



---

Corte I  
A-2785/2020

## **Sentenza del 31 agosto 2022**

---

Composizione

Giudici Michela Bürki Moreni (presidente del collegio),  
Annie Rochat Pauchard, Keita Mutombo,  
cancelliere Luca Rossi.

---

Parti

A. \_\_\_\_\_,  
patrocinato dall'avv. Ezio Tranini, Studio legale Tranini,  
ricorrente,

contro

**Amministrazione federale delle contribuzioni AFC,**  
Servizio per lo scambio d'informazione in materia fiscale SEI,  
Eigerstrasse 65, 3003 Berna,  
autorità inferiore.

---

Oggetto

assistenza amministrativa (CDI CH-IT).

**Fatti:****A.**

**A.a** Il 23 novembre 2018 l’Agenzia delle Entrate, Ufficio Cooperazione Internazionale Italia – autorità dello Stato richiedente italiano (di seguito: autorità richiedente italiana) – ha presentato dinanzi all’Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) una domanda raggruppata di assistenza amministrativa in materia fiscale fondata sull’art. 27 della Convenzione del 9 marzo 1976 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (RS 0.672.945.41; di seguito: CDI CH-IT), in combinato disposto con la lett. e<sup>bis</sup> del relativo Protocollo aggiuntivo (in vigore dal 13 luglio 2016, anch’esso pubblicato nella RS 0.672.945.41; RU 2016 2769, 2771), nonché sull’accordo amichevole denominato Accordo amministrativo del 27 febbraio 2017/2 marzo 2017 tra le autorità competenti della Confederazione Svizzera e dell’Italia sullo scambio di informazioni attraverso richieste di gruppo (« *Agreement between the Competent Authorities of the Swiss Confederation and Italy on exchange of information through group requests* »; non pubblicato nella RS di diritto federale; di seguito: Accordo amministrativo), precisando quanto segue circa i soggetti interessati in Italia:

« [...] *Ai sensi dell’articolo 2 dell’Accordo amministrativo tra Autorità competenti del 2/03/2017 la presente richiesta riguarda i contribuenti italiani cd. “Recalcitranti”, cioè i contribuenti italiani i cui nomi sono sconosciuti e che sono identificabili attraverso i seguenti criteri nel periodo dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016:*

- a. *è o è stato titolare di uno o più conti presso B. \_\_\_\_\_, ora C. \_\_\_\_\_;*
- b. *il titolare del conto ha o ha avuto un indirizzo di domicilio o di residenza in Italia (sulla base della documentazione in possesso di B. \_\_\_\_\_, ora C. \_\_\_\_\_);*
- c. *il titolare dell’attività finanziaria ha ricevuto una lettera di B. \_\_\_\_\_, ora C. \_\_\_\_\_ in cui è stata annunciata la chiusura forzata del conto/conti bancari salvo egli fornisca a B. \_\_\_\_\_, ora C. \_\_\_\_\_, istituto di credito l’autorizzazione del modello “Direttiva Risparmio UE per la Collaborazione Volontaria (Voluntary Disclosure)” o ogni altra prova del rispetto delle proprie obbligazioni fiscali relativamente a tale conto/conti;*
- d. *nonostante tale lettera, il titolare del conto non ha fornito a B. \_\_\_\_\_, ora C. \_\_\_\_\_, prove sufficienti del rispetto degli obblighi fiscali.*

*Con riferimento al criterio di cui al punto c., si precisa che l’Amministrazione fiscale italiana è in possesso di copia della lettera (vedi allegato 1) che B. \_\_\_\_\_ ha inviato ai propri clienti italiani per chiedere agli stessi se, in relazione alle attività detenute presso l’istituto di credito, fossero “compliant” con riferimento alla normativa fiscale italiana. L’istituto di credito inoltre ha informato i clienti italiani che, qualora non avessero fornito evidenza di tale “compliance” fiscale i rapporti finanziari sarebbero stati sottoposti a restrizioni, in particolare mediante il blocco dei prelevamenti in contanti, a limitazioni sostanziali per*

quanto riguarda l'effettuazione di bonifici e trasferimenti titoli, prevedendo inoltre la possibilità di introdurre ulteriori restrizioni con riferimento all'utilizzo di carte di debito e di credito, assegni e mezzi di pagamento. Si ritiene che tale lettera, prospettando sostanziali limitazioni all'operabilità del conto, in caso di mancata prova della conformità fiscale, abbia assolto al medesimo scopo della "lettera tipo" riferita all'articolo 4 dell'Accordo amministrativo in oggetto, non potendosi negare la conclusione per l'equivalenza sostanziale delle lettere in questione, se non a rischio di rendere in larga parte inoperativa e limitata nello scopo la disposizione citata e, più in generale, l'Accordo amministrativo in oggetto.

Si precisa che non sono interessati dalla presente richiesta i soggetti che integrano i requisiti di cui all'articolo 3 del citato Accordo amministrativo.

Ai sensi dell'articolo 4 dell'Accordo amministrativo si precisa che i criteri di selezione alla base della presente richiesta sono quelli previsti negli articoli 2 e 3 dell'Accordo amministrativo. L'utilizzo combinato di tali criteri di selezione conduce a un sospetto di evasione fiscale in quanto consente di individuare contribuenti italiani che non hanno correttamente adempiuto agli obblighi previsti dalla normativa fiscale italiana. A tal fine occorre anche considerare che i contribuenti italiani sono tenuti a dichiarare tutte le attività e i redditi detenuti all'estero, corrispondendo le relative imposte [...] ».

La lettera a cui si riferisce l'autorità richiedente italiana nella propria domanda raggruppata, da lei acclusa quale allegato 1, è una lettera della banca B.\_\_\_\_\_/C.\_\_\_\_\_, datata 3 febbraio 2014.

**A.b** Circa le ragioni e finalità fiscali per le quali l'autorità richiedente italiana richiede le informazioni concernenti i soggetti interessati in Italia descritti poc'anzi, essa ha precisato quanto segue:

« [...] Da una parziale analisi dei dati estrapolati dalle istanze, e dalla relativa documentazione di supporto, presentate dai contribuenti italiani nell'ambito dello speciale programma di collaborazione volontaria previsto dalla legge 15 dicembre 2014, n. 186, risulta che circa 7.000 contribuenti italiani hanno aderito alla Voluntary Disclosure chiedendo di regolarizzare le infedeltà ed omissioni dichiarative commesse in relazione alla detenzione di attività finanziarie (inclusi conti bancari) presso l'istituto di credito elvetico B.\_\_\_\_\_.

Si evidenzia, inoltre, che l'Amministrazione fiscale italiana è in possesso di copia della lettera che B.\_\_\_\_\_ ha inviato ai propri clienti italiani (cfr. Allegato 1) la cui equivalenza sostanziale con la "lettera" menzionata nell'Accordo amministrativo è stata già argomentata al punto 12 sopra.

Con riferimento agli appena citati aspetti si ritiene, pertanto, che un considerevole numero di contribuenti italiani detenga o abbia detenuto presso B.\_\_\_\_\_ attività finanziarie in relazione alle quali:

- non ha assolto agli obblighi previsti dall'ordinamento tributario italiano in materia di monitoraggio fiscale (obbligo di indicazione degli asset detenuti all'estero nel quadro RW della dichiarazione dei redditi),
- non ha correttamente dichiarato, né ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche, né ai fini dell'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero, i redditi ottenuti dal possesso di tali attività e conseguentemente,
- non ha fornito alla banca sufficienti prove del suo adempimento degli obblighi fiscali previsti dalla normativa italiana [...] ».

**A.c** In considerazione degli elementi a sua disposizione, l'autorità richiedente italiana ha dunque richiesto all'AFC le seguenti informazioni per il periodo fiscale dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016:

« [...] Entro i limiti fissati dalla Convenzione contro le doppie imposizioni e l'Accordo amministrativo in vigore tra Italia e Svizzera, si richiedono tutte le informazioni in possesso di B.\_\_\_\_\_, ora C.\_\_\_\_\_, in merito ai conti detenuti presso l'istituto di credito, nel corso del periodo tra il 23 febbraio 2015 ed il 31 dicembre 2016, da soggetti residenti in Italia cd. "titolari recalcitranti di attività finanziarie" (recalcitrant account holders) in particolare si richiede:

- a. informazioni anagrafiche dei "recalcitrant account holders" (cognome, nome, data di nascita e ultimo indirizzo noto risultante dalla documentazione bancaria);
- b. numero identificativo del conto o dei conti detenuti presso B.\_\_\_\_\_, ora C.\_\_\_\_\_;
- c. saldo al 28 febbraio 2015 e 31 dicembre 2016 di tutti i conti detenuti dai "recalcitrant account holders" [...] ».

**B.**

**B.a** Con decreto di edizione del 29 marzo 2019, l'AFC ha esortato la banca B.\_\_\_\_\_ – nonché la banca C.\_\_\_\_\_ che è subentrata a quest'ultima nel 2016 – a identificare tutte le persone interessate dalla domanda raggruppata italiana di assistenza amministrativa sulla base dei criteri di ricerca ivi citati. Di fatto, le è stato richiesto di trasmettere le informazioni richieste solo per i clienti che, in conformità alla giurisprudenza del Tribunale federale, erano a conoscenza della lettera della banca e non hanno comprovato la loro conformità fiscale né prima né dopo questa lettera. Essa ha altresì invitato la banca ad informare le persone interessate/legittimate a ricorrere circa la procedura di assistenza amministrativa in questione.

