



Corte I
A-6035/2018

Sentenza del 26 febbraio 2020

Composizione

Giudici Raphaël Gani (presidente del collegio),
Annie Rochat Pauchard, Marianne Ryter,
cancelliera Sara Pifferi.

Parti

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
entrambi patrocinati dall'avv. Paolo Bernasconi
nonché dall'avv. Pascal Delprete,
ricorrenti,

contro

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

Oggetto

assistenza amministrativa (CDI CH-NL).

Per questione di protezione dei dati, la presente versione è anonimizzata in maniera importante.

Fatti:

A.

Il 14 dicembre 2017 il Belastingdienst, Central Liaison Office Almelo, – competente autorità fiscale dello Stato richiedente olandese (di seguito: autorità richiedente olandese) – ha presentato dinanzi all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) una domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale concernente il signor A._____ e la signora B._____, nonché lo Studio legale e notarile C._____, per il periodo fiscale dal 1° marzo 2010 al 31 dicembre 2013, fondandosi sull'art. 26 della 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), in combinato disposto con il n. XVI del relativo Protocollo (anch'esso pubblicato nella RS 0.672.963.61) e il relativo Accordo amichevole del 31 ottobre 2011 relativo all'interpretazione della lett. b del n. XVI del Protocollo concernente la CDI CH-NL (di seguito: Accordo amichevole, anch'esso pubblicato nella RS 0.672.963.61).

B.

Nella predetta domanda di assistenza amministrativa, l'autorità richiedente olandese ha esposto quanto segue:

« [...] *The investigation conducted by the NTCA shows that Mr A._____ (...)*

Emigration

The A._____ family lived in a house at [luogo nei Paesi Bassi] until the date of emigration.

During the course of October 2012, the A._____ family moved to Switzerland (deregistered from the Netherlands as of 22 February 2013). Starting 1 November 2012 they rented a house from Mr D._____ at Via (...), U._____, Switzerland.

Mr A._____ is employed at E._____ in V._____, Switzerland.

According to a purchase and sales agreement, Mr and Mrs A._____ bought a house under construction plus the surrounding plot of land (nr. ...) in the municipality of W._____, Via (...), U._____, Switzerland, for an amount of CHF 2,600,000 on 13 December 2012. Mr RA F._____ of C._____ civil-law notaries, established at Via (...) in X._____, supervised and concluded this property transaction.

It shows from the bank statements made available by the G._____ [banca], that H._____ [società] transferred an amount of CHF 100,000 to Mr D._____ (the seller of the house in Switzerland) on 15 January 2013 in

connection with the purchase and sales transaction of the house and the plot of land. Enclosed please find a copy of this transfer.

(...)

Mr D._____ confirmed that the purchase price of CHF 2.6 million was paid in full. Not by Mr A._____ himself, but by the company H._____. Moreover, Mr D._____ indicated that the notary confirmed that Mr A._____ is (solely) entitled to the bank account of this company.

(...)

The purchase of a house by Mr A._____ in Switzerland for CHF 2.6 million, soon after his emigration raises questions at the NTCA, as it is not clear from what sources and how the purchase price was paid. This may indicate that he had income in the years prior to the purchase date that was not taxed in the Netherlands.

It is not yet entirely clear how Mr A._____ financed the purchase of the house. The received information seems to indicate that not he himself but the company H._____ the funds for the purchase. The bank statement from the G._____ as well as the seller's statement that Mr A._____ confirmed before the civil-law notary that he is (the sole) authorised person of this company's bank account, point in this direction.

The purchase and sale of the house was entrusted to C._____ civil-law notaries. Civil-law notary RA F._____ of this firm was involved in this property transaction.

With regard to this purchase and sale there have been financial transactions in the civil-law notary's (trust) account.

Because it has not emerged that Mr A._____ paid the purchase price of CHF 2.6 million from his own resources, the financial flows underlying this transaction are unclear. This may become clear by gaining insight into the contents of the civil-law notary's file of Mr RA F._____. After consulting this file it will be clear who purchased the house, who financed the purchase price and when and how this took place [...] ».

In considerazione degli elementi a sua disposizione, l'autorità richiedente olandese ha richiesto all'AFC le seguenti informazioni, a suo avviso detenute dall'avv. F._____, per il periodo dal 1° marzo 2010 al 31 dicembre 2013:

« [...]

1. *Who is the buyer of the property Via (...), W._____, U._____, Switzerland in December 2012/January 2013? Please provide underlying documents.*
2. *What financial transactions took place in relation to the above-mentioned purchase and sale? Please provide underlying documents.*
3. *I would like to receive a copy of the property file of civil-law notary RA F._____ regarding the purchase and sale of the property Via (...), W._____, U._____, Switzerland in 2012/2013 [...] ».*

In detta domanda, l'autorità richiedente olandese ha inoltre menzionato l'ultimo indirizzo nei Paesi Bassi del signor A. _____ e la signora B. _____, prima che questi si trasferissero in Svizzera.

C.

Su richiesta dell'AFC, l'autorità richiedente olandese ha poi completato la propria domanda di assistenza amministrativa fornendo ulteriori precisazioni circa la signora B. _____ con scritto di posta elettronica del 30 gennaio 2018, nonché producendo il documento bancario menzionato in detta nella domanda con scritto 27 febbraio 2018.

D.

Con e-mail 31 gennaio 2018, l'AFC si è rivolta alla Segreteria di Stato della migrazione (SEM), al fine di ottenere informazioni circa il domicilio e/o la residenza in Svizzera del signor A. _____ e la signora B. _____. A detta richiesta la SEM ha risposto lo stesso giorno.

E.

Con decreto di edizione del 6 febbraio 2018, l'AFC ha esortato l'avvocato e notaio F. _____ dello Studio legale e notarile C. _____ a trasmettere le informazioni richieste.

A tale richiesta, l'avvocato e notaio F. _____ si è opposto con scritto 8 febbraio 2018, invocando il segreto professionale ex art. 321 CP.

F.

Con decreto di edizione del 6 febbraio 2018, l'AFC ha esortato l'Ufficio del registro fondiario di Lugano a trasmettere le informazioni richieste.

A tale richiesta, l'Ufficio del registro fondiario di Lugano ha dato seguito con messaggio di posta elettronica del 7 febbraio 2018 nonché con scritto 9 febbraio 2018, trasmettendo segnatamente una copia dell'atto notarile (rogito n. [...]) del 13 dicembre 2012 dell'avvocato e notaio F. _____ concernente la costituzione, da parte dei signori D. _____ e I. _____ a favore dei signori A. _____ e B. _____, del diritto di compera sulla particella n. (...) del Registro fondiario definitivo (di seguito: RFD) del Comune di W. _____, nonché del relativo estratto RFD.

G.

Con decreto di edizione dell'8 marzo 2018, l'AFC ha esortato la banca J. _____ a trasmettere le informazioni richieste connesse al conto

bancario IBAN (....), conto bancario intestato all'avvocato e notaio F._____, così come risultante dall'atto notarile del 13 dicembre 2012.

A tale richiesta, la predetta banca ha dato seguito con scritto 26 marzo 2018.

H.

Con scritti 13 aprile 2018, l'AFC ha informato il signor A._____ e la signora B._____, nonché gli avv. F._____ e K._____ circa la domanda di assistenza amministrativa olandese, nonché le informazioni ch'essa intendeva trasmettere all'autorità richiedente olandese, impartendo loro un termine per esprimersi al riguardo.

Con scritto 25 aprile 2018, gli avv. F._____ e K._____ si sono opposti alla trasmissione delle informazioni, in particolar modo di determinati documenti invocando il segreto professionale. Con scritti 3 luglio 2018 e 5 luglio 2018 – dopo avere avuto accesso agli atti dell'incarto – il signor A._____ e la signora B._____ si sono anch'essi opposti alla trasmissione delle informazioni.

I.

Con decisione finale del 21 settembre 2018, l'AFC ha accolto integralmente la domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale del 14 dicembre 2017 dell'autorità richiedente olandese concernente il signor A._____ e la signora B._____, nonché lo Studio legale e notarile C._____.

J.

Avverso la predetta decisione, il signor A._____ (di seguito: ricorrente 1) e la signora B._____ (di seguito: ricorrente 2) – per il tramite del loro patrocinatore – hanno inoltrato ricorso 22 ottobre 2018 dinanzi al Tribunale amministrativo federale, postulandone l'annullamento. Protestando tasse, spese e ripetibili, i ricorrenti postulano l'accoglimento del loro ricorso e dunque che non venga data esecuzione alla domanda di assistenza amministrativa olandese del 14 dicembre 2017 concernente loro e lo Studio legale e notarile C._____, rispettivamente che non vengano trasmesse le informazioni ivi richieste. In sunto, sollevando un accertamento inesatto e incompleto della fattispecie da parte dell'AFC, come pure un abuso e un eccesso del suo potere d'apprezzamento, essi invocano la violazione del principio di sussidiarietà, del divieto delle « fishing expedition », del principio della fiducia, del segreto bancario e del segreto professionale, facendo in particolare valere che la domanda di

assistenza olandese si fonderebbe su informazioni non veritiere e provenienti da un reato punibile in Svizzera, le dichiarazioni del signor D. _____ non essendo credibili.

