numeri di conto bancario, di polizza assicurativa e altri numeri, per i quali ha ritenuto la sussistenza di un sospetto di non adempimento degli obblighi fiscali verso l'Erario italiano (cfr. atto n. 1 dell'inc. AFC, punto 2; parimenti fatti, sub. lett. A.b). L'8 novembre 2018, la GdF ha poi ribadito quanto segue, circa l'origine dei dati (cfr. atto n. 4 dell'inc. AFC, punto 1): « [...] Therefore, please note that the information requested in our previous letter is based on data acquired from the Italian offices of companies belonging to the "E. _____", in the framework of criminal proceedings that, following a plea bargaining request, resulted in a judgement of conviction under Legislative Decree no. 231 of 2001, pronounced against the mentioned Swiss institute concerning the predicate crime of the laundering of proceeds deriving from the commission of tax crimes. In summary, within the framework of fiscal and judicial police investigations conducted by the Guardia di Finanza Economic-Financial Police Unit in Milan into companies of the E. _____, computerised documentation available to the employees of the Swiss Group was obtained, also through the assistance of personnel of the B. _____ Information Technology, regarding 18,126 positions (basically divided between insurance policies and other financial relations) opened by subjects, predominantly Italian, for an underlying capital of 18,221,354,346.00 [...] ».

E. 6.1.3

Da quanto precede risulta che i dati alla base della domanda - ovvero le otto liste di numeri di conto e/o di polizze assicurative - sono stati verosimilmente acquisiti dalla GdF nell'ambito delle verifiche fiscali e delle inchieste penali effettuate sul territorio italiano nei confronti del Gruppo di B. _____, rispettivamente della banca B. _____. Più concretamente, sarebbe stato il « personale dell'Information Technology di E. _____ » a fornirle i dati informatici contenuti nei computer dei dipendenti del Gruppo di B. _____ in Italia. Ora, a fronte di quanto detto, il Tribunale constata che effettivamente la domanda non fornisce informazioni cronologiche circa le otto liste di numeri di polizza assicurativa e di conti bancari ottenute in tale contesto, sicché non è possibile stabilire a quando esse rimontino precisamente. A lei sola, tale imprecisione non è tuttavia sufficiente a mettere in dubbio la veridicità e l'attendibilità delle liste in questione, tantomeno delle informazioni fornite dall'autorità richiedente italiana, non essendoci agli atti indizi che lascino pensare che quanto da essa indicato non sia corretto. In applicazione del principio della buona fede (cfr. consid. 4.4.1 del presente giudizio), lo Stato richiesto, ovvero la Svizzera, non può inoltre, di principio, mettere in dubbio le allegazioni dello Stato richiedente, l'Italia in questo caso, a meno che non sussistano seri dubbi circa le informazioni fornite nella domanda di assistenza. Il fatto poi, che la banca B. _____ avrebbe messo in guardia l'autorità inferiore circa l'assenza di un nesso con l'Italia per alcune posizioni non è - tenuto conto di quanto sopra - un'argomentazione tale da mettere in dubbio le allegazioni dell'autorità richiedente italiana. Infine, a titolo abbondanziale e per una questione di completezza, questo Tribunale rileva che il fatto che la sopracitata lista non menzioni una data precisa di allestimento non comporta in alcun modo il rischio di includere nella trasmissione di informazioni persone estranee alla fattispecie. Infatti, la cerchia di persone interessate dalla richiesta di informazioni è ben circoscritta da un altro criterio centrale, ovvero quello del periodo fiscale rilevante (23 febbraio 2015 - 31 dicembre 2017): la procedura riguarda infatti unicamente quei soggetti figuranti sulla lista - per i quali vi è dunque un chiaro sospetto di evasione fiscale - e che durante il periodo di riferimento

avevano una posizione finanziaria attiva presso B._____. Nel caso specifico, si deve quindi partire dal presupposto che le informazioni fornite dalla GdF siano corrette, motivo per cui ulteriore indagini e verifiche da parte dell'autorità inferiore, come auspiccate dal ricorrente in sede di ricorso, non risultano necessarie. Per quanto detto, tale censura va dunque respinta.