**B.b** Con scritto 16 aprile 2019, la D.\_\_\_\_\_ – in nome e per conto della banca B.\_\_\_\_\_/C.\_\_\_\_\_ – si è espressa in merito al decreto di edizione del 29 marzo 2019 dell'AFC formulando dubbi sul fatto che la lettera 3 febbraio 2014 della banca, allegata alla domanda raggruppata italiana di assistenza amministrativa e al suddetto decreto, fosse stata effettivamente inviata ai clienti domiciliati in Italia. Dalle ricerche interne della banca un tale scritto non è stato infatti trovato. Essa ha dunque invitato l'AFC ad esprimersi circa la legittimità della lettera 3 febbraio 2014.

**B.c** Con scritto 13 maggio 2019, la banca B.\_\_\_\_\_/C.\_\_\_\_\_ ha ulteriormente precisato di aver rinvenuto una lettera di contenuto analogo alla lettera 3 febbraio 2014, ma indicante una data postuma e mai inviata ai clienti. Essa ha altresì indicato di aver rinvenuto altre lettere, con un testo analogo, ma inviate ad una data successiva.

**B.d** Con scritto 7 giugno 2019, la D. \_\_\_\_\_ ha – in nome e per conto della banca B. \_\_\_\_\_/C. \_\_\_\_\_ – nuovamente postulato che l'AFC si pronunci sulla legittimità della lettera 3 febbraio 2014.

**B.e** Con scritto 14 giugno 2019, l'AFC ha risposto agli scritti della banca B. \_\_\_\_\_/C. \_\_\_\_\_, indicando di non aver alcun motivo per dubitare dell'autenticità della lettera 3 febbraio 2014 e che, in tutta probabilità, tale lettera fosse stata inviata in realtà nel 2015 o più tardi, riportando una data inavvertitamente sbagliata. In tale contesto, essa ha invitato nuovamente la banca ad estendere le sue ricerche anche agli anni successivi, effettuando una ricerca sistematica sulla base del decreto di edizione del 29 marzo 2019 e a comunicare i risultati di detta ricerca entro il 5 luglio 2019.

**B.f** Con scritto 4 luglio 2019, la banca B. \_\_\_\_\_/C. \_\_\_\_\_ ha presentato all'AFC i risultati della ricerca sistematica condotta dalla società KPMG SA allegando un rapporto finale di tale ricerca. In sintesi è stato indicato che una lettera quasi identica datata 20 febbraio 2015 – allegata in copia – è stata identificata e inviata a oltre 10'000 clienti dell'istituto bancario.

Tempo dopo, essa ha trasmesso le informazioni richieste ed indicato di aver inviato lo scritto d'informazione dell'AFC alle persone legittimate a ricorrere/interessate in data 2 dicembre 2019.

### **C.**

**C.a** Con pubblicazione nel Foglio federale del 10 dicembre 2019, l'AFC ha informato nelle tre lingue ufficiali la cerchia delle persone interessate in merito alla domanda di assistenza amministrativa italiana e al loro obbligo di indicare il loro indirizzo svizzero, in caso di domicilio in Svizzera, rispettivamente di designare un rappresentante autorizzato a ricevere le notificazioni in Svizzera, in caso di domicilio in Italia, entro 20 giorni dalla suddetta pubblicazione. In questo contesto è stato altresì indicata la possibilità di optare per la procedura semplificata e che, in caso contrario, l'AFC avrebbe emesso una decisione finale per ogni procedura. In assenza di indicazione di un indirizzo di notifica, l'AFC avrebbe proceduto alla relativa pubblicazione in forma anonima sul Foglio ufficiale.

**C.b** Con scritto del 23 dicembre 2019 A. \_\_\_\_\_, per il tramite del proprio legale, ha comunicato un indirizzo di notifica in Svizzera e precisato di non acconsentire alla trasmissione delle informazioni che lo riguardano all'autorità fiscale italiana.

**C.c** Con scritto del 28 febbraio 2020 l'AFC lo ha quindi ragguagliato sulle informazioni da trasmettere, ritenendo adempite le condizioni per l'assistenza amministrativa e ricevibile la domanda dell'autorità italiana per il periodo fiscale in parola. Ha inoltre accordato l'accesso agli atti ed ha assegnato un termine per presentare una presa di posizione.

**C.d** Nel termine impartito, prorogato di 10 giorni, A. \_\_\_\_\_ non ha inoltrato alcuna presa di posizione. Con scritto del 20 aprile 2020 ha tuttavia ribadito di essere contrario alla trasmissione delle informazioni che lo riguardano all'autorità fiscale italiana.

**C.e** Con decisione finale del 27 aprile 2020, l'AFC ha concesso l'assistenza amministrativa all'autorità richiedente italiana, per quanto concerne A. \_\_\_\_\_.

#### **D.**

**D.a** Avverso la decisione finale del 27 aprile 2020 dell'AFC, il 28 maggio 2020 A. \_\_\_\_\_ (di seguito: ricorrente) – per il tramite del suo patrocinatore – ha inoltrato ricorso cautelativo dinanzi al Tribunale amministrativo federale (TAF). Protestando tasse, spese e ripetibili, egli postula in via preliminare la concessione di un termine di 30 giorni a partire dall'apertura delle frontiere con l'Italia per motivare il suo ricorso. In via principale chiede l'accoglimento del ricorso e che non venga pertanto concessa l'assistenza amministrativa in materia fiscale all'Italia né trasmessa alcuna informazione al suo riguardo.

**D.b** Con decisione incidentale del 4 giugno 2020 al ricorrente è stato concesso un termine di 10 giorni per regolarizzare il proprio ricorso fornendo una motivazione e i mezzi di prova a sostegno delle proprie allegazioni.

**D.c** Il ricorrente, sempre rappresentato dal proprio legale, ha quindi trasmesso il 15 giugno 2020 le proprie motivazioni e ribadito la richiesta tendente all'accoglimento del ricorso, all'annullamento della decisione del 27 aprile 2020 e al conseguente rifiuto di concedere l'assistenza amministrativa in materia fiscale alle autorità italiane, con protesta di tasse, spese e ripetibili.

#### **E.**

**E.a** Con sentenza di principio (« pilota ») A-1296/2020 del 21 dicembre 2020, il Tribunale amministrativo federale ha respinto il ricorso di due persone interessate dalla domanda raggruppata italiana di assistenza amministrativa del 23 novembre 2018.

**E.b** Avverso la predetta sentenza, le persone interessate hanno inoltrato ricorso 3 marzo 2020 dinanzi al Tribunale federale. Con sentenza 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021, il Tribunale federale ha respinto il loro ricorso e confermato, sotto vari aspetti, l'ammissibilità della predetta domanda raggruppata italiana e la conseguente trasmissibilità delle informazioni richieste dall'autorità richiedente italiana.

**E.c** A seguito della sentenza 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021 del Tribunale federale, il Tribunale amministrativo federale ha ripreso il trattamento delle restanti procedure interessate dalla predetta domanda raggruppata. Più concretamente, esso ha invitato i ricorrenti interessati a voler indicare preliminarmente s'essi – alla luce della sua sentenza di principio A-1296/2020 del 21 dicembre 2020, nonché della sentenza del Tribunale federale 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021 – desideravano o meno mantenere il loro ricorso, precisando che, in caso di mancata presa di posizione nel termine impartito, esso sarebbe partito dal presupposto ch'essi desiderano mantenerlo.

**E.d** Nello specifico, con scritto del 21 marzo 2022, il ricorrente ha comunicato di voler mantenere il proprio gravame.

**E.e** Con risposta del 12 maggio 2022, notificata al ricorrente il 17 maggio 2022, l'AFC (di seguito: autorità inferiore) ha postulato la reiezione del ricorso.

## **F.**

Ulteriori fatti e argomentazioni verranno ripresi, per quanto necessario, nei considerandi in diritto del presente giudizio.

## **Diritto:**

### **1.**

**1.1** Giusta l'art. 31 LTAF, il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 PA, su riserva delle eccezioni di cui all'art. 32 LTAF, che non trovano qui applicazione. 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). Alle domande raggruppate di assistenza amministrativa, con cui vengono richieste delle informazioni relative ad un gruppo di persone non identificate nominalmente, ma tramite un modello di comportamento identico, risulta applicabile la LAAF nella sua versione in vigore dal 1° gennaio 2017 (RU 2016 5059), nonché la relativa ordinanza del 23 novembre 2016 sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (OAAF, RS 651.11), in vigore a far tempo dal 1° gennaio 2017 (RU 2016 4877). Sono fatte salve le disposizioni derogatorie della convenzione applicabile nel singolo caso (cfr. art. 1 cpv. 2 LAAF), in concreto della CDI CH-IT. Presentata il 23 novembre 2018, la domanda di assistenza litigiosa – che, come confermato dal Tribunale federale, costituisce una domanda raggruppata (cfr. sentenza del TF 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 3) – 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).

**1.2** Il ricorso è stato interposto nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (cfr. art. 50 cpv. 1 PA e art. 52 PA). Pacifica è la legittimazione ricorsuale del ricorrente (cfr. art. 48 PA; art. 19 cpv. 2 LAAF). Il ricorso è ricevibile in ordine e va pertanto esaminato nel merito.

**1.3** Il ricorso ha effetto sospensivo ex lege (cfr. art. 19 cpv. 3 LAAF). L'eventuale trasmissione di informazioni da parte dell'autorità inferiore non può intervenire che alla crescita in giudicato della decisione di rigetto del ricorso (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.3 con rinvii).