K.

Con risposta 6 dicembre 2018, l'AFC (di seguito: autorità inferiore) ha postulato il rigetto del ricorso, prendendo posizione in merito al ricorso.

L.

Con replica spontanea del 21 dicembre 2018, i ricorrenti hanno precisato ulteriormente la loro argomentazione, prendendo posizione in merito alla risposta dell'autorità inferiore.

M.

Con duplice spontanea dell'11 gennaio 2019, l'autorità inferiore ha preso posizione in merito alla replica spontanea dei ricorrenti.

N.

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. 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-NL – 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 attualmente 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-NL. Presentata il 14 dicembre 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).

1.2 Per quanto attiene alla validità della notificazione per posta A plus della decisione finale del 21 settembre 2018 dell'autorità inferiore, si impone la presente precisazione, vista la puntuale censura sollevata al riguardo dai ricorrenti (cfr. ricorso 22 ottobre 2018, pag. 5; replica spontanea del 21 dicembre 2018, n. 8). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, non sussiste alcun valido motivo per considerare la notificazione di una decisione finale per posta A Plus come inammissibile (cfr. sentenza del TF 2C_476/2018 del 4 giugno 2018 consid. 2.3.4; sentenza del TAF A-1651/2019 del 6 maggio 2019 con rinvii). Di fatto, nulla obbliga l'autorità inferiore a notificare le proprie decisioni per raccomandata piuttosto che per posta A plus, entrambi i tipi di invio permettendo peraltro di tracciare l'invio e verificare l'avvenuta notificazione al suo destinatario, allo stesso modo. Ne discende che la decisione finale del 21 settembre 2018 è stata validamente notificata ai ricorrenti per posta A plus il sabato 22 settembre 2018, sicché il termine di ricorso di 30 giorni ex art. 50 cpv. 1 PA ha iniziato a decorrere domenica 23 settembre 2018 e non il lunedì 24 settembre 2018. Ora, il fatto che lo studio legale del loro patrocinatore non lavori di sabato e ritiri dunque tutti gli invii il lunedì – perdendo dunque, a loro dire, due giorni utili – è una circostanza meramente propria alla sua organizzazione interna. In quanto tale, essa non è di certo idonea ad inficiare la validità della notificazione per posta A plus, rispettivamente a far ritenere a questo Tribunale la sussistenza di un formalismo eccessivo (cfr. art. 29 cpv. 1 Cost.) o di una violazione del diritto di essere sentiti dei ricorrenti (cfr. art. 29 cpv. 2 Cost.). La censura dei ricorrenti al riguardo va pertanto qui respinta.

1.3 Ciò precisato, il ricorso 22 ottobre 2018 è stato in ogni caso interposto tempestivamente (cfr. art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (cfr. art. 52 PA). Pacifica è la legittimazione ricorsuale dei ricorrenti, nella misura in cui gli stessi hanno partecipato alla procedura dinanzi all'autorità inferiore, sono destinatari della decisione impugnata e hanno chiaramente un interesse al suo annullamento (cfr. art. 48 PA; art. 19 cpv. 2 LAAF).

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 che intervenire che alla crescita in giudicato della decisione di rigetto del ricorso (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019

consid. 1.2; A-6266/2017 del 24 agosto 2018 consid. 1.3). Ciò puntualizzato, il ricorso essendo ricevibile in ordine, lo stesso dev'essere esaminato nel merito.

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

2.1.1 Allorquando l'autorità eccede o abusa del proprio potere d'apprezzamento, si considera che la stessa abbia agito in violazione del diritto ai sensi dell'art. 49 lett. a PA (cfr. THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2^a ed. 2018, n. 512 e 516; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. 2.166 e 2.184 seg.; PIERMARCO ZEN-RUFFINEN, *Droit administratif, partie générale et éléments de procédure*, 2^a ed. 2013, n. 1365). Vi è abuso nel potere d'apprezzamento quando l'autorità, pur rimanendo nei limiti del suo potere d'apprezzamento, si fonda su delle considerazioni prive di pertinenza ed estranee allo scopo perseguito dalle disposizioni legali applicabili, o viola i principi generali del diritto, quali il divieto dell'arbitrio e della disparità di trattamento, il principio della buona fede e il principio della proporzionalità (cfr. DTF 143 II 140 consid. 4.1.3; 141 V 365 consid. 9.2; 137 V 71 consid. 5.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5340/2018 del 23 luglio 2019 consid. 2.1 con rinvii; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. 2.184 seg. con rinvii; TANQUEREL, *op. cit.*, n. 513 – 515; BENOÎT BOVAY, *Procédure administrative*, 2^a ed. 2015, pag. 565 seg.).

L'autorità supera il proprio potere di apprezzamento commettendo arbitrio ai sensi dell'art. 9 Cost. quando la sua decisione è fondata su valutazioni insostenibili delle circostanze, è manifestamente inconciliabile con le regole di diritto e con l'equità e si basa su elementi sprovvisti di pertinenza o neglige fattori decisivi (cfr. DTF 112 II 318 consid. 2a; ADELIO SCOLARI, *Diritto amministrativo, Parte generale*, 2002, n. 417). L'annullamento di un giudizio si giustifica tuttavia solo quando esso è arbitrario nel suo risultato e non unicamente nella sua motivazione (cfr. DTF 141 V 365 consid. 9.2; 134 I 140 consid. 5.4; 132 I 17 consid. 5.1; 131 I 217 consid. 2.1; 131 I 467 consid. 3.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5340/2018 del 23 luglio 2019 consid. 2.1 con rinvii; SCOLARI, *op. cit.*, n. 455 e 457; ZEN-RUFFINEN, *op. cit.*, n. 302).

2.1.2 Ai sensi dell'art. 49 lett. b PA, l'accertamento dei fatti è incompleto allorché tutte le circostanze di fatto e i mezzi di prova determinanti per la decisione non sono stati presi in considerazione dall'autorità inferiore. L'accertamento è invece inesatto allorché l'autorità ha omesso d'amministrare la prova di un fatto rilevante, ha apprezzato in maniera erronea il risultato dell'amministrazione di un mezzo di prova, o ha fondato la propria decisione su dei fatti erronei, in contraddizione con gli atti dell'incarto, ecc. (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5367/2018 del 20 agosto 2019 consid. 2.1 con rinvii).

2.2 Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi adottati (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5; 141 V 234 consid. 1; DTAF 2007/41 consid. 2; MOOR/POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3^a 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, *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.).

3.

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la decisione finale del 21 settembre 2018 dell'autorità inferiore, con cui quest'ultima ha accolto la domanda del 14 dicembre 2017 di assistenza amministrativa in materia fiscale inoltrata dall'autorità richiedente olandese sulla base dell'art. 26 CDI CH-NL nei confronti dei ricorrenti e dello Studio legale e notarile C. _____,

decidendo di trasmettere le informazioni ivi richieste. In tale contesto, per lo scrivente Tribunale si tratta essenzialmente di esaminare l'ammissibilità della predetta domanda di assistenza amministrativa olandese, sia dal punto di vista meramente formale che da quello materiale, alla luce delle puntuali censure sollevate dai ricorrenti.

A tal fine, di seguito, il Tribunale richiamerà preliminarmente i principi applicabili alla presente fattispecie (cfr. consid. 3.1 segg. del presente giudizio).

3.1 L'assistenza amministrativa con i Paesi Bassi è retta dall'art. 26 CDI CH-NL, nonché dal n. XVI del relativo Protocollo e dal relativo Accordo amichevole. L'art. 26 CDI CH-NL si fonda, sul piano formale e materiale, sul Modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE; di seguito: Modello OCSE) e sulla politica svizzera in materia di convenzioni in questo ambito (cfr. Messaggio del 25 agosto 2010 concernente l'approvazione di una Convenzione tra la Svizzera e i Paesi Bassi per evitare le doppie imposizioni, FF 2010 5057, 5070 [di seguito: Messaggio CDI CH-NL]; sentenza del TAF A-140/2019 del 13 maggio 2019 consid. 2.1). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la CDI CH-NL, il Protocollo che ne fa parte integrante, nonché l'Accordo amichevole devono essere considerati come un'unità interpretativa (cfr. DTF 143 II 136 consid. 5.3.2).

3.2 Le disposizioni dell'art. 26 CDI CH-NL sono precisate al n. XVI del Protocollo. Detta norma disciplina in dettaglio le esigenze formali a cui deve sottostare la domanda di informazioni (cfr. Messaggio CDI CH-NL, FF 2010 5057, 5072), prevedendo alla lett. b 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. 26 CDI CH-NL:

- (i) le informazioni sufficienti per l'identificazione della persona o delle persone oggetto del controllo o dell'inchiesta in particolare il nome e, se disponibile, l'indirizzo, il conto bancario e qualsiasi altro elemento che faciliti l'identificazione della persona o delle persone come la data di nascita, lo stato civile o il codice fiscale;
- (ii) il periodo oggetto della domanda;
- (iii) la descrizione delle informazioni ricercate, in particolare la forma in cui lo Stato richiedente desidera ricevere tali informazioni dallo Stato richiesto;
- (iv) lo scopo fiscale per cui le informazioni sono richieste;
- (v) il nome e, nella misura in cui sia disponibile, l'indirizzo delle persone in possesso delle informazioni richieste.