E. 6.2

Successivamente, il ricorrente censura l'assenza di rilevanza verosimile delle informazioni oggetto della domanda di assistenza amministrativa italiana per i seguenti motivi (cfr. ricorso del 23 dicembre 2020, punti n. 68-85). A suo dire, giusta l'art. 4 del disegno di legge 167/1990 vigerebbe l'obbligo di compilazione del Quadro RW della dichiarazione annuale dei redditi per quei contribuenti che detengono investimenti all'estero, ovvero attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia. Ai sensi dell'art. 2 della legge n. 186 del 2014, l'obbligo di monitoraggio non sussisterebbe per quei depositi e per quei conti correnti bancari costituiti all'estero, il cui valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d'imposta non sarebbe superiore a 15'000 euro, fermo restando l'obbligo di compilazione quando sia dovuta l'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE). Tale imposta non sarebbe tuttavia dovuta se non in caso di giacenza media annuale del conto corrente estero superiore a 5'000 euro. Ora, tenuto conto di come - a dire del ricorrente - gli importi da questo detenuti durante il periodo interessato erano inferiori a quelli delle soglie rilevanti previste nella normativa fiscale italiana, nei suoi confronti non sarebbe mai sorto un obbligo dichiarativo tributario nello Stato richiedente, motivo per cui sarebbe pacifico ch'egli non avrebbe eluso imposta alcuna nello Stato richiedente. Conseguentemente, avendo la domanda italiana quale scopo quello di accertare potenziali elusioni d'imposta e avendo il ricorrente dimostrato la sua conformità fiscale nello Stato richiedente, la stessa risulterebbe irrilevante nel caso di specie. Sulla scorta del medesimo ragionamento, il ricorrente sostiene anche come quanto da lui dimostrato - ovvero il fatto che egli non avrebbe violato alcuna normativa fiscale italiana - sarebbe idoneo a dissipare il sospetto di evasione fiscale generato dalla lista raccolta dall'autorità estera. Infatti, la presunzione di evasione fiscale generata da tale lista sarebbe da considerarsi « semplice », nel senso che la prova del contrario sarebbe ammessa. Il ricorrente - a suo dire - avrebbe apportato tale prova (cfr. Docc. D ed E), avendo egli dimostrato come sebbene era beneficiario economico della società intestataria della relazione bancaria nel periodo rilevante, il conto era composto da valori irrisori e irrilevanti ai fini fiscali in Italia. Le informazioni richieste non adempirebbero quindi il criterio della rilevanza verosimile. In merito a tale censura, si dice quanto segue. Conformemente a quanto esposto al consid. 4.3 del presente giudizio, non spetta allo Stato richiesto determinare gli obblighi fiscali delle persone interessate dalla domanda di assistenza amministrativa, dovendosi lo stesso limitarsi a un mero controllo della rilevanza verosimile delle informazioni richieste. In tal senso, sapere se il ricorrente sia o meno tenuto a dichiarare in Italia il conto bancario interessato dalla domanda in oggetto è una questione materiale che andrà esaminata dalle autorità fiscali italiane competenti, sede nella quale - se del caso - il ricorrente potrà far valere eventuali censure di tale natura. Visto quanto precede, non si può pertanto escludere che le informazioni richieste dalla GdF relative al ricorrente appaiano verosimilmente rilevanti ai fini dell'inchiesta nel paese richiedente. Pertanto, tale censura va qui respinta.

E. 6.3.1

Sempre sulla scorta dell'argomentazione esposta al considerando precedente, il ricorrente sostiene anche che la domanda di assistenza amministrativa italiana - tenuto conto di come nel caso concreto non sarebbe rilevabile alcun elemento da cui desumere una possibile elusione d'imposta del ricorrente - non illustrerebbe e/o evocherebbe l'esistenza di sufficienti indizi e sospetti in punto alle conclusioni a cui è giunto lo Stato richiedente. Ciò asserendo, seppure in maniera non esplicita, il ricorrente censura anche la violazione del divieto di « fishing expedition » (cfr. ricorso del 23 dicembre 2020, punto n. 83). In merito a tale censura, il Tribunale rileva quanto segue. 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 expeditions », tenuto altresì conto della puntuale censura del ricorrente esposta 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. 6.3.2

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

E. 6.3.3

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. 6.3.3.1

In concreto, la domanda indica che nell'ambito di verifiche e controlli fiscali la GdF ha constatato l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione occulta della banca B. _____, conclusisi con il versamento all'Erario italiano di una somma di circa 101 milioni di euro. Le società appartenenti al E. _____ avrebbero agito proattivamente nel mettere a disposizione dei propri clienti veicoli societari o finanziari al fine di agevolare la detenzione all'estero di asset in completa violazione delle disposizioni normative tributarie e di quelle sul monitoraggio fiscale italiane. Parallelamente a tali controlli fiscali, la GdF ha altresì effettuato delle indagini di polizia giudiziaria nell'ambito di un procedimento penale, nel quale ha potuto appurare responsabilità specifiche in capo alla banca B. _____ - principale società del E. _____ - per aver omesso di adottare ed efficacemente attuare