## **2.**

**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'ineadeguatezza (cfr. art. 49 lett. c PA; cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2<sup>a</sup> ed. 2013, n. 2.149).

**2.2** Di principio, il Tribunale amministrativo federale dispone del pieno potere di cognizione (cfr. art. 49 PA). Determina i fatti e applica il diritto d'ufficio (cfr. art. 62 cpv. 4 PA). Nondimeno, esso si limita – di principio – alle



censure sollevate ed esamina altri punti solo nella misura in cui gli argomenti delle parti o l'incarto lo richiedano (cfr. DTF 135 I 91 consid. 2.1; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2014/24 consid. 2.2).

**2.3** Tuttavia, quando il Tribunale federale accoglie un ricorso e rinvia la causa all'autorità precedente secondo l'art. 107 cpv. 2 della legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale (LTF, RS 173.110), l'autorità alla quale è rinviata la causa è limitata nella sua cognizione dalla motivazione della sentenza di rinvio, nel senso che è vincolata da ciò che è già stato deciso dal Tribunale federale (cfr. DTF 135 III 334 consid. 2 e 2.1; 133 III 201 consid. 4.2 [giurisprudenza tutt'ora valida sotto l'egida della LTF]; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.4.3). Nella misura in cui la fattispecie e la base legale sono identiche, la sentenza del Tribunale federale ha valore di precedente per il Tribunale amministrativo federale: si tratta dunque di determinare se detto precedente è applicabile al caso concreto o se si tratta di una nuova questione giuridica, che può essere valutata liberamente solo dallo scrivente Tribunale. In concreto, con sentenza 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021, il Tribunale federale ha confermato l'ammissibilità della domanda raggruppata di assistenza amministrativa italiana del 23 novembre 2018, già sancita dallo scrivente Tribunale con sentenza A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 (cfr. fatti, sub lett. E.a e E.b). Vista la sentenza del Tribunale federale, la cognizione dello scrivente Tribunale è limitata dalla motivazione di questa sentenza, così come lo sarebbe stata da una sentenza di rinvio, nel senso che è vincolato da ciò che è già stato deciso definitivamente dal Tribunale federale. In altre parole, lo scrivente Tribunale deve basarsi sui considerandi della predetta sentenza e non può discostarsi dalle argomentazioni giuridiche del Tribunale federale su tutti i punti sui quali quest'ultimo si è pronunciato, cosicché l'unico margine di manovra che il Tribunale statuyente conserva riguarda le questioni lasciate aperte dalla sentenza del Tribunale federale e le conseguenze che ne derivano (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.4.3 con rinvii).

### **3.**

In concreto, oggetto del litigio è la decisione finale del 27 aprile 2020 dell'autorità inferiore, con cui quest'ultima ha accolto la domanda raggruppata italiana di assistenza amministrativa del 23 novembre 2018, per quanto concerne il qui ricorrente.

In tale contesto, qui di seguito verranno innanzitutto richiamati i principi applicabili alla presente fattispecie.

### 3.1

**3.1.1** L'assistenza amministrativa con l'Italia è retta dall'art. 27 CDI CH-IT, che riprende integralmente il testo dell'art. 26 del Modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE; di seguito: MC OCSE; 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; cfr. sentenza del TF 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 3.1). La CDI CH-IT e il Protocollo aggiuntivo, che ne fa parte integrante, vanno considerati come un'unità interpretativa. Nella loro versione attuale, in vigore dal 13 luglio 2016 e 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 – in particolare la lett. e<sup>bis</sup> del Protocollo aggiuntivo – trovano applicazione per quelle domande di informazioni presentate al 13 luglio 2016 o dopo tale data, che si riferiscono a fatti e, o, circostanze esistenti o realizzate il 23 febbraio 2015 o dopo questa data (cfr. art. III par. 2 del Protocollo di modifica del 23 febbraio 2015; RU 2016 2769, 2771; Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5637). Tale è segnatamente il caso della presente domanda raggruppata italiana di assistenza amministrativa, presentata il 23 novembre 2018 e riguardante il periodo fiscale dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016 (cfr. sentenza del TF 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 3.2; sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 3.3.1). Come confermato dal Tribunale federale, l'art. 27 CDI CH-IT e la lett. e<sup>bis</sup> del Protocollo aggiuntivo – qui applicabili sul piano intertemporale – rappresentano una valida base legale per la predetta domanda raggruppata (cfr. sentenza del TF 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 3.3).

**3.1.2** Nello specifico, la domanda raggruppata italiana di assistenza amministrativa del 23 novembre 2018 – oltre a fondarsi sull'art. 27 CDI CH-IT e la lett. e<sup>bis</sup> del Protocollo aggiuntivo – si basa altresì sull'Accordo amministrativo. Per quanto attiene alla natura giuridica dell'Accordo amministrativo, il Tribunale federale ha sancito che si tratta di un accordo amichevole di portata generale (« Generelle Verständigungsvereinbarung » o « Konsultationsvereinbarung »), stipulato su iniziativa degli Stati stessi, ispirati al modello proposto dell'art. 25 cpv. 3 MC OCSE e contemplato, per quanto concerne il caso concreto, dall'art. 26 cpv. 3 CDI CH-IT (cfr. sentenza del TF 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 5.3). Nel caso di specie, non è determinante stabilire se l'Accordo amministrativo sia o meno « vincolante ». Detto accordo non può infatti comunque contraddire lo spirito e gli scopi della CDI CH-IT sulla quale esso è fondato (cfr. art. 25 cpv. 3 MC OCSE; art. 26 cpv. 3 CDI CH-IT) e dev'essere applicato sulla scorta di

un'interpretazione conforme a quest'ultima. Esso non può dunque rilevarsi più restrittivo della CDI CH-IT ed escludere l'assistenza amministrativa in una situazione nella quale la trasmissione delle informazioni è conforme alla suddetta Convenzione. Un'interpretazione dell'Accordo amministrativo permette così di stabilire chiaramente che le condizioni previste nell'accordo non sono che un esempio – ispirato alle condizioni poste dal Tribunale federale nella DTF 143 II 136 per ammettere una domanda raggruppata – delle situazioni nelle quali la Confederazione Svizzera avrebbe concesso l'assistenza amministrativa in materia fiscale all'Italia per le domande raggruppate da essa formulate. Stipulando detto accordo, gli Stati contraenti intendevano semplicemente descrivere uno dei possibili scenari nei quali una siffatta domanda avrebbe dovuto essere accolta, senza però limitare questa possibilità allo scenario descritto nell'accordo. Del resto, l'Accordo amministrativo stesso non prevede in modo esplicito che l'assistenza amministrativa andrebbe negata a domande raggruppate rispettose della CDI CH-IT e del Protocollo aggiuntivo, ma formulate in contesti che non corrispondono esattamente a quanto previsto nell'accordo in discussione. Appare del tutto illogico che gli Stati contraenti, i quali, adottando la nuova lett. e<sup>bis</sup> del Protocollo aggiuntivo, hanno dichiarato di voler interpretare le esigenze di una domanda di assistenza amministrativa in modo da garantire uno scambio d'informazioni il più ampio possibile (cfr. lett. e<sup>bis</sup> cifra 3 del Protocollo aggiuntivo; Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5636), abbiano voluto poi stipulare un accordo contenente delle condizioni vincolanti specifiche, non contemplate né nella CDI CH-IT, né nel Protocollo aggiuntivo. Ne consegue che nessun ricorrente può dedurre alcunché dall'Accordo amministrativo per opporsi all'ammissione della domanda raggruppata italiana in oggetto (cfr. citata sentenza del TF 2C\_73/2021 consid. 5.4).

### 3.2

**3.2.1** La domanda di assistenza amministrativa deve indicare gli elementi figuranti alla lett. e<sup>bis</sup> cifra 2 del Protocollo aggiuntivo, ovvero: (i) l'identità della persona oggetto del controllo o dell'inchiesta; (ii) il periodo di tempo oggetto della domanda; (iii) la descrizione delle informazioni richieste, nonché indicazioni sulla forma nella quale lo Stato richiedente desidera ricevere tali informazioni dallo Stato richiesto; (iv) lo scopo fiscale per cui le informazioni sono richieste; (v) se sono noti, il nome e l'indirizzo del detentore presunto delle informazioni richieste (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.1.1).

Dette esigenze vanno interpretate nella maniera più ampia possibile al fine di garantire lo scambio effettivo d'informazioni. Nel caso delle domande raggruppate, l'esigenza legata all'identificazione del contribuente (i) non

trova applicazione in quanto tale, la lett. e<sup>bis</sup> cifra 3 del Protocollo aggiuntivo prevedendo espressamente che i contribuenti possono essere identificati anche in altro modo. Né la CDI CH-IT, né il Protocollo aggiuntivo forniscono tuttavia indicazioni circa gli altri modi per identificare i contribuenti, diversamente che dall'utilizzo di un nome. In tale contesto, tenuto altresì conto che – come sancito poc'anzi (cfr. consid. 3.1.2 del presente giudizio) – l'Accordo amministrativo costituisce un mero esempio di applicazione della CDI CH-IT che non ne può né estenderne, né restringerne l'applicazione, occorre dunque far riferimento a quanto sancito dalla LAAF e l'OAAF, nella loro versione in vigore a far tempo dal 1° gennaio 2017 (cfr. RU 2016 5059; RU 2016 4877), le quali disciplinano le disposizioni procedurali per rispondere alle domande raggruppate (cfr. Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5636; sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.1.1; parimenti circa il carattere della LAAF quale legge di esecuzione delle CDI, DTF 143 II 224 consid. 6.1; 143 II 136 consid. 4.1-4.4).