Il Protocollo precisa inoltre che, sebbene la lett. b preveda importanti requisiti procedurali volti ad impedire la « fishing expedition », queste esigenze (n. i-v) non devono essere interpretate in modo da ostacolare uno scambio effettivo di informazioni (cfr. n. XVI lett. c del Protocollo).

3.3 In merito ai suddetti requisiti che deve adempiere una domanda di assistenza amministrativa, l'Accordo amichevole, concluso ed entrato in vigore il 31 ottobre 2011, precisa quanto segue:

Pertanto, questi requisiti sono da interpretare in modo tale che sia possibile rispondere a una richiesta di assistenza amministrativa se lo Stato richiedente, oltre alle informazioni da fornire secondo i sottoparagrafi (ii)-(iv) della lettera b) del numero XVI del Protocollo, fornisce anche le seguenti informazioni:

- a) identifica la persona oggetto del controllo o dell'inchiesta, fermo restando che questa identificazione può essere effettuata anche in altro modo che indicandone il nome e l'indirizzo; e
- b) indica, sempre che le siano noti, il nome e l'indirizzo della persona per cui vi è motivo di ritenere che sia in possesso delle informazioni richieste.

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, così facendo, l'Accordo amichevole esprime chiaramente l'idea secondo cui gli Stati contraenti non ritengono indispensabile l'indicazione esplicita dei nomi nella domanda di assistenza amministrativa (cfr. DTF 143 II 136 consid. 5.3.4).

3.4 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 142 II 161 consid. 2.1.4; sentenza del TAF A-2618/2019 del 30 luglio 2019 consid. 3.2 con rinvii).

3.5

3.5.1 Giusta l'art. 26 par. 1 CDI CH-NL, le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per l'esecuzione della presente Convenzione oppure per l'applicazione o l'esecuzione del diritto interno relativo alle imposte di ogni natura o denominazione riscosse per conto degli Stati contraenti, delle loro suddivisioni politiche o dei loro 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. n. XVI lett. c del Protocollo) – è dunque la chiave di volta del sistema di scambio d'informazioni (cfr. sentenze del TF 2C_695/2017 del 29 ottobre 2018 consid. 2.6; 2C_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 6.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.3.1 con rinvii; A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 4.2.2).

3.5.2 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. 26 par. 4 CDI CH-NL; DTF 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]; [tra le tante] sentenze del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.3.2 con rinvii; A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 4.2.2 con rinvii). 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-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.3.2 con rinvii; A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 4.2.1).

3.5.3 Il requisito della rilevanza verosimile è adempiuto allorché, 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-5324/2018 del 9 dicembre 2019 consid. 3.3.2.3; A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 4.2.1 con rinvii; A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.1 con rinvii).

3.6

3.6.1 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. n. XVI lett. c del Protocollo; art. 7 lett. a LAAF; DTF 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; [tra le tante] sentenze del TAF A-506/2018 del 15 novembre 2019 consid. 3.3 con rinvii; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.4 con rinvii; A-846/2018 del 30 agosto 2018 consid. 2.1.6). Ciò indicato, non è atteso dallo Stato richiedente che ognuna delle sue richieste conduca necessariamente a una ricerca fruttuosa corrispondente (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.4 con rinvii).

3.6.2 Fintantoché uno Stato si accontenta di accertare che una data persona, a titolo individuale, ha pienamente soddisfatto i suoi obblighi fiscali, in quanto nutre un dubbio al suo riguardo, non si può parlare di « fishing expedition ». L'accertamento della percezione corretta delle imposte è di per sé uno scopo sufficiente per giustificare una domanda di assistenza amministrativa, per lo meno quando trattasi di una domanda di assistenza individuale in relazione ad un caso concreto (cfr. sentenze del TAF A-1015/2015 del 18 agosto 2016 consid. 9; A-2872/2015 del 4 marzo 2016 consid. 8).

3.7

3.7.1 Il principio della buona fede (cfr. art. 26 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati [CV, RS 0.111]) 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 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-NL. 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 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-5324/2018 del 9 dicembre 2019 consid. 3.1.2 con rinvii; A-506/2018 del 15 novembre 2019 consid. 3.1.4 con rinvii; A-2618/2019 del 30 luglio 2019 consid. 3.4; A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.4 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).

3.7.2 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-6205/2018 del 23 settembre 2019 consid. 2.8 con rinvii; A-3773/2018 dell'8 febbraio 2019 consid. 2.6; A-4044/2015 del 16 febbraio 2016 consid. 2.6 con rinvii).

3.7.3

3.7.3.1 Giusta l'art. 7 lett. c LAAF, 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 ».

Secondo la nuova giurisprudenza del Tribunale federale, se una parte censura che una domanda di assistenza è fondata su fatti punibili, deve essere esaminato se detta domanda viola il principio della buona fede. In tale contesto, l'art. 7 lett. c LAAF trova applicazione unicamente in presenza di una violazione del principio della buona fede ai sensi del diritto internazionale, e meglio della CV (cfr. al riguardo, consid. 3.7.1 del presente giudizio). Se in virtù del diritto internazionale deve essere negata l'assistenza, l'art. 7 lett. c LAAF impone alla Svizzera, alle condizioni ivi indicate, di non entrare nel merito della domanda di assistenza amministrativa (cfr. per i dettagli, DTF 143 II 224 consid. 6.2; parimenti sentenza del TAF A-1275/2018 del 23 maggio 2019 consid. 5.2.1 con rinvii). Ora, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale relativa alle domande di assistenza fondate sui dati rubati, per reati vanno intesi dei reati effettivamente punibili in Svizzera. Ciò presuppone, oltre all'adempimento delle condizioni oggettive della norma penale svizzera di cui si presume la violazione, la competenza *ratione loci* della Svizzera (cfr. DTF 143 II 202 consid. 8.5.6; sentenze del TAF A-6314/2017 del 17 aprile 2019 consid. 4.3.3.1; A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.4). Nel contesto della CDI CH-NL, la Svizzera si è impegnata a non concedere l'assistenza amministrativa in materia fiscale ai Paesi Bassi se la domanda di assistenza si basa su dati ottenuti illegalmente (cfr. Messaggio CDI CH-NL, FF 2010 5057, 5072).

3.7.3.2 Al riguardo, una parte della dottrina sostiene l'opinione secondo cui l'utilizzo da parte dello Stato richiedente di dati bancari rubati costituisce già a lui solo una violazione del principio della buona fede (cfr. al riguardo, ANDREA OPEL, *Wider die Amtshilfe bei Datenklau: Gestohlene Daten sind gestohlene Daten*, Jusletter del 23 novembre 2015, n. 44; ROBERT WEYENETH, *Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen*, 2017, pag. 204 segg., in particolare pag. 208 seg.; cfr. parimenti FRANCESCO NAEF, *Lo scambio di informazioni fiscali in caso di dati rubati*, *Novità fiscali* 2016/6, pag. 18 segg.). Senonché alla luce della giurisprudenza del Tribunale federale, tale opinione non può essere qui condivisa (cfr. sentenze del TAF A-1275/2018 del 23 maggio 2019 consid. 5.2.2 con rinvii; A-6314/2017 del 17 aprile 2019 consid. 4.3.3.3).

Più nel dettaglio, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, uno Stato adotta un comportamento contrario alla buona fede, quando lo stesso acquista dei dati bancari svizzeri e li utilizza per una domanda di assistenza amministrativa. Lo stesso vale se uno Stato si è impegnato espressamente nei confronti della Svizzera – ovvero, fornendo una garanzia espressa in tal senso (« ausdrückliche Zusicherung ») – a non utilizzare dei dati rubati

a fondamento delle proprie domande di assistenza amministrativa e presenta comunque una domanda fondata su tali dati. Ora, la questione a sapere se lo Stato richiedente ha violato o meno il principio della buona fede ai sensi dell'art. 7 lett. c LAAF va valutata caso per caso. Detto in altri termini, l'uso di dati ottenuti illegalmente non permette a lui solo di ritenere automaticamente una violazione del principio della buona fede. Inversamente, il « solo » uso di dati ottenuti illegalmente, in assenza di altri elementi – quali un acquisto di dati o una garanzia, secondo cui detti dati non verranno utilizzati – non permette di ritenere automaticamente che il principio della buona fede è stato rispettato. Come detto, tale questione va piuttosto valutata nel singolo caso alla luce di tutte circostanze concrete della fattispecie in esame (cfr. DTF 143 II 224 consid. 6.3 seg.; sentenze del TF 2C_88/2018 del 7 dicembre 2018 consid. 5.3-5.5; 2C_819/2017 del 2 agosto 2018 consid. 2.2.2; 2C_648/2017 del 17 luglio 2018 consid. 2.3.3 e 2.3.4; sentenze del TAF A-1275/2018 del 23 maggio 2019 consid. 5.2.2 con rinvii; A-6314/2017 del 17 aprile 2019 consid. 4.3.3.4).