modelli di organizzazione e gestione idonei ad evitare la commissione del reato di riciclaggio di fondi di provenienza delittuosa. Tale procedimento si è concluso con una sentenza di condanna, 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 E. _____ », per le quali la GdF ha ritenuto un sospetto di pratiche di evasione fiscale verso l'Erario italiano. Ora, ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale, le circostanze secondo cui tali liste sono state rinvenute nell'ambito di un procedimento penale nei confronti della banca B. _____ costituiscono un indizio che i titolari dei conti non hanno rispettato i loro obblighi fiscali (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2 e 6.2.6; consid. 4.3.3 del presente giudizio).

E. 6.3.3.2

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

E. 6.3.3.3

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. 6.3.4

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 infatti chiaro.

E. 6.3.5

In definitiva, si deve dunque ritenere come adempiti i criteri posti dalla giurisprudenza del Tribunale federale, sicché la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 non è qualificabile di « fishing expedition ». Come visto, la domanda fornisce una descrizione dettagliata del gruppo di contribuenti interessato e degli elementi sufficientemente concreti per sospettare che le persone che si trovano dietro le liste a cui viene attribuito un codice domicilio italiano - in casu, la lista sub 3.a.(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. Anche tale censura va pertanto respinta.

E. 6.4

Il ricorrente lamenta infine la violazione del principio di parità di trattamento e del principio della buona fede (cfr. ricorso 23 dicembre 2020, punto n. 78). A suo avviso, se le informazioni relative ai conti bancari registrati presso la banca B. _____ e chiusi precedentemente al periodo interessato dalla domanda italiana - ossia prima del 23 febbraio 2015 - non sarebbero interessate dalla domanda italiana, per analogia e in applicazione del principio di parità di trattamento, lo stesso dovrebbe valere per le informazioni relative ai conti che il contribuente non era tenuto a dichiarare al fisco italiano in ragione dell'irrelevanza fiscale dei valori detenuti e che, come nel caso concreto, sono poi stati estinti poche settimane dopo l'inizio del periodo rilevante. Non si giustificerebbe infatti - a dire del ricorrente - un trattamento diverso - e quindi una disparità di trattamento - tra un conto estinto prima del periodo rilevante e un conto « detenuto dallo stesso contribuente che non abbia commesso alcuna elusione di imposta nel periodo rilevante ed estinto poche settimane dopo ». A proposito di questa censura, il Tribunale constata come lo stesso abbia già avuto modo di pronunciarsi in merito al criterio della rilevanza verosimile delle informazioni richieste dalla GdF concernente il qui ricorrente e in generale in merito agli altri criteri da adempiere al fine di poter concedere l'assistenza amministrativa (cfr. consid. 5-6 del presente giudizio), giungendo alla conclusione come gli stessi - nel caso di specie - risultino essere manifestamente adempiuti. A ciò si aggiunge che questo Tribunale nemmeno comprende il ragionamento alla base della censura sollevata dal qui ricorrente: non vi è infatti analogia alcuna tra i conti estinti prima del periodo rilevante - i quali necessariamente non entrano più in linea di conto per quanto concerne la trasmissione delle informazioni - e quelli invece che ancora sussistono - o perlomeno sussistevano all'inizio del periodo di riferimento - e che potenzialmente sono dunque interessati dalla richiesta di trasmissione di informazioni. Va infatti ricordato al qui ricorrente che l'autorità estera ha - nell'esercizio delle proprie prerogative - chiaramente delimitato il periodo temporale per il quale le informazioni vengono richieste. In tal senso, è quindi del tutto corretto - e in linea con la richiesta estera - il fatto che unicamente i conti attivi durante il periodo interessato - o perlomeno attivi all'inizio di tale periodo - possano fare l'oggetto di trasmissione di informazioni. Alla luce di tali elementi, anche tale censura è pertanto da respingere.

E. 7

Tenuto conto di quanto finora esposto e di come le informazioni richieste adempiano i presupposti necessari alla loro trasmissione, questo Tribunale non considera necessario entrare nel merito della restante censura sollevata dall'insorgente ovvero la presunta violazione del principio di proporzionalità (cfr. ricorso 23 dicembre 2020, punti n. 86-90; replica 7 settembre 2021, punto n. 11).

E. 8

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. 9

In definitiva, alla luce di quanto precede, il ricorso del ricorrente va qui integralmente respinto. In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico del ricorrente 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. 10

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.