**3.2.2** Più precisamente, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, trova applicazione l'art. 3 cpv. 1 OAAF, nella misura in cui concretizza le regole di diritto internazionale relative alle domande raggruppate (cfr. DTF 143 II 628 consid. 5.3; 143 II 136 consid. 6.2; sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.1.2). Secondo detta disposizione, una domanda raggruppata deve contenere le seguenti indicazioni:

- a. una descrizione dettagliata del gruppo oggetto della domanda nonché dei fatti e delle circostanze all'origine della domanda;
- b. una descrizione delle informazioni richieste nonché indicazioni sulla forma nella quale lo Stato richiedente desidera ricevere tali informazioni;
- c. lo scopo fiscale per il quale le informazioni sono richieste;
- d. i motivi per cui si presuppone che le informazioni richieste si trovino nello Stato richiesto oppure in possesso o sotto il controllo del detentore delle informazioni residente in tale Stato;
- e. il nome e l'indirizzo del detentore presunto delle informazioni, se sono noti;
- f. un commento del diritto applicabile;
- g. un'esposizione chiara e basata su fatti dei motivi per cui si presuppone che i contribuenti del gruppo oggetto della domanda non abbiano rispettato il diritto applicabile;
- h. una spiegazione in cui si illustra che le informazioni richieste aiuterebbero a determinare la conformità alla legge dei contribuenti del gruppo;
- i. se il detentore delle informazioni o un altro terzo ha contribuito attivamente al comportamento non conforme alla legge dei contribuenti del gruppo, una descrizione di questo contributo;
- j. la dichiarazione che la domanda soddisfa le prescrizioni legali e normative nonché la prassi amministrativa dello Stato richiedente, cosicché l'autorità ri-

chiedente, qualora esse fossero di sua competenza, possa ricevere tali informazioni in applicazione del suo diritto o nel quadro ordinario della sua prassi amministrativa;

- k. la dichiarazione che lo Stato richiedente ha esaurito le fonti di informazione usuali secondo la sua procedura fiscale interna.

### 3.3

**3.3.1** Espresso all'art. 27 cpv. 1 CDI CH-IT, il requisito della rilevanza verosimile delle informazioni – ovvero, la condizione « verosimilmente rilevante » – per l'applicazione della Convenzione o della legislazione fiscale interna degli stati contraenti è la chiave di volta del sistema di scambio d'informazioni (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.1 con rinvii). Esso 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. e<sup>bis</sup> del Protocollo aggiuntivo; DTF 146 II 150 consid. 6.1.1 con rinvii; sentenza del TF 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 4.1 con rinvii). Detto requisito è adempiuto allorquando, al momento della formulazione della domanda, esiste una ragionevole probabilità che le informazioni richieste si rilevino pertinenti. Poco importa se, una volta fornita, un'informazione risulti per finire non pertinente (cfr. sentenza del TF 2C\_764/2018 del 7 giugno 2019 consid. 5.1). Non spetta 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. L'apprezzamento del requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste è infatti in primo luogo di competenza dello Stato richiedente (cfr. DTF 145 II 112 consid. 2.2.1; 144 II 206 consid. 4.2 e 4.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-1761/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 2.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.3).

**3.3.2** 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). Ciò è il caso delle domande raggruppate, che identificano i contribuenti interessati mediante un modello di comportamento, la lett. e<sup>bis</sup> cifra 3 del Protocollo aggiuntivo 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 (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.2.2). Le condizioni per ammettere l'esistenza di una « fishing expedition » sono severe, sicché tale figura va ammessa solo in via eccezionale (cfr. DTF 143 II 136 consid. 6.1.2; sentenza del TF 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 4.1).

**3.3.3** Secondo la consolidata giurisprudenza del Tribunale federale, le domande di assistenza amministrativa che, come quella in esame, non identificano nominalmente le persone interessate devono essere sottoposte a un esame più approfondito, allo scopo di escludere la sussistenza di una « fishing expedition » (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.1.3; 139 II 404 consid. 7.2.3 seg.). Il Tribunale federale ha così stabilito, riferendosi segnatamente al MC OCSE che, nella propria domanda, l'autorità richiedente deve cumulativamente (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.1.3; 143 II 136 consid. 6.1.2; 143 II 628 consid. 5.2; sentenza del TF 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 4.2):

- 1) fornire una descrizione dettagliata del gruppo, esponendo i fatti e le circostanze specifiche che l'hanno spinto a formulare la domanda portata alla richiesta;
- 2) illustrare il diritto (fiscale) applicabile e spiegare perché vi sono delle ragioni per supporre che i contribuenti appartenenti al gruppo non hanno rispettato i propri obblighi, e meglio hanno violato il diritto fiscale;
- 3) dimostrare che le informazioni richieste sono atte a far sì che i contribuenti facenti parte del gruppo adempiano i propri obblighi fiscali.

Per quanto attiene alla seconda di queste condizioni, il Tribunale federale ha precisato che l'autorità richiedente deve fornire degli elementi fattuali che lascino supporre che le persone appartenenti al gruppo hanno adottato un comportamento contrario al diritto (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; sentenza del TF 2C\_695/2017 del 29 ottobre 2018 consid. 5.2; parimenti art. 3 cpv. 1 lett. g OAAF). Devono sussistere elementi concreti in merito alla violazione degli obblighi fiscali; le domande di assistenza amministrativa formate senza sospetti di sorta, a mero scopo d'imposizione, non sono ammissibili (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 136 consid. 6.1.2; sentenza del TF 2C\_695/2017 del 29 ottobre 2018 consid. 5.2). Per contro, lo Stato richiedente non deve dimostrare, con una probabilità prossima alla certezza, che il comportamento del contribuente è contrario al diritto fiscale; dei sospetti concreti sono sufficienti (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2). Per determinare se i sospetti esposti sono sufficienti in quest'ottica occorre fondarsi sull'insieme delle circostanze (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2). Il

Tribunale federale ha segnatamente ammesso l'esistenza di sospetti sufficienti in un caso nel quale una banca svizzera aveva inviato ai propri clienti una lettera informandoli che avrebbe posto fine alla relazione contrattuale qualora essi non le avessero fornito la prova della loro « compliance » fiscale nei confronti dello stato richiedente. Secondo il Tribunale federale, in un caso del genere, nei confronti dei clienti che non avevano ottemperato a questa richiesta, preferendo quindi porre fine alla relazione contrattuale, vi erano sospetti sufficienti di una violazione del diritto fiscale (cfr. DTF 143 II 136 consid. 6.3; sentenza del TF 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 4.2).

### 3.4

**3.4.1** Il principio della buona fede (cfr. art. 7 lett. c LAAF) si applica, quale principio d'interpretazione e d'esecuzione dei trattati, nell'ambito dello scambio d'informazioni ai sensi delle CDI (cfr. DTF 146 II 150 consid. 7.1; 143 II 202 consid. 8.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.4.1). Lo Stato richiesto è dunque vincolato alla fattispecie e alle dichiarazioni presentate nella domanda di assistenza, nella misura in cui quest'ultime non possono essere immediatamente confutate (« *sofort entkräftet* ») in ragione di errori, lacune o contraddizioni manifeste (cfr. DTF 142 II 218 consid. 3.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.4.1; parimenti sentenza del TAF A-1761/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 2.4.1).

**3.4.2** La buona fede di uno Stato è presunta nelle relazioni internazionali (principio dell'affidamento), ciò che implica, nel presente contesto, che lo Stato richiesto non può, di principio, mettere in dubbio le allegazioni dello Stato richiedente, a meno che sussistano dei seri dubbi. In tal caso, 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 146 II 150 consid. 7.1; 143 II 202 consid. 8.7.1 e 8.7.4; [tra le tante] sentenze del TAF A-1761/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 2.4.2; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.4.2).

**3.4.3** Non si entra nel merito di una domanda di assistenza amministrativa se viola il principio della buona fede, « in particolare se si fonda su informazioni ottenute mediante reati secondo il diritto svizzero » (cfr. art. 7 lett. c LAAF). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale relativa alle domande di assistenza fondate sui dati rubati, per reati vanno intesi dei reati effettivamente punibili in Svizzera. Ciò presuppone, oltre all'adempimento

mento delle condizioni oggettive della norma penale svizzera di cui si presume la violazione, la competenza *ratione loci* della Svizzera (cfr. DTF 143 II 202 consid. 8.5.6). L'art. 7 lett. c LAAF mira a concretizzare il principio della buona fede nell'ambito dell'assistenza amministrativa in correlazione con le domande fondate su delle informazioni ottenute mediante reati puniti in Svizzera (cfr. XAVIER OBERSON, La mise en oeuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE, in: IFF Forum für Steuerrecht 2012, pag. 17). Nell'ambito dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, la Svizzera può aspettarsi che lo Stato richiedente si comporti in modo corretto nei suoi confronti, in particolare in relazione a situazioni che possono rientrare nell'art. 7 lett. c LAAF, e che rispetti gli impegni assunti in merito alle modalità di applicazione della CDI interessata. Se questo sia il caso o meno è una questione che deve essere decisa in ogni singolo caso. Fatto salvo il caso in cui lo Stato richiedente acquista dati rubati in Svizzera allo scopo di presentare una domanda di assistenza amministrativa, il principio della buona fede tra gli Stati non è violato per il solo fatto che la domanda di assistenza si basa su dati di origine illecita. Inoltre, il rifiuto di uno Stato di confermare l'origine lecita dei dati che hanno portato alla domanda non è di principio sufficiente a qualificare l'approccio come contrario alla buona fede (cfr. sentenza TF 2C\_648/2017 del 17 luglio 2018 consid. 3.4). Peraltro, una domanda viola la fiducia legittima che la Svizzera può riporre nell'impegno preso dallo Stato richiedente, se quest'ultimo fornisce la garanzia (« *Zusicherung* ») che nessuno dei dati rubati a una banca sul territorio svizzero sarà utilizzato nel contesto di una domanda di assistenza amministrativa e presenta comunque una tale domanda, in relazione causale diretta o indiretta con i dati rubati. In tal caso, se si è in presenza di dati provenienti da reati effettivamente punibili secondo il diritto svizzero (ai sensi della giurisprudenza; cfr. DTF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 lett. c LAAF trova applicazione e la Svizzera deve rifiutare l'assistenza (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1761/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 2.4.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.4.3).