3.8 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. n. XVI lett. a del Protocollo; [tra le tante] sentenze del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.6 con rinvii; A-4434/2016 del 18 gennaio 2018 consid. 3.5; A-2321/2017 del 20 dicembre 2017 consid. 3.5). 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, allorché 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; sentenza del TF 2C_904/2015 dell'8 dicembre 2016 consid. 7.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.6 con rinvii; A-6266/2017 del 24 agosto 2018 consid. 2.7; A-5066/2016 del 17 maggio 2018 consid. 2.7).

3.9

3.9.1 Giusta l'art. 26 par. 3 CDI CH-NL, i par. 1 e 2 non possono essere interpretati nel senso che facciano obbligo a uno Stato contraente di:

- a) eseguire misure amministrative in deroga alla sua legislazione e alla sua prassi amministrativa o a quelle dell'altro Stato contraente;

- b) fornire informazioni che non possono essere ottenute in virtù della sua legislazione o nell'ambito della sua prassi amministrativa normale oppure di quelle dell'altro Stato contraente;
- c) fornire informazioni che potrebbero rivelare segreti commerciali o d'affari, industriali o professionali oppure metodi commerciali o informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico.

Al riguardo, l'art. 26 par. 5 CDI CH-NL precisa però che in nessun caso le disposizioni del par. 3 devono essere interpretate nel senso che permettono a uno Stato contraente di rifiutare di comunicare informazioni unicamente perché queste sono detenute da una banca, un altro istituto finanziario, un mandatario o una persona operante come agente o fiduciario oppure perché dette informazioni si rifanno ai diritti di proprietà di una persona. Nonostante le disposizioni del par. 3 o le disposizioni contrarie del diritto interno, le autorità fiscali dello Stato richiesto sono autorizzate a divulgare le informazioni menzionate in questo paragrafo. Più concretamente, il segreto bancario (cfr. art. 47 della legge federale dell'8 novembre 1934 sulle banche e le casse di risparmio [LBCR, RS 952.0]) non è dunque opponibile alla trasmissione delle informazioni (cfr. Messaggio CDI CH-NL, FF 2010 5057, 5071 seg.). Tale principio è ripreso dall'art. 8 cpv. 2 LAAF, secondo cui le informazioni in possesso di una banca, di un altro istituto finanziario, di un mandatario, di un procuratore o di un fiduciario, oppure che si rifanno ai diritti di proprietà di una persona possono essere richieste se la convenzione applicabile ne prevede la trasmissione, come nel caso della CDI CH-NL (cfr. sentenze del TAF A-5741/2017 del 29 giugno 2018 consid. 6.4.2 con rinvii; A-6547/2013 dell'11 febbraio 2014 consid. 9.1).

3.9.2 Ciò posto, riguardo al segreto professionale (cfr. art. 321 CP), l'art. 8 cpv. 6 LAAF sancisce che gli avvocati legittimati a esercitare la rappresentanza in giudizio in Svizzera conformemente alla legge federale del 23 giugno 2000 sulla libera circolazione degli avvocati (LLCA, RS 935.61) possono negare la consegna di documenti e informazioni tutelati dal segreto professionale. I documenti che l'avvocato possiede per un'altra funzione sottostanno invece all'obbligo di consegna. Questa protezione del segreto professionale degli avvocati corrisponde all'art. 26 cpv. 3 lett. c del Modello OCSE (cfr. Messaggio del 6 luglio 2011 a sostegno di una legge sull'assistenza amministrativa fiscale, FF 2011 5587, 5603 [di seguito: Messaggio LAAF]). Ora, ai sensi dell'art. 8 cpv. 6 LAAF, che concretizza l'art. 26 par. 3 lett. c CDI CH-NL, il segreto professionale si oppone dunque alla trasmissione di informazioni, soltanto nel caso in cui la persona interessata o il detentore d'informazione – chiamato dall'AFC a fornire le

informazioni che sono presumibilmente necessarie per rispondere alla domanda di assistenza amministrativa ex art. 9 LAAF, rispettivamente ex art. 10 LAAF – che lo invoca è per l'appunto un avvocato ai sensi della LLCA (cfr. DTF 135 III 410 consid. 3.3 [circa la definizione dell'attività propria all'avvocato]; sentenza del TF 2C_616/2018 del 9 luglio 2019 consid. 6.1-6.3; sentenze del TAF A-5741/2017 del 29 giugno 2018 consid. 6.4.1 con rinvii; A-6547/2013 dell'11 febbraio 2014 consid. 9.2.1).

4.

4.1 Stabiliti i principi qui applicabili, da un suo esame preliminare, lo scrivente Tribunale osserva innanzitutto come dal punto di vista strettamente formale la domanda di assistenza amministrativa del 14 dicembre 2017 inoltrata dall'autorità richiedente olandese (cfr. atto n. 1 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. AFC]) risulta adempiere ai requisiti formali alla base della sua ammissibilità, la stessa indicando in maniera sufficiente tutte le informazioni richieste dall'art. 26 par. 1 CDI CH-NL nonché dal n. XVI del Protocollo e dall'Accordo amichevole, quali l'identità delle persone interessate oggetto dell'inchiesta fiscale nei Paesi Bassi, la fattispecie alla sua base, lo scopo fiscale, il periodo fiscale interessato e – per quanto a lei nota – l'identità di un detentore delle informazioni (cfr. consid. 3.2 e 3.3 del presente giudizio). Di fatto, si tratta di una domanda individuale di assistenza amministrativa circoscritta ai ricorrenti quali specifici soggetti fiscali olandesi, volta all'accertamento della loro imposizione alle imposte sul reddito nei Paesi Bassi, come pure allo Studio legale e notarile C._____. Tenuto conto delle informazioni e dei documenti complementari forniti il 30 gennaio 2018 e il 27 febbraio 2018 dall'autorità richiedente olandese su richiesta dell'autorità inferiore (cfr. atti n. 3, 5, 14 e 15 dell'inc. AFC), la domanda di assistenza amministrativa olandese in oggetto va considerata come formalmente completa.

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, viste in particolare le censure sollevate dai ricorrenti (cfr. consid. 4.2 – 4.7 del presente giudizio).

4.2

4.2.1 In concreto, i ricorrenti censurano innanzitutto la violazione da parte dell'autorità inferiore del principio della fiducia (principio dell'affidamento). A loro avviso, apparirebbe infatti evidente come la domanda di assistenza amministrativa olandese si fondi su informazioni inattendibili fornite da una persona, il signor D._____, che, in base alle ricerche da loro effettuate su internet, sarebbe menzionato come un « international scammer » che

avrebbe raggirato varie persone in Svizzera (cfr. docc. T, U1 e U2). Di fatto, vi sarebbero degli elementi concreti in base ai quali l'autorità inferiore avrebbe dovuto ritenere come non veritiera la fattispecie esposta nella domanda di assistenza amministrativa olandese, in merito alle dichiarazioni del signor D. _____ quanto alla provenienza dei fondi utilizzati dai ricorrenti per il versamento del prezzo di acquisto di una casa di 2.6 milioni di franchi, così come smentito anche dall'avv. F. _____ (cfr. doc. H). In tale contesto, essi sottolineano che il 6 giugno 2017, nell'ambito del procedimento interno dell'autorità richiedente olandese, quest'ultima avrebbe trasmesso all'avvocato olandese del ricorrente 1 dei documenti (cfr. doc. AE), tra cui uno scritto 24 febbraio 2014 apparentemente inviato dal signor D. _____ al « Finanzamt Bellinzona (...) », menzionante che il ricorrente 1 avrebbe versato il prezzo di 2'600'000 franchi tramite la società H. _____, ciò che non corrisponderebbe al vero (cfr. doc. AC):

« [...] Sehr geehrte Damen und Herrn, Hiermit bestätige Ich Ihnen das der Betrag über CHF 2.600.000.-- überwiesen von der Firma H. _____ auf den Kaufvertrag meines Hauses bezahlt worden ist. Herr A. _____ ist nach Bestätigung des Notars F. _____ alleiniger wirtschaftlicher Berechtigter dieses Kontos. Für Rückragen wenden Sie sich bitte an mir oder an den Notar [...]».