**3.5** 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 cpv. 1 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-1761/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 2.6; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.6).

### **3.6**

**3.6.1** Lo Stato richiedente deve altresì rispettare il principio della sussidiarietà (cfr. lett. e<sup>bis</sup> cifra 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\_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 8 con rinvii; 2C\_904/2015 dell'8 dicembre 2016 consid. 7.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-1761/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 2.7.1; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.7.1).

**3.6.2** 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. 3.3.1 del presente giudizio; cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1761/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 2.7.2; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.7.2).

**3.7** 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. 3.3.1 del presente giudizio) della rilevanza verosimile (cfr. DTF 142 II 161 consid. 4.5.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-1761/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 2.8; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.8).

#### **4.**

Stabiliti i principi qui applicabili, questo Tribunale rileva come in concreto la domanda raggruppata italiana di assistenza amministrativa del 23 novembre 2018, alla base della presente procedura di ricorso, sia già stata oggetto – come detto (cfr. fatti, sub lett. E) – della sentenza pilota del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 e, successivamente, della sentenza di principio del Tribunale federale 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021. In sunto, il Tribunale federale ha sancito – alla stregua dello scrivente Tribunale – che sulla base di detta domanda va concessa l'assistenza amministrativa all'Italia. Poiché detta sentenza è qui vincolante in qualità di precedente giuridico dell'Alta Corte (cfr. consid. 2.3 del presente giudizio), segnatamente per quanto attiene alla questione dell'ammissibilità di detta domanda, non vi è di principio alcuna possibilità per il Tribunale di rifiutare l'assistenza amministrativa in deroga alle conclusioni dell'Alta Corte.

Ne discende che solo le censure sollevate dal ricorrente in correlazione con degli elementi su cui il Tribunale federale non si è pronunciato nella predetta sentenza 2C\_73/2021, possono essere, di principio, ancora esaminate in dettaglio dal TAF. Per quanto attiene alle censure già evase dal Tribunale federale, questo Tribunale – come detto, essendo materialmente vincolato – non può invece discostarsi da quanto ritenuto dall'Alta Corte, sicché il loro esame deve limitarsi a richiamare quanto già deciso nella citata sentenza 2C\_73/2021 e ad applicarlo al caso concreto. Detto in altri termini, nell'esaminare le censure del ricorrente, in questa sede ci si riferirà principalmente alla citata sentenza 2C\_73/2021 – laddove il Tribunale federale si sia già espresso al riguardo – e/o, per quanto necessario, alla successive/precedenti sentenze emanate dal Tribunale statuyente al riguardo, tra cui la sentenza pilota A-1296/2020 del 21 dicembre 2020.

**4.1** Sul piano formale, con sentenza federale 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021, il Tribunale federale ha sancito – perlomeno implicitamente dichiarandola ammissibile – che la domanda raggruppata italiana di assistenza amministrativa del 23 novembre 2018 adempie le esigenze formali di contenuto di cui alla lett. e<sup>bis</sup> del Protocollo aggiuntivo e dell'art. 3 cpv. 1 OAAF.

Ciò è altresì quanto sancito più nel dettaglio dallo scrivente Tribunale, con sentenza A-1296/2020 del 21 dicembre 2020. Per quanto qui necessario, il Tribunale ribadisce come detta domanda contenga la lista delle informazioni necessarie alla sua ammissione, e meglio: l'indicazione del periodo fiscale (dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016); una descrizione dettagliata del gruppo oggetto della domanda nonché dei fatti e delle circostanze alla sua origine sulla base di un modello di comportamento ai sensi degli artt. 2 e 3 dell'Accordo amministrativo, allo scopo di identificare un gruppo specifico di contribuenti considerati recalcitranti (i cosiddetti « recalcitrant account holders ») secondo i criteri ivi esposti; la descrizione delle informazioni richieste (informazioni specifiche sui contribuenti recalcitranti); l'indicazione dello scopo fiscale (la verifica del corretto adempimento degli obblighi di dichiarazione delle attività detenute presso un intermediario estero e dei correlati redditi da contribuenti residenti in Italia) e delle imposte interessate (imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero, obblighi discendenti dalla legge relativa al monitoraggio fiscale per l'amministrazione dell'imposta sui redditi delle persone fisiche); i motivi per cui si presume che le informazioni si trovino in Svizzera e l'indicazione del detentore delle informazioni (banca B. \_\_\_\_\_/C. \_\_\_\_\_); la descrizione dei motivi per cui si presume che i contribuenti del gruppo non hanno rispettato la normativa fiscale italiana (contribuenti che non si sono conformati alla normativa fiscale italiana e/o non hanno fornito alla banca una prova del rispetto dei loro obblighi fiscali, dopo aver ricevuto da detta banca una lettera d'informazione in merito a tali obblighi fiscali e contenente la comminatoria della chiusura forzata del conto bancario, in caso di mancato ossequio); così come l'indicazione secondo cui la domanda è conforme alla legislazione e alla prassi amministrativa dell'Italia, ossequia il principio di sussidiarietà e di specialità, ecc. (cfr. sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 5). In tale contesto, ogni eventuale censura relativa al difetto dei requisiti formali non può che essere respinta.

**4.2** Pure sul piano materiale, con sentenza 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021, il Tribunale federale ha confermato che la domanda raggruppata italiana di assistenza amministrativa del 23 novembre 2018 è ammissibile, così come già sancito dal TAF, con sentenza A-1296/2020 del 21 dicembre 2020. In estrema sintesi, detta domanda non costituisce una « fishing expedition » (cfr. consid. 4.2.1 del presente giudizio) e non viola né il principio della buona fede (cfr. consid. 4.2.2 del presente giudizio), né quello della sussidiarietà (cfr. consid. 4.2.3 del presente giudizio).

**4.2.1** Più nel dettaglio, con sentenza 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021, il Tribunale federale – alla stregua dello scrivente Tribunale (cfr. sentenza del TAF A-1296/2021 del 21 dicembre 2020 consid. 6, a cui si rinviano le parti) – ha innanzitutto confermato in modo qui materialmente vincolante che la domanda raggruppata italiana di assistenza amministrativa del 23 novembre 2018 non costituisce una « fishing expedition » e che le informazioni richieste adempiono la condizione della rilevanza verosimile, nella misura in cui adempie i tre requisiti elaborati dalla giurisprudenza permettenti di escludere l'esistenza di una « fishing expedition » (cfr. consid. 3.3.3 del presente giudizio per un elenco esaustivo di detti tre requisiti): detta domanda (1) fornisce una descrizione dettagliata del gruppo sulla base di un modello di comportamento, esponendo i fatti e le circostanze specifiche che hanno spinto l'autorità richiedente italiana a formulare la domanda (cfr. citata sentenza del TF 2C\_73/2021 consid. 4.3.1), (2) espone il diritto (fiscale) e spiega perché vi sono ragioni per supporre che i contribuenti appartenenti al gruppo non hanno rispettato i propri obblighi (violato il diritto fiscale) (cfr. citata sentenza del TF 2C\_73/2021 consid. 4.3.2), e (3) dimostra che le informazioni richieste possono portare all'adempimento degli obblighi fiscali (cfr. citata sentenza del TF 2C\_73/2021 consid. 4.3.3).

Ciò sancito, riguardo in particolare alla seconda condizione, il Tribunale rileva più nel dettaglio quanto segue.

**4.2.1.1** Per quanto attiene al diritto fiscale applicabile, il Tribunale federale ha sancito che, sebbene la domanda dell'autorità richiedente italiana non lo esponga con precisione (indicando per esempio le norme di diritto tributario italiano pertinenti per il caso di specie), essa indica chiaramente che « *i contribuenti italiani sono tenuti a dichiarare tutte le attività e i redditi detenuti all'estero, corrispondendo le relative imposte* » (domanda raggruppata, punto n. 12 *in fine*). Per l'Alta Corte, una tale menzione è sufficiente a dimostrare che il diritto tributario italiano impone ai propri contribuenti di indicare nella dichiarazione fiscale la totalità dei redditi e della sostanza mondiali (cfr. citata sentenza del TF 2C\_73/2021 consid. 4.3.2).

**4.2.1.2** Circa invece gli elementi fattuali all'origine del sospetto che le persone appartenenti al gruppo non hanno rispettato i propri obblighi fiscali, il Tribunale federale rileva come la domanda raggruppata indichi che qui interessati sono i cosiddetti contribuenti italiani recalcitranti, ovvero quei contribuenti italiani che durante il periodo fiscale interessato erano titolari di uno o più conti presso la banca B.\_\_\_\_\_/C.\_\_\_\_\_, domiciliati o residenti in Italia e non hanno reagito alla lettera inviata da detta banca che li informava dei loro obblighi fiscali di regolarizzare i propri conti secondo la

normativa fiscale italiana, minacciandoli in caso contrario di sostanziali limitazioni all'operabilità del loro conto, assimilate dall'autorità richiedente italiana ad una chiusura forzata del loro conto. Il fondamento su cui poggia la presunzione del mancato rispetto della normativa fiscale italiana risiede dunque nel fatto che, nonostante la lettera della banca, i contribuenti italiani hanno omesso di fornire prove sufficienti del rispetto dei loro obblighi fiscali. Detto fondamento presuppone dunque che una tale lettera sia stata effettivamente notificata ai clienti della banca B. \_\_\_\_\_/C. \_\_\_\_\_ e che gli stessi non abbiano reagito, rispettivamente non abbiano fornito la prova dell'adempimento dei loro obblighi fiscali (cfr. sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 6.1.2).

A tal proposito, il Tribunale federale ha confermato che il presente caso è del tutto comparabile alla situazione esaminata nella DTF 143 II 136, dove esso ha ammesso l'esistenza di sospetti sufficienti di una violazione del diritto fiscale (cfr. DTF 143 II 136 consid. 6.3), così come sancito dal Tribunale statuento (cfr. sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 6.1.3). Anche nel caso in disamina, infatti, la banca ha inviato ai propri clienti italiani una lettera nella quale indicava che, qualora gli interessati non avessero fornito la prova di essere in regola con il fisco italiano, le loro relazioni finanziarie presso la banca sarebbero state sottoposte a restrizioni. Come nella DTF 143 II 136, poi, la domanda raggruppata formata dall'autorità richiedente italiana riguardava appunto i contribuenti che avevano ricevuto una lettera di questo tipo e non avevano fornito alla banca prove sufficienti del rispetto dei propri obblighi fiscali. Il Tribunale federale ha dunque ritenuto che la presenza di sospetti concreti in merito alla violazione dei propri obblighi fiscali da parte dei membri del gruppo oggetto della domanda deve essere ammessa anche nel caso di specie (cfr. citata sentenza del TF 2C\_73/2021 consid. 4.3.2).

Ciò posto, in presenza di un tale modello di comportamento, lo scrivente Tribunale ricorda che, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, essenziale per l'ammissibilità della domanda raggruppata – e dunque per la sua delimitazione rispetto alle « fishing expeditions » inammissibili – è la prova che i contribuenti abbiano preso conoscenza di una tale lettera, alla quale non hanno dato seguito. Nel caso di un « fermo banca » (ossia la trattenuta della corrispondenza presso la banca a disposizione del cliente) si può partire dal presupposto che un cliente della banca consulti regolarmente la propria corrispondenza bancaria, in ogni caso nel termine di un anno. Non è infatti credibile – visti i rischi economici di una corrispondenza in fermo banca (p. es. la finzione della notifica che determina il decorrere dei termini) e gli sviluppi attuali nell'ambito del diritto fiscale internazionale

– che un cliente non prenda conoscenza degli scritti della banca durante un anno (cfr. DTF 143 II 136 consid. 6.4.3; sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 6.1.3).

**4.2.1.3** Per quanto attiene più in particolare alla problematica dell'esistenza o meno della lettera 3 febbraio 2014 allegata alla domanda raggruppata italiana di assistenza amministrativa del 23 novembre 2018, il Tribunale federale ha sancito che poco importa che detta domanda menzionasse in un primo tempo una lettera 3 febbraio 2014, il cui invio effettivo ai clienti della banca non ha potuto essere dimostrato. La descrizione del modello di comportamento contenuta nella domanda in parola prevedeva infatti, in modo generico, che « [...] *il titolare dell'attività finanziaria ha ricevuto una lettera di B.\_\_\_\_\_, ora C.\_\_\_\_\_ in cui è stata annunciata la chiusura forzata del conto/conti bancari salvo egli fornisca [alla banca] l'autorizzazione del modello "Direttiva Risparmio UE per la Collaborazione Volontaria (Voluntary Disclosure)" o ogni altra prova del rispetto delle proprie obbligazioni fiscali relativamente a tale conto/conti [...]* ». Il Tribunale federale ha poi rilevato che, in corso di procedura, è emerso che una lettera dal contenuto analogo è stata inviata dalla banca B.\_\_\_\_\_/C.\_\_\_\_\_ il 20 febbraio 2015 a oltre 10'000 clienti e che le informazioni trasmesse da detta banca all'autorità inferiore si riferiscono a quest'ultima lettera. In tale contesto, il Tribunale federale ha sancito che il riferimento alla lettera del 3 febbraio 2014 non ha quindi alcuna conseguenza sull'ammissibilità della predetta domanda raggruppata (cfr. citata sentenza del TF 2C\_73/2021 consid. 4.3.2). Tale è altresì la conclusione dello scrivente Tribunale, che nella sentenza pilota A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 ha sancito che il fatto che la lettera 3 febbraio 2014 non sia quella che è stata effettivamente inviata ai clienti della banca B.\_\_\_\_\_/C.\_\_\_\_\_, non rende automaticamente inammissibile la domanda raggruppata, dal momento che è appurato che un'altra lettera della predetta banca, di contenuto analogo e datata 20 febbraio 2015, è stata effettivamente trasmessa ai clienti, così come prescritto dalla giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 6.5.1-6.5.3).

Ora, riguardo poi al tenore della lettera 20 febbraio 2015 della banca B.\_\_\_\_\_/C.\_\_\_\_\_ (minaccia di restrizioni all'utilizzo del conto) che non corrisponde esattamente a quanto esposto nella predetta domanda raggruppata (minaccia di chiusura forzata del conto), il Tribunale federale ha confermato quanto stabilito dallo scrivente Tribunale (cfr. citata sentenza del TF 2C\_73/2021 consid. 6.2; sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 6.5.4). Il Tribunale federale ha infatti sancito che que-

sto elemento non porta ad escludere gli interessati dal modello di comportamento descritto dall'autorità richiedente italiana nella propria domanda. Effettivamente, alla base dell'esigenza relativa alla ricezione di una lettera della banca contenente la minaccia della chiusura del conto, vi era il proposito di identificare i clienti il cui comportamento destava sufficienti sospetti di una violazione dei propri obblighi fiscali. Il modello di comportamento descritto nella domanda raggruppata serviva appunto a limitare la stessa ai clienti che non erano in regola con il fisco italiano, in quanti questi ultimi erano posti davanti al dilemma consistente nello scegliere se (i) dichiarare i propri averi all'autorità italiana, oppure (ii) chiudere il conto. In tale ottica, come ritenuto dallo scrivente Tribunale, l'Alta Corte ha sancito che le restrizioni al conto preannunciate nella lettera 20 febbraio 2015 erano di una tale gravità che nessun cliente le avrebbe tollerate, se non per motivi di evasione fiscale. Tali restrizioni erano così significative (divieto di prelevamento in contanti, forte limitazione a bonifici e trasferimenti di titoli), da rendere la continuazione della relazione finanziaria praticamente inutile per il cliente non in regola con il fisco. La minaccia di simili restrizioni era dunque assimilabile alla minaccia di chiusura forzata del conto, in quanto le due misure avevano in concreto lo stesso effetto dissuasivo. A ciò si aggiunge che, secondo il Protocollo aggiuntivo, il riferimento a informazioni verosimilmente rilevanti ha lo scopo di « *garantire uno scambio di informazioni in ambito fiscale il più ampio possibile* » (lett. e<sup>bis</sup> cifra 3 del Protocollo aggiuntivo), ciò che si oppone all'adozione di un approccio eccessivamente formalista (cfr. citata sentenza del TF 2C\_73/2021 consid. 6.2).

**4.2.2** Con sentenza 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021, il Tribunale federale – come lo scrivente Tribunale (cfr. sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 7.1, a cui si rinviano le parti) – ha poi confermato che la domanda raggruppata italiana di assistenza amministrativa del 23 novembre 2018 non viola l'art. 7 lett. c LAAF relativo al principio della buona fede, nella misura in cui non vi è alcun indizio del fatto che detta domanda sarebbe stata fondata su atti illeciti (reati ai sensi del diritto svizzero), segnatamente in correlazione con la lettera 3 febbraio 2014 della B.\_\_\_\_\_/C.\_\_\_\_\_, ivi allegata (cfr. citata sentenza del TF 2C\_73/2021 consid. 7.2; parimenti consid. 3.4.3 del presente giudizio circa i requisiti per ammettere una violazione del principio della buona fede). L'Alta Corte ha infatti indicato che il semplice fatto che la predetta lettera 3 febbraio 2014 non sia in concreto stata spedita ai clienti della banca, e che ne sia invece poi stata inviata una – dal contenuto quasi identico – il 20 febbraio 2015, non prova nulla quanto alla provenienza illecita di tale lettera. La forte somiglianza tra questi due documenti esclude del resto che la lettera 3 febbraio 2014 sia un falso creato a bella posta dall'autorità richiedente italiana

a sostegno della sua domanda raggruppata. Il Tribunale federale ha altresì ribadito che, tenuto conto della presunzione della buona fede dello Stato richiedente, non occorre – salvo nel caso in cui tale presunzione va rovesciata, ciò che non è qui il caso – provarne l'esistenza (cfr. citata sentenza del TF 2C\_73/2021 consid. 7.2). Detto in altri termini, nella fattispecie, l'autorità inferiore e l'autorità richiedente italiana non erano dunque tenute a fornire la prova del rispetto del principio della buona fede, rispettivamente l'autorità inferiore non aveva motivo di indagare ulteriormente al riguardo (cfr. sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 7.1.2).