In tali circostanze, essi ritengono che andrebbe accertato se l'autorità fiscale ticinese ivi menzionata abbia effettivamente ricevuto detto scritto oppure se lo stesso sia stato solo trasmesso all'autorità richiedente olandese. Se ciò non fosse il caso, sarebbe ancora più evidente la totale inattendibilità delle dichiarazioni del signor D. _____. Ciò precisato, essi sottolineano che nella decisione impugnata l'autorità inferiore non si sarebbe tuttavia confrontata con dette censure, così come da loro esposte dinanzi ad essa con scritto 30 maggio 2018 (cfr. doc. Z; ricorso 22 ottobre 2018, n. 45-56; replica spontanea del 21 dicembre 2018, n. 9-17). Il rifiuto dell'autorità inferiore, espresso con risposta 6 dicembre 2018, di verificare se detto scritto sia stato effettivamente consegnato all'autorità fiscale ticinese sarebbe un esempio di tale fatto (cfr. replica spontanea del 21 dicembre 2018, n. 12).

Ad ulteriore comprova della fattispecie non veritiera contenuta nella domanda di assistenza amministrativa olandese, essi evidenziano come dagli atti acquisiti dall'autorità inferiore – estratto del registro fondiario, atti notarili relativi al diritto di compera, ecc. – risulterebbe chiaramente non solo ch'essi sarebbero assoggettati fiscalmente in Svizzera dal 18 ottobre 2012 secondo il dispendio e che l'esercizio del diritto di compera avente per oggetto la particella n. (...) RFD di W. _____ in Via (...), U. _____, sarebbe intervenuto dopo tale data, ovvero il 13 febbraio 2013, ma anche che il prezzo di vendita fissato a 2'600'000 franchi sarebbe stato versato

come segue: 40'000 franchi già versati prima del rogito n. (...) datato 13 dicembre 2012, mentre 2'560'000 franchi accreditati con valuta 18 gennaio 2013 a favore della relazione bancaria n. (...) intestata all'avv. F._____ e all'avv. K._____ presso la banca J._____. Il supposto versamento di 100'000 franchi della società H._____ a favore del signor D._____, citato nella domanda, non avrebbe dunque di tutta evidenza alcun nesso con l'acquisto della succitata abitazione, rispettivamente non sarebbe parte delle transazioni intervenute in relazione al pagamento del prezzo di 2'600'000 franchi. Peraltro la domanda contenebbe una moltitudine di informazioni errate, segnatamente circa l'indirizzo dei ricorrenti e dell'abitazione da essi acquistata, il lavoro del ricorrente 1, la data di partenza dai Paesi Bassi, ecc. (cfr. ricorso 22 ottobre 2018, n. 30-41):

- attualmente l'indirizzo dei ricorrenti non sarebbe in [luogo nei Paesi Bassi], bensì in Via (...) U._____ [luogo in Svizzera];
- il ricorrente 1 non sarebbe dipendente della società E._____;
- la società L._____ non deterrebbe il (...) della società E._____, bensì solo (...) azioni;
- l'indirizzo delle società M._____ e L._____ non sarebbe in [luogo nei Paesi Bassi], bensì in [luogo nei Paesi Bassi],
- i ricorrenti non avrebbero acquistato un'abitazione in Via (...) a U._____, bensì in Via (...) a U._____;
- non sarebbe corretto che i ricorrenti non avrebbe risposto alle richieste dell'autorità fiscale olandese, gli stessi avendo invero fornito chiarimenti prima del loro trasferimento in Svizzera.
- il trasferimento dei ricorrenti dai Paesi Bassi alla Svizzera non avrebbe avuto luogo il 22 febbraio 2013 (e meglio, « [...] *deregistered from the Netherlands as of 22 February 2013* [...] »), bensì il 18 ottobre 2012, data alla quale sarebbero stati iscritti quali contribuenti nel comune di W._____.

4.2.2 In proposito, il Tribunale osserva preliminarmente come le censure sollevate dai ricorrenti non sono tali da rimettere in discussione l'adempimento dei requisiti formali alla base dell'ammissibilità della domanda di assistenza amministrativa in oggetto, così come già accertato in questa sede (cfr. consid. 4.1 del presente giudizio).

4.2.3 Con tale premessa, il Tribunale sottolinea come in virtù del principio dell'affidamento, l'autorità richiesta non può, di principio, mettere in dubbio le allegazioni dell'autorità richiedente, a meno che sussistano dei seri dubbi. La buona fede dello Stato richiedente essendo presunta, l'autorità richiesta è infatti vincolata alla fattispecie e alle dichiarazioni presentate nella domanda di assistenza amministrativa, fintanto che quest'ultime non possono essere immediatamente confutate in ragione di errori, lacune o

contradizioni manifeste (cfr. consid. 3.7.1 del presente giudizio). In tale contesto, la ricevibilità di una domanda di assistenza amministrativa non è subordinata all'assenza di errori, lacune o contraddizioni. In effetti, la sussistenza di errori nella fattispecie indicata dall'autorità richiedente – segnatamente in rapporto all'indicazione di un indirizzo, un nome o una data – a lei sola non basta a far ritenere automaticamente la stessa come non veritiera o priva di fondamento. Ora, non va dimenticato che la domanda di assistenza amministrativa, oltre ad accertare l'assoggettamento alle imposte, mira anche ad accertare la fattispecie ritenuta dall'autorità richiedente. Ne consegue che, se a seguito dei documenti raccolti dall'autorità richiesta risultano degli errori, ciò non autorizza detta autorità a non trasmettere le informazioni così raccolte, detti documenti essendo per l'appunto destinati a chiarire e verificare i fatti indicati dall'autorità richiedente. L'apprezzamento della rilevanza verosimile delle informazioni è di solo rilievo dell'autorità richiedente (cfr. consid. 3.5.2 seg. del presente giudizio).

4.2.4 In tale frangente, per quanto attiene all'attendibilità e alla credibilità delle dichiarazioni del signor D. _____ su cui si fonda la domanda di assistenza amministrativa olandese in oggetto, il Tribunale osserva – alla stregua dell'autorità inferiore (cfr. risposta 6 dicembre 2018, n. 3.5) – come non rientri nella competenza dell'autorità richiesta di giudicare se una fonte utilizzata dall'autorità richiedente possa essere ritenuta affidabile o meno (cfr. consid. 3.7.2 del presente giudizio). Quand'anche si dovesse avverare – così come sostenuti dai ricorrenti – che il signor D. _____ sia effettivamente un « international scammer », rispettivamente che lo stesso abbia cagionato danni altrui tramite truffe, ciò non significa ancora che le sue dichiarazioni siano da ritenersi automaticamente non veritiere. Che il ricorrente 1 e dall'avv. F. _____ abbiano smentito quanto dichiarato dal signor D. _____ su più fronti, non è un elemento sufficiente a negare l'assistenza amministrativa in materia fiscale ai Paesi Bassi. Spetterà infatti all'autorità richiedente olandese valutare l'attendibilità di dette dichiarazioni sulla base delle informazioni e dei documenti che gli verranno trasmessi dall'autorità inferiore (cfr. consid. 4.2.3 del presente giudizio).

4.2.5 In merito agli accertamenti postulati dai ricorrenti circa la questione a sapere se lo scritto 24 febbraio 2014 del signor D. _____ sia stato effettivamente o meno trasmesso da quest'ultimo alle autorità fiscali ticinesi – in casu, il « Finanzamt Bellinzona » ivi indicato – il Tribunale non può che constatare, alla stregua dell'autorità inferiore (cfr. risposta 6 dicembre 2018, n. 3.5), come l'autorità richiesta non sia tenuta, di principio, a procedere ad una valutazione delle prove e all'accertamento della fattispecie esposta nella domanda di assistenza amministrativa olandese

(cfr. consid. 3.7.2 del presente giudizio). In assenza di una richiesta di informazioni al riguardo da parte dell'autorità richiedente, l'autorità richiesta deve limitarsi ad un esame della plausibilità, senza procedere ad indagini dettagliate al riguardo (cfr. consid. 3.5.2 del presente giudizio). Peraltro, detta domanda di accertamento, così come la sussistenza dello scritto 24 febbraio 2014 del signor D._____, è stata sollevata dai ricorrenti per la prima volta dinanzi al Tribunale e non dinanzi all'autorità inferiore.

4.2.6 Riguardo agli asseriti errori presenti nella domanda di assistenza amministrativa olandese segnalati dai ricorrenti (cfr. consid. 4.2.1 del presente giudizio), anche in questo caso il Tribunale deve rilevare come gli stessi non siano manifesti o di una gravità tale da far ritenere la fattispecie ivi descritta come palesemente non veritiera. Di fatto, i ricorrenti – per loro stessa ammissione – hanno effettivamente acquistato un'abitazione per un prezzo complessivo di 2'600'000 franchi dal signor D._____, per il tramite dell'avvocato e notaio F._____. Come giustamente rilevato dall'autorità inferiore (cfr. risposta 6 dicembre 2018, n. 3.8-3.14), le persone interessate e/o coinvolte in detta transazione sono chiaramente identificabili, a prescindere dall'esattezza o meno delle date, degli indirizzi e delle altre circostanze ivi indicati. Quando, come e in che modalità detta transazione sia intervenuta è una circostanza che può essere appurata dai documenti e dalle informazioni richieste dall'autorità richiedente olandese. Che poi i documenti e le informazioni così raccolte possano o meno smentire la fattispecie esposta dall'autorità richiedente non è di certo una circostanza di cui l'autorità inferiore o il Tribunale debbano tenere conto per decidere se negare o meno l'assistenza amministrativa, il giudizio circa la pertinenza degli stessi con l'indagine condotta dall'autorità richiedente non essendo di loro rilievo (cfr. consid. 3.5.2 e 3.5.3 del presente giudizio).