**4.2.3** Con sentenza 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021, il Tribunale federale – al pari dello scrivente Tribunale (cfr. sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 7.2, a cui si rinviano le parti) – ha altresì confermato che la domanda raggruppata italiana di assistenza amministrativa del 23 novembre 2018 rispetta il principio della sussidiarietà. L'Alta Corte ha in particolare ribadito che, in assenza di elementi concreti che vi si oppongono, non vi è ragione di rimettere in discussione le spiegazioni fornite dall'autorità richiedente italiana in merito al rispetto del principio della sussidiarietà, in concreto l'indicazione secondo cui « [...] *sono stati esauriti tutti i mezzi interni di indagine fatta eccezione per quelli che avrebbero dato luogo a difficoltà sproporzionate* [...] » (cfr. citata sentenza del TF 2C\_73/2021 consid. 8; parimenti consid. 3.6.2 del presente giudizio).

**4.3** Ora, nel suo gravame, il ricorrente censura che la domanda raggruppata italiana di assistenza amministrativa del 23 novembre 2018 andrebbe considerata come una « fishing expedition », per il fatto che la stessa poggierebbe su di un criterio non sufficientemente dettagliato, ossia la mancata prova di adesione al programma di regolarizzazione fiscale VDP. Il ricorrente lamenta inoltre una violazione del principio della sussidiarietà dal momento che il mancato reperimento delle informazioni richieste è dettato da una carenza organizzativa dell'autorità fiscale italiana, alla quale l'autorità svizzera non è chiamata a sopperire (cfr. motivazione al ricorso 28 maggio 2020, pp. 5-7).

Tali censure non possono che essere qui respinte. Gli argomenti sollevati dal ricorrente circa l'ammissibilità materiale della domanda raggruppata italiana di assistenza amministrativa del 23 novembre 2018, non sono infatti nuovi o tali da rimettere in discussione quanto già sancito dallo scrivente Tribunale con sentenza pilota A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 e dal Tribunale federale con sentenza di principio 2C\_73/2021 del 27 dicembre 2021 (cfr. consid. 4.1 e 4.2 del presente giudizio). È la predetta domanda raggruppata in quanto tale che è stata ritenuta ammissibile dal Tribunale



federale. Ora, questa stessa domanda è alla base della presente procedura di ricorso, sicché non si può seguire il ricorrente allorché esso ritiene – contrariamente a quanto stabilito dal Tribunale federale – che la domanda non sia conforme alla CDI CH-IT.

## **5.**

Constatata l'ammissibilità della domanda raggruppata italiana di assistenza amministrativa del 23 novembre 2018, occorre ancora stabilire se il ricorrente rientra o meno nel modello di comportamento (lecitamente) ivi descritto dall'autorità richiedente italiana.

**5.1** A tal proposito, lo scrivente Tribunale rileva innanzitutto che, da un esame degli atti dell'incarto – e meglio dalla documentazione fornita dalla banca B.\_\_\_\_\_/C.\_\_\_\_\_. (cfr. atto n. 18.2 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore su chiave USB [di seguito: inc. AFC]) –, risulta chiaramente che durante il periodo interessato dalla predetta domanda raggruppata (ossia dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016), il ricorrente era titolare di un conto bancario presso la banca B.\_\_\_\_\_/C.\_\_\_\_\_. È poi incontestato che esso abbia ricevuto la lettera 20 febbraio 2015 della predetta banca (cfr. atto n. 18.2 inc. AFC). Vi è motivo di presumere che il ricorrente abbia avuto conoscenza di detto scritto, non avendo per altro quest'ultimo sollevato alcuna contestazione in tal senso, né dinnanzi all'AFC, né in sede ricorsuale. Come visto, il Tribunale federale ha già avuto modo di considerare la predetta lettera 20 febbraio 2015 come idonea a fondare il modello di comportamento alla base della domanda raggruppata (cfr. consid. 4.2.1.2-4.2.1.3 del presente giudizio).

Secondo quanto giustamente indicato dall'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, consid. 8), il ricorrente non ha reagito a detta lettera comprovando la sua conformità fiscale, sicché lo stesso di principio rientra nel modello di comportamento descritto nella domanda raggruppata.

**5.2** Ora, nel suo gravame, il ricorrente sostiene che la predetta domanda raggruppata non riguarderebbe il suo conto presso B.\_\_\_\_\_, dal momento che lo stesso – presentando un saldo pari a fr. 0.- al 28 febbraio 2015 ed essendo estinto al 31 dicembre 2016 – non avrebbe necessitato alcuna segnalazione alle autorità italiane nella dichiarazione d'imposta nel corso dei due anni oggetto della domanda (cfr. motivazione al ricorso 28 maggio 2020, pp. 3-4). Tale argomentazione non può essere seguita dal Tribunale adito.

**5.3** Nel caso concreto, la concessione dell'assistenza amministrativa non dipende dalla questione se il ricorrente abbia soggettivamente voluto o meno regolarizzare i propri averi detenuti in Svizzera, bensì dalla questione a sapere s'egli abbia o meno oggettivamente fornito alla banca la prova di detta regolarizzazione nel termine impartito. In tale contesto, all'autorità richiesta non incombe verificare se le informazioni trasmesse avranno rilevanza o meno nell'ambito della procedura fiscale nello stato richiedente. Rinviando a quanto già detto sopra riguardo alla portata generale del requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste (cfr. consid. 3.3.1), si rammenta nondimeno che il riferimento a informazioni « verosimilmente rilevanti » ha lo scopo di garantire uno scambio di informazioni in ambito fiscale il più ampio possibile e che affinché il requisito della rilevanza verosimile sia adempiuto, è sufficiente una ragionevole probabilità che le informazioni richieste abbiano un nesso con le circostanze illustrate e quindi si rivelino pertinenti al fine dell'inchiesta svolta nello Stato richiedente.

**5.4** Nell'evenienza concreta il ricorrente non ha fornito alla banca alcuna prova riguardo alla conformità fiscale del conto bancario alla normativa italiana e nemmeno sostiene di averlo fatto in seguito. Egli indica infatti di aver semplicemente chiuso il conto bancario che presentava ormai un saldo pari a fr. 0.- e di non aver ritenuto necessario annunciarlo all'autorità italiana in quanto non rilevante per la dichiarazione fiscale per gli anni in parola. In questa sede tuttavia, è irrilevante sapere se il ricorrente avrebbe potuto essere imposto o meno sugli averi del conto presso B.\_\_\_\_\_, né se la regolarizzazione degli averi di cui egli disponeva prima dell'azzeramento del saldo avrebbe modificato la sua situazione fiscale in Italia. Nel contesto della presente procedura l'unico aspetto rilevante è la reazione alla lettera 20 febbraio 2015 con cui la banca chiedeva di fornire prove della conformità fiscale del conto in parola. Tale prova, come detto, il ricorrente non l'ha fornita. Neppure in sede di procedura amministrativa e ricorsuale l'insorgente ha dimostrato di aver agito in tal senso dichiarando il conto in parola alle autorità fiscali italiane. In definitiva, si deve dunque concludere che egli rientra nel modello di comportamento in oggetto e che la trasmissione delle informazioni è ammissibile.

## **6.**

Nel proprio gravame, il ricorrente lamenta infine una violazione del diritto di essere sentito, non avendo potuto organizzare in maniera adeguata la propria difesa nel corso della procedura. A causa della pandemia di Covid-19 e della chiusura delle frontiere non sarebbe infatti stato in grado

di consultarsi personalmente con il proprio avvocato (cfr. ricorso 28 maggio 2020, p. 3).

## **6.1**

**6.1.1** Il diritto di essere sentito è una garanzia di natura formale, la cui violazione implica, di principio, l'annullamento della decisione resa dall'autorità, indipendentemente dalle possibilità di successo del ricorso nel merito (DTF 132 V 387 consid. 5.1 con rinvii; DTAF 2009/36 consid. 7).