4.2.7 Visto quanto suesposto, il Tribunale giunge alla conclusione che non è ravvisabile alcuna violazione del principio della fiducia da parte dell'autorità inferiore, in rapporto alla credibilità della fattispecie esposta nella domanda di assistenza amministrativa olandese. Nulla agli atti lascia infatti pensare che la stessa sia manifestamente errata o non veritiera. La censura dei ricorrenti al riguardo va dunque respinta.

4.3

4.3.1 Sempre invocando la violazione del principio della fiducia, i ricorrenti ritengono poi che la domanda di assistenza amministrativa olandese andava altresì respinta ai sensi dell'art. 7 lett. c LAAF, in quanto fondata su informazioni provento di reati punibili in Svizzera o che l'autorità richiedente

olandese avrebbe ricevuto grazie a detti reati. Più nel dettaglio, essi allegano che i sospetti di infrazione fiscale indicati dall'autorità richiedente olandese sarebbero infatti stati trasmessi dal signor D. _____, « international scammer », apparentemente soltanto per ragioni di (ingiustificata) vendetta, allo scopo di fare avviare un procedimento di carattere fiscale o un procedimento di carattere penale-fiscale nei loro confronti. Un simile comportamento sarebbe punibile in Svizzera per mendacie ex art. 303 CP e per sviamento della giustizia ex art. 304 CP. Dal momento che, come indicato dall'autorità richiedente olandese e dall'autorità richiesta, la denuncia di infrazioni fiscali sarebbe stata effettuata dal signor D. _____ contemporaneamente inviando una lettera all'autorità fiscale del Cantone Ticino, vi sarebbero i presupposti per ritenere la sussistenza di un reato punibile in Svizzera (cfr. ricorso 22 ottobre 2018, n. 57-59).

4.3.2 Al riguardo, il Tribunale osserva come la giurisprudenza concernente le domande di assistenza amministrativa fondate su informazioni ottenute mediante reati secondo il diritto svizzero sia alquanto restrittiva. Perché sia ammessa una tale fattispecie ai sensi dell'art. 7 lett. c LAAF, il reato in questione deve essere perseguibile in Svizzera (cfr. consid. 3.7.3 del presente giudizio). Ora, nel caso in disamina, vero è che la domanda di assistenza amministrativa olandese si fonda sulle dichiarazioni del signor D. _____. Tuttavia, nulla agli atti permette di ritenere automaticamente che le stesse siano frutto di un reato secondo il diritto svizzero, solo perché detta persona viene citata su internet quale « international scammer » (cfr. docc. T, U1 e U2 prodotti dai ricorrenti). Detto ciò, in ogni caso, nulla agli atti permette di escludere che l'autorità richiedente olandese si sia fondata su altri elementi, oltre che sulle dichiarazioni del signor D. _____. Né l'autorità inferiore né l'autorità richiedente hanno del resto mai sostenuto che l'asserita denuncia di infrazioni sarebbe stata effettuata contemporaneamente all'avvio di una lettera all'autorità fiscale del Cantone Ticino. Come visto, sono i ricorrenti che menzionano e presentano per la prima volta in sede ricorsuale lo scritto 24 febbraio 2014 del signor D. _____ (cfr. doc. AC prodotto dai ricorrenti), nonché affermano fosse parte degli atti trasmessi dall'autorità fiscale olandese tramite e-mail, nonostante non sia possibile riconoscere se detto scritto fosse parte o meno dei documenti allegati alla e-mail (cfr. consid. 4.2.5 del presente giudizio). Di fatto, dagli atti dell'incarto non emerge alcuna informazione utile al riguardo. Da un esame del predetto scritto, non è in ogni caso possibile escludere che di fatto si tratti di un documento meramente di parte, la sua veridicità ed attendibilità non potendo essere qui appurata, lo stesso non essendo nominato dall'autorità richiedente olandese nella propria domanda.

Ora, se come affermano i ricorrenti, il signor D. _____ avesse commesso nei loro confronti il reato di mendacie ex art. 303 CP e di sviamento della giustizia ex art. 304 CP, gli stessi avrebbero dovuto inoltrare una denuncia penale in tale senso. Sennonché gli stessi non hanno prodotto alcun documento attestante una tale evenienza, rispettivamente la sussistenza di un'inchiesta penale dal quale risulti chiaramente il perseguimento degli asseriti reati in Svizzera. In tali circostanze, in assenza di elementi concreti ed accertati rispetto alla sussistenza di reati penali, in virtù del principio della fiducia, nulla permette a questo Tribunale e neppure all'autorità inferiore di mettere in dubbio le dichiarazioni dell'autorità richiedente e di dunque ritenere che la sua domanda sia stata deposta sulla base di informazioni risultanti da un reato penale (cfr. consid. 3.7.1 e 3.7.3 del presente giudizio). Anche detta censura va pertanto qui respinta.

4.4

4.4.1 I ricorrenti ritengono poi che il segreto bancario e il segreto professionale si opporrebbero alla trasmissione delle informazioni e dei documenti richiesti dall'autorità richiedente olandese. A loro avviso, gli atti concernenti la transazione relativa alla costituzione del diritto di compera del fondo n. (...) RFD di W. _____ – e meglio, i documenti notarili allestiti dall'avvocato e notaio F. _____, l'estratto della particella n. (...) e la documentazione bancaria della relazione n. (...) intestata all'avv. F. _____ e/o all'avv. K. _____ presso la banca J. _____ – sarebbero coperti dal segreto professionale. Nella misura in cui i ricorrenti non avrebbero svincolato l'avv. F. _____ dal segreto professionale, lo stesso non sarebbe autorizzato a fornire detti documenti. Nel richiedere ed ottenere detti documenti dall'Ufficio del registro fondiario e dalla banca, l'autorità inferiore avrebbe commesso un abuso di diritto configurante una violazione del segreto professionale del notaio ex art. 321 CP. Peraltro, le informazioni bancarie ottenute dalla banca J. _____ sarebbero coperte dal segreto bancario ex art. 47 LBCR, violato dall'autorità inferiore (cfr. ricorso 22 ottobre 2018, n. 75-77).

4.4.2 Al riguardo, il Tribunale sottolinea come il segreto bancario non sia opponibile alla trasmissione delle informazioni bancarie, l'art. 26 par. 5 CDI CH-NL prevedendo espressamente la loro trasmissione (cfr. consid. 3.9.1 del presente giudizio). Per quanto attiene invece al segreto professionale, il Tribunale sottolinea come lo stesso sia invocabile solo all'avv. F. _____ e/o all'avv. K. _____ e in rapporto agli atti legali da essi intrapresi nella loro qualità di avvocati legittimati a esercitare la rappresentanza in giudizio in Svizzera conformemente alla LLCA. Il segreto professionale non è invece invocabile dai ricorrenti, dalla banca o dall'Ufficio del registro

fondario in rapporto agli atti legali da essi detenuti (cfr. consid. 3.9.2 del presente giudizio). Si deve dunque ritenere che è a giusta ragione che l'Ufficio del registro fondiario e la banca, non potendo invocare validamente il segreto professionale per opporsi a detta richiesta, hanno consegnato all'autorità inferiore le informazioni e i documenti da lei richiesti, quand'anche trattasi anche di atti notarili. In tale frangente non è ravvisabile alcuna violazione del segreto professionale. Le censure dei ricorrenti al riguardo vanno pertanto respinte.

4.5

4.5.1 Asserendo che l'art. 6 cpv. 2 lett. e LAAF esigerebbe l'indicazione da parte dell'autorità richiedente del nome e l'indirizzo del detentore presunto delle informazioni, i ricorrenti sottolineano altresì che in concreto l'autorità richiedente olandese avrebbe menzionato quale detentore delle informazioni lo Studio legale e notarile C._____, ma non la banca J._____ e l'Ufficio del registro fondiario. In tali circostanze, essi ritengono che l'autorità inferiore non era autorizzata a rivolgersi a dette ulteriori entità per richiedere le informazioni (cfr. ricorso 22 ottobre 2018, n. 77 lett. d).