**6.1.2** Per costante giurisprudenza, dal diritto di essere sentito garantito dall'art. 29 cpv. 2 Cost. deve in particolare essere dedotto il diritto per l'interessato di esprimersi prima della pronuncia di una decisione sfavorevole nei suoi confronti, quello di fornire prove circa i fatti suscettibili di influire sul provvedimento, quello di poter prendere visione dell'incarto, quello di partecipare all'assunzione delle prove, di prenderne conoscenza e di determinarsi al riguardo (DTF 135 I 279 consid. 2.3 e 132 V 368 consid. 3.1 pag. 370 e sentenze ivi citate). Va poi rammentato che quando il Tribunale federale controlla l'applicazione dell'art. 29 cpv. 2 Cost., esso ne determina il contenuto e la portata in funzione della situazione concreta e tenuto conto degli interessi in gioco (DTF 123 I 63 consid. 2d pag. 68 seg.). Vanno in particolare considerati, da un lato, il pregiudizio alla situazione dell'interessato così come risulta dalla decisione che deve essere adottata e, dall'altro, l'importanza e l'urgenza dell'intervento amministrativo (sentenza del TF 2P.63/2003 del 29 luglio 2003 consid. 3.2). In generale, quanto più la decisione che ci si appresta a prendere è suscettibile di pregiudicare la posizione dell'interessato, tanto più il diritto di essere sentito di quest'ultimo va accordato e riconosciuto ampiamente (cfr. DTF 105 la 193 consid. 2b/cc pag. 197; cfr. pure sentenza 2P.46/2006 del 7 giugno 2006 consid. 4.3 con riferimenti). Occorre inoltre ugualmente tenere conto delle garanzie che la procedura offre alla difesa dell'interessato; in particolare, ci si mostrerà meno esigenti con la stretta osservanza del diritto di essere sentito se è data la possibilità di portare la contestazione davanti a un'autorità di ricorso dotata di pieno potere di esame (DTF 123 I 63 consid. 2d pag. 69 seg.; 111 la 273 consid. 2b), a condizione però che la violazione non sia di particolare gravità (DTF 126 I 68 consid. 2 pag. 72).

**6.1.3** Ai sensi della giurisprudenza, una violazione del diritto di essere sentito – nella misura in cui essa non sia grave – è da ritenersi sanata qualora l'interessato abbia la facoltà di esprimersi innanzi ad un'autorità di ricorso che gode di piena cognizione. La riparazione di un eventuale vizio deve comunque avvenire solo in via eccezionale (DTF 127 V 431 consid. 3d/aa pag. 437). Giova inoltre precisare che anche in caso di grave violazione

del diritto di essere sentito è possibile prescindere da un rinvio della causa all'amministrazione, se una simile operazione si esaurirebbe in un vuoto esercizio formale e procrastinerebbe inutilmente il processo in contrasto con l'interesse – di pari rango del diritto di essere sentito – della parte ad essere giudicata celermente (DTF 132 V 387 consid. 5.1 pag. 390 con riferimenti).

**6.2** A tal proposito, il Tribunale rileva come, già in sede di istruttoria dinanzi all'AFC il ricorrente fosse rappresentato dal proprio legale. Quest'ultimo si era annunciato all'amministrazione come rappresentate di A. \_\_\_\_\_ con scritto del 23 dicembre 2019 – dunque ben prima della limitazione dell'accesso in Svizzera previsto dall'Ordinanza 2 Covid-19 (RS 818.101.24) e della chiusura delle frontiere con la Svizzera decretata dall'Italia a partire dal 26 marzo 2020 e perdurata fino al 15 giugno 2020 – dichiarando di non acconsentire alla trasmissione delle informazioni. Con scritto del 28 febbraio 2020 (notificato al ricorrente il 2 marzo 2020 [cfr. busta d'intimazione allegata alla motivazione al ricorso del 28 maggio 2020], pertanto prima della chiusura delle frontiere), l'autorità inferiore ha accordato l'accesso agli atti in forma elettronica e dato la possibilità di prendere posizione entro 10 giorni sulla prevista trasmissione delle informazioni. Con scritto trasmesso per email il 13 marzo 2020, l'AFC ha parzialmente accolto la domanda di proroga del ricorrente, concedendogli un ulteriore termine di 10 giorni per prendere posizione a seguito dell'accesso agli atti. Tardivamente, il 20 aprile 2020 il ricorrente ha preso posizione ribadendo succintamente la propria opposizione alla trasmissione degli atti all'autorità italiana richiedente. A seguito dell'emanazione della decisione impugnata il ricorrente ha inoltre avuto modo di esprimersi dinanzi a questo tribunale, dapprima con il ricorso cautelativo del 28 maggio 2020, in seguito con motivazione al ricorso trasmessa il 15 giugno 2020 e con la conferma del 21 marzo 2022 circa l'intenzione di mantenere il ricorso. Il ricorrente, a cui è stata trasmessa il 17 maggio 2022 la risposta dell'AFC, avrebbe inoltre avuto la possibilità di replicare o di trasmettere in ogni momento delle osservazioni spontanee a questo Tribunale.

**6.3** Da quanto precede risulta dunque che il ricorrente è stato correttamente informato sulle informazioni che l'autorità inferiore intende sottoporre all'autorità richiedente, sia in maniera generale con la pubblicazione nel Foglio federale del 10 dicembre 2019, sia puntualmente e personalmente con la comunicazione del 28 febbraio 2020 e infine con la decisione a lui destinata. In più occasioni e non da ultimo nell'ambito della procedura dinanzi a questo Tribunale egli disponeva inoltre della facoltà di conferire liberamente e personalmente con il proprio legale, indipendentemente

dalla chiusura delle frontiere durante il periodo di pandemia da Covid-19. Ciò posto, al fine d'impostare al meglio la propria difesa, l'insorgente non aveva necessità di recarsi fisicamente presso lo studio legale, disponendo della possibilità di ricorrere ad altri mezzi per conferire con il proprio avvocato, come il telefono, la messaggistica elettronica e cartacea e le videoconferenze a mezzo di internet. Ad ogni modo, sin dall'avvio della procedura amministrativa dinnanzi all'AFC, nel tardo 2019, al ricorrente erano noti i documenti che avrebbe dovuto produrre a comprova del rispetto dei propri obblighi fiscali nei confronti dell'autorità fiscale italiana, onde evitare la trasmissione a quest'ultima di informazioni sul conto a lui intestato presso B.\_\_\_\_\_. Non da ultimo, come rettamente osservato dall'amministrazione, è opportuno rammentare che tra il 2020 e il 2021 il Consiglio federale non ha emanato alcuna disposizione o misura avente per oggetto la procedura di assistenza amministrativa in materia fiscale, il cui svolgimento è pertanto rimasto invariato durante tutto il periodo pandemico.

**6.4** In tali circostanze la censura di violazione del diritto di essere sentito non soltanto è infondata, ma pure ingiustificata e non risulta pertanto meritevole di tutela.

## **7.**

**7.1** In conclusione, lo scrivente Tribunale deve constatare che la domanda raggruppata italiana di assistenza amministrativa del 23 novembre 2018 adempie tutti i requisiti formali e materiali alla base della sua ammissibilità. Nella misura in cui il qui ricorrente rientra nel modello di comportamento alla sua base, è dunque a giusta ragione che l'autorità inferiore ha concesso nei suoi confronti l'assistenza amministrativa in materia fiscale all'Italia. Il Tribunale non intravede pertanto alcun valido motivo per respingere la domanda di assistenza in oggetto o annullare la decisione impugnata, così come invece postulato dal ricorrente nel suo gravame.

**7.2** Ciò sancito, va da ultimo ancora sottolineato che le persone menzionate nella documentazione bancaria sono protette dal principio della specialità di cui all'art. 27 cpv. 2 CDI CH-IT, precisato dalla giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. consid. 3.5 del presente giudizio). Tenuto conto dell'esistenza di diverse concezioni in ordine alla portata del principio di specialità sia sul piano nazionale che internazionale, in particolare sulla sua componente personale, è qui opportuno che l'autorità inferiore informi espressamente l'autorità richiedente italiana in ordine alle restrizioni d'uso delle informazioni trasmesse (cfr. consid. 3.5 del presente giudizio; parimenti sentenza del TAF A-5309/2019 del 3 dicembre 2020 consid. 5.6).

L'autorità inferiore dovrà dunque precisare e riferire all'autorità richiedente italiana quanto sancito al punto n. 2 del dispositivo del presente giudizio.

**7.3** In definitiva, la decisione impugnata va dunque confermata e il ricorso del ricorrente integralmente respinto, con le precisazioni all'attenzione dell'autorità inferiore di cui al consid. 7.2 circa il principio di specialità.

#### **8.**

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

#### **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)*

**Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:**

**1.**

Il ricorso è respinto.

**2.**

L'autorità inferiore deve informare l'autorità richiedente italiana che le informazioni trasmesse e ottenute nel quadro della assistenza amministrativa richiesta possono essere utilizzate unicamente nel procedimento che riguarda il signor A. \_\_\_\_\_ conformemente all'art. 27 cpv. 2 CDI CH-IT.

**3.**

Le spese processuali di 5'000 franchi sono poste a carico del ricorrente. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, il succitato importo verrà interamente detratto dall'anticipo spese di 5'000 franchi versato a suo tempo dal ricorrente.

**4.**

Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

**5.**

Questa sentenza è comunicata al ricorrente e all'autorità inferiore.

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

La presidente del collegio:

Il cancelliere:

Michela Bürki Moreni

Luca Rossi

**Rimedi giuridici:**

Contro le decisioni nel campo dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, 1000 Losanna 14, entro un termine di 10 giorni dalla sua notificazione, 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 (art. 82, art. 83 lett. h, art. 84a, art. 90 e segg. e 100 cpv. 2 lett. b LTF). Il termine è reputato osservato se gli atti scritti sono consegnati al Tribunale federale oppure, all'indirizzo di questo, alla posta svizzera o a una rappresentanza diplomatica o consolare svizzera al più tardi l'ultimo giorno del termine (art. 48 cpv. 1 LTF). Negli atti scritti occorre spiegare perché la causa adempie siffatta condizione. Inoltre, gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione:



Comunicazione a:

- rappresentante del ricorrente (atto giudiziario)
- autorità inferiore (n. di rif. [...]; atto giudiziario)