4.5.2 In proposito, il Tribunale rileva come l'art. 6 cpv. 2 lett. e LAAF non trovi qui applicazione, essendo determinante quanto disposto dalla CDI CH-NL quale *lex specialis* in merito ai requisiti formali che la domanda di assistenza amministrativa deve adempiere (cfr. consid. 3.4 del presente giudizio). Nel caso della CDI CH-NL la giurisprudenza del Tribunale federale ha già avuto modo di sancire come l'indicazione dei nomi delle persone interessate nella domanda di assistenza amministrativa non sia un requisito indispensabile alla sua ricevibilità, l'Accordo amichevole non esigendo imperativamente la loro indicazione (cfr. DTF 143 II 136 consid. 5.3.4; consid. 3.3 del presente giudizio). Ora, alla stregua delle persone interessate, anche nel caso dei detentori di informazioni l'Accordo amichevole precisa chiaramente che il nome e l'indirizzo del detentore delle informazioni vanno indicati « sempre che siano noti » (cfr. consid. 3.3 del presente giudizio). Ciò significa che in concreto l'autorità richiedente olandese non era tenuta ad indicare il nome dei potenziali detentori di informazioni, se da lei non noti. Ch'essa abbia dunque indicato solo lo Studio legale e notarile C._____, poiché a lei noto e non gli altri potenziali detentori d'informazione è dunque conforme ai disposti di legge (cfr. atto n. 1 dell'inc. AFC). Il fatto che l'autorità inferiore si sia poi rivolta ad altri detentori di informazioni, poiché potenzialmente in possesso delle informazioni richieste dall'autorità richiedente olandese, non inficia dunque la trasmissibilità delle informazioni e dei documenti così raccolti.

Ciò constatato, nello specifico, è qui ancora doveroso precisare che non ci si trova dinanzi ad un caso di scambio spontaneo d'informazioni ai sensi del n. XVI lett. d del Protocollo, nonché dell'art. 3 lett. d LAAF, l'autorità inferiore essendosi limitata a ricercare le informazioni richieste dall'autorità richiedente olandese presso altri potenziali detentori di informazioni (dapprima presso l'Ufficio del registro fondiario, successivamente presso la banca risultante dall'atto notarile trasmesso dall'Ufficio del registro di commercio [cfr. rogito n. {...} accluso all'atto n. 13 dell'inc. AFC]), non noti a quest'ultima, così come risultante dagli atti dell'incarto (cfr. atti n. 9 e 16 dell'inc. AFC) e – come appena indicato – permesso dall'Accordo amichevole (cfr. consid. 3.3 del presente giudizio). Di fatto, le informazioni che l'autorità inferiore intende trasmettere all'autorità richiedente olandese non eccedono infatti quanto richiesto da quest'ultima nella propria domanda di assistenza amministrativa del 14 dicembre 2017 (cfr. atto n. 1 dell'inc. AFC; cfr. riguardo ad un caso di scambio spontaneo, sentenze del TAF A-2117/2018 del 5 marzo 2019; A-2138/2018 del 5 marzo 2019 [impugnate dinanzi al TF]). La censura dei ricorrenti va dunque respinta.

4.6

4.6.1 I ricorrenti sostengono poi che il requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste dall'autorità richiedente olandese non sarebbe adempiuto. Più nel dettaglio, essi – in qualità di soggetti fiscali svizzeri – sottolineano innanzitutto di essere soggetti alla tassazione secondo il dispendio, circostanza in virtù della quale le informazioni concernenti detta modalità di imposizione, nonché l'importo fissato dall'autorità svizzera nell'ambito di tale regime fiscale non costituirebbero delle informazioni verosimilmente rilevanti, così come sarebbe già stato sancito dal Tribunale statuento con sentenza A-3407/2017 del 20 agosto 2018 consid. 3.6.4. Ad ulteriore comprova della mancata rilevanza verosimile delle informazioni richieste, essi sollevano l'estraneità del bonifico di 100'000 franchi versato dalla H._____ con il pagamento dei 2.6 milioni di franchi e dunque con l'acquisto dell'abitazione a U._____, così come gli stessi avrebbero comprovato. Di fatto, la richiesta formulata dall'autorità richiedente olandese costituirebbe una « fishing expedition ». In ogni caso, essi ritengono che non vi sarebbe alcun nesso tra la fattispecie (non veritiera) contenuta nella domanda di assistenza amministrativa olandese e le informazioni nonché i documenti concernenti la costituzione del diritto di compera, rispettivamente l'acquisto dell'abitazione a U._____ da parte dei ricorrenti intervenuti dopo il 18 ottobre 2012, data a partire dalla quale – come sarebbe stato accettato dalle stesse autorità olandesi e da essi dimostrato – gli stessi sarebbero fiscalmente imponibili solo in Svizzera e

non (più) nei Paesi Bassi (cfr. ricorso 22 ottobre 2018, n. 66-74; replica spontanea del 21 dicembre 2018, n. 20-25).

4.6.2 A tal proposito, il Tribunale osserva innanzitutto come la sentenza A-3407/2017 del 20 agosto 2018 citata dai ricorrenti, parzialmente confermata dal Tribunale federale con sentenza 2C_764/2018 del 7 giugno 2019, concerni le informazioni richieste da uno Stato richiedente nell'ambito della Convenzione del 26 aprile 1966 tra la Confederazione Svizzera e la Spagna, intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza (RS 0.672.933.21; di seguito: CDI CH-ES), in rapporto alla tassazione secondo il dispendio. Nel caso spagnolo, l'autorità richiedente aveva esplicitamente richiesto delle informazioni allo scopo di accertare il domicilio fiscale delle persone interessate nonché nell'ottica d'identificare il loro redditi. In tale contesto, lo scrivente Tribunale aveva considerato come non verosimilmente rilevanti le informazioni concernenti le modalità d'imposizione e l'imposizione stessa secondo il dispendio, nonché l'importo fissato dall'autorità fiscale svizzera nell'ambito di detto regime fiscale. Di avviso parzialmente divergente, il Tribunale federale ha invece considerato come verosimilmente rilevante l'informazione secondo cui le persone interessate sono imposte secondo il dispendio, l'autorità richiedente spagnola avendo formulato un'esplicita domanda al riguardo, riformando pertanto in tal senso la sentenza dello scrivente Tribunale.

Ciò premesso, a prescindere dal contenuto dettagliato di dette due sentenze, il Tribunale rileva come nel caso in disamina le domande poste dall'autorità richiedente olandese mirano a verificare l'imposizione corretta relativa all'imposta sul reddito dei qui ricorrenti nei Paesi Bassi, prima della loro partenza in Svizzera, segnatamente mediante l'accertamento dell'origine dei fondi in rapporto all'acquisto di un'abitazione in Svizzera, in quanto la stessa nutre un dubbio al riguardo. Di fatto, la fattispecie in esame non è dunque assimilabile a quella alla base della sentenza A-3407/2017 del 20 agosto 2018. Più concretamente, la domanda è volta ad accertare chi ha acquistato la casa a U._____, chi ha finanziato detto acquisto e in che modalità, all'autorità richiedente olandese non essendo chiaro se siano stati i qui ricorrenti o terzi (cfr. atto n. 1 dell'inc. AFC). Così facendo, l'autorità richiedente olandese non ha invero richiesto alcuna informazione circa le modalità d'imposizione in Svizzera dei ricorrenti, tant'è che neppure l'autorità inferiore – come da lei stessa dichiarato – intende trasmettere le informazioni relative alla tassazione secondo il dispendio (cfr. risposta 21 settembre 2018, n. 6.2). In tale frangente, che i ricorrenti siano tassati secondo il dispendio, non è una circostanza tale da far ritenere come non adempiuto il requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste.

4.6.3 Ciò posto, il Tribunale osserva altresì come – contrariamente a quanto ritenuto dai ricorrenti – la domanda in oggetto non costituisce una « fishing expedition », l'autorità richiedente essendo legittimata a richiedere informazioni nell'ottica di verificare l'assoggettamento di due potenziali soggetti fiscali olandesi (cfr. consid. 3.6.2 del presente giudizio). Ora, come visto, le informazioni e i documenti richiesti dall'autorità richiedente olandese mirano a verificare l'imponibilità o meno dell'operazione concernente l'acquisto di un'abitazione in Svizzera da parte dei ricorrenti. Nella propria domanda, l'autorità richiedente olandese ha spiegato i motivi per i quali suppone la sussistenza di reddito che avrebbe dovuto essere dichiarato nei Paesi Bassi (cfr. atto n. 1 dell'inc. AFC). Come detto, il fatto che dai documenti richiesti possano potenzialmente risultare errori nella fattispecie esposta nella domanda non è tale da far ritenere detti documenti come non verosimilmente rilevanti. Anzi, piuttosto il contrario. Lo si ribadisce ancora una volta, in virtù del principio dell'affidamento, l'esame dell'autorità richiesta si limita alla plausibilità, la rilevanza verosimile essendo di solo rilievo dell'autorità richiedente (cfr. consid. 3.5.2 del presente giudizio).

4.6.4 Per quanto attiene poi alla censura secondo cui i ricorrenti sarebbero fiscalmente imponibili solo in Svizzera a far tempo dal 18 ottobre 2012, così come confermato dalle stesse autorità svizzere, sicché le informazioni riguardanti la costituzione del diritto di compera avvenuta dopo tale data non sarebbero verosimilmente rilevanti, il Tribunale rileva quanto segue. Dagli atti prodotti dai ricorrenti, in particolar modo dalle attestazioni di residenza fiscale dell'Ufficio circondariale di tassazione X. _____ (cfr. docc. P e Q), risulta che i ricorrenti hanno effettivamente preso domicilio fiscale in Svizzera a far tempo dal 18 ottobre 2012. Tale circostanza risulta essere altresì nota alle autorità olandesi, come si evince dai docc. O1 e O2. Ciò posto, dagli accertamenti esperiti dall'autorità inferiore il 31 gennaio 2013 presso la SEM risulta tuttavia che i ricorrenti sono formalmente registrati in Svizzera solo dal 24 febbraio 2013 (cfr. atto n. 7 dell'inc. AFC), ciò che rende plausibile la data di cancellazione dai registri dei Paesi Bassi al 22 febbraio 2013 indicata dall'autorità richiedente olandese nella propria domanda (cfr. atto n. 1 dell'inc. AFC).

Ora però, quanto indicato dai ricorrenti non contraddice affatto quanto esposto dall'autorità richiedente olandese nella propria domanda, dal momento che la predetta autorità indica espressamente che i ricorrenti si sono trasferiti in Svizzera nell'ottobre 2012 e sono stati cancellati dai registri olandesi il 22 febbraio 2013 (cfr. atto n. 1 dell'inc. AFC):

« [...] *During the course of October 2012, the A. _____ family moved to Switzerland (deregistered from the Netherlands as of 22 February 2013).*

Starting 1 November they rented a house from Mr D. _____ at Via (...), U. _____, Switzerland [...] ».

Secondo la domanda di assistenza olandese, l'acquisto dell'abitazione sarebbe poi avvenuto il 13 dicembre 2012 (cfr. atto n. 1 dell'inc. AFC):

« [...] According to a purchase and sales agreement, Mr and Mrs A. _____ bought a house under construction plus the surrounding plot of land (nr. [...]) in the municipality of W. _____, Via (...), U. _____, Switzerland, for an amount of CHF 2,600,000 on 13 December 2012 [...] ».

Al riguardo, il Tribunale non può fare a meno di notare come, da un esame degli atti, risulti che il diritto di compera in questione è stato costituito proprio il 13 dicembre 2012, e meglio dall'avvocato e notaio F. _____ con rogito n. (...) del 13 dicembre 2012 sulla particella n. (...) RFD del Comune di W. _____-U. _____ per un prezzo di 2'600'000 franchi (cfr. citato rogito accluso all'atto n. 13 dell'inc. AFC). Detti dati collimano pertanto con le indicazioni fornite dall'autorità richiedente olandese. Che la sua iscrizione a registro fondiario sia poi intervenuta ulteriormente, e meglio il 13 febbraio 2013 non inficia quanto precede (cfr. estratto RFD allegato all'atto n. 10 dell'inc. AFC; istanza di annotazione 13 febbraio 2013 allegata all'atto n. 13 dell'inc. AFC).

Ciò constatato, non va dimenticato che non spetta né all'autorità inferiore, né al Tribunale stabilire se i ricorrenti siano o meno imponibili nei Paesi Bassi in rapporto a questa operazione immobiliare, l'esame di detta questione essendo di mero rilievo dell'autorità richiedente olandese. I documenti da essa richiesti permettendole potenzialmente di verificare tale evenienza, il Tribunale è di avviso che non sia possibile escludere la rilevanza verosimile delle informazioni richieste dall'autorità richiedente olandese per accertare le circostanze in cui è avvenuta detta operazione.

4.6.5 Nulla muta al riguardo l'osservazione dei ricorrenti secondo cui non vi sarebbe nessun nesso tra la fattispecie contenuta nella domanda di assistenza amministrativa olandese e le informazioni e i documenti concernenti l'acquisto dell'abitazione a U. _____, dal momento che sarebbe comprovato che il bonifico di 100'000 franchi versato dalla società H. _____ non avrebbe nulla a che fare con tale operazione. Che dal rogito n. (...) del 13 dicembre 2012 (cfr. citato atto accluso all'atto n. 13 dell'inc. AFC) non risulti un legame tra il bonifico di 100'000 franchi (cfr. atto n. 15 dell'inc. AFC) e il versamento del prezzo di acquisto di 2'600'000 franchi, è un elemento di cui potrà tenere conto l'autorità richiedente olandese nell'ambito degli accertamenti ch'essa intende fare in rapporto a detta operazione immobiliare. Lo si ribadisce ancora una volta, spetterà infatti

all'autorità richiedente olandese valutare, sulla base delle informazioni e dei documenti che gli verranno trasmessi, s'effettivamente il bonifico di 100'000 franchi non ha nulla a che fare con la costituzione del diritto di compera, rispettivamente con l'acquisto dell'abitazione da parte dei ricorrenti, come sostenuto da quest'ultimi.

4.6.6 In definitiva, il Tribunale giunge alla conclusione che nulla permette di escludere la rilevanza verosimile delle informazioni e dei documenti richiesti dall'autorità richiedente olandese, sicché le varie censure sollevate dai ricorrenti al riguardo vanno di conseguenza respinte.

4.7

4.7.1 Da ultimo, i ricorrenti sollevano altresì la violazione del principio della sussidiarietà, nella misura in cui l'autorità richiedente olandese non avrebbe provato di avere sfruttato tutte le fonti di informazione a disposizione, la stessa non avendo ancora terminato il procedimento interno (ad esempio, non avrebbe inoltrato alcuna domanda alla ricorrente 2), nonché i relativi accertamenti circa la veridicità delle dichiarazioni del signor D. _____ (cfr. ricorso 22 ottobre 2018, n. 60-65).

4.7.2 Al riguardo, il Tribunale rileva come nella propria domanda l'autorità richiedente olandese abbia dichiarato espressamente « [...] *I confirm that: [...] 2. all the usual possibilities of investigation are exhausted [...]* » (cfr. atto n. 1 dell'inc. AFC), fatto che – come giustamente rilevato dall'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, n. 8.2; risposta 6 dicembre 2018, n. 5.2-5.6) – in virtù del principio dell'affidamento, è sufficiente a comprovare il rispetto del principio della sussidiarietà (cfr. consid. 3.8 del presente giudizio). Secondo costante giurisprudenza, in presenza di una tale dichiarazione e in assenza di errori, lacune o contraddizioni palesi al riguardo, l'autorità richiesta non è tenuta a chiedere all'autorità richiedente di comprovare di aver sfruttato tutte le fonti di informazione previste dalla sua legislazione (cfr. consid. 3.7.1 del presente giudizio). Ciò posto, il Tribunale sottolinea poi come in ogni caso, la sussistenza nello Stato richiedente di un procedimento interno in corso, non permette – a lui solo – di ritenere che lo stesso abbia violato il principio della sussidiarietà. Di fatto, al fine di verificare l'assoggettamento o meno e/o la correttezza delle dichiarazioni di un soggetto fiscale, l'autorità richiedente dispone di vari strumenti di verifica, complementari tra di loro. Oltre ad interpellare il diretto interessato, in parallelo essa può dunque anche ricorrere all'assistenza amministrativa in materia fiscale (cfr. sentenza del TAF A-6394/2016 del 16 febbraio 2017 consid. 3.3.1). In tale frangente, non si può impedire all'autorità richiedente

di rimanere in contatto con un soggetto fiscale, rispettivamente di interrogarlo anche nel caso in cui una domanda di assistenza amministrativa sia stata inoltrata (cfr. sentenza del TAF A-3716/2015 del 16 febbraio 2016 consid. 5.2.2). Pure detta censura va dunque respinta.

5.

In conclusione, lo scrivente Tribunale deve constatare che la domanda di assistenza amministrativa olandese del 14 dicembre 2017 adempie a tutti i requisiti formali alla base della sua ammissibilità. Essa non risulta manifestamente fondata su una fattispecie completamente errata e/o non veritiera. Essa non costituisce neppure una « fishing expedition », non è contraria né al principio di sussidiarietà né al principio della buona fede e dell'affidamento. Nulla agli atti permette peraltro di ritenere che la stessa sia fondata su un reato o di dubitare della rilevanza verosimile delle informazioni richieste dall'autorità richiedente olandese. In tali circostanze, nei confronti dell'autorità inferiore non è possibile ritenere né un abuso del proprio potere di apprezzamento, né un accertamento dei fatti incompleto o inesatto (cfr. consid. 2.1.1 e 2.1.2 del presente giudizio). Ne consegue che è a giusta ragione che l'autorità inferiore ha concesso l'assistenza amministrativa in materia fiscale ai Paesi Bassi. 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 dai ricorrenti nel loro gravame. In definitiva, la decisione impugnata va dunque qui confermata e il ricorso dei ricorrenti integralmente respinto.

6.

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

7.

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.

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

3.

Non vengono assegnate indennità a titolo di ripetibili.

4.

Comunicazione a:

- ricorrenti (atto giudiziario)
- autorità inferiore (n. di rif. ***; atto giudiziario)

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

Il presidente del collegio:

La cancelliera:

Raphaël Gani

Sara Pifferi

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: