



---

Corte I  
A-1296/2020

## **Sentenza del 21 dicembre 2020**

---

Composizione

Giudici Raphaël Gani (presidente del collegio),  
Emilia Antonioni Luftensteiner, Marianne Ryter,  
cancelliera Sara Pifferi.

---

Parti

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
entrambi patrocinati dall'avv. Ivano Genovini,  
ricorrenti,

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 C.\_\_\_\_\_, ora D.\_\_\_\_\_;*
- 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 C.\_\_\_\_\_, ora D.\_\_\_\_\_);*
- c. *il titolare dell’attività finanziaria ha ricevuto una lettera di C.\_\_\_\_\_, ora D.\_\_\_\_\_ in cui è stata annunciata la chiusura forzata del conto /conti bancari salvo egli fornisca a C.\_\_\_\_\_, ora D.\_\_\_\_\_, 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 C.\_\_\_\_\_, ora D.\_\_\_\_\_ 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 C.\_\_\_\_\_ 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 prelievi 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 C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_, 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 C.\_\_\_\_\_. (C.\_\_\_\_\_).*

*Si evidenzia, inoltre, che l'Amministrazione fiscale italiana è in possesso di copia della lettera che C.\_\_\_\_\_ ha inviato ai propri clienti italiani (cfr. Allegato1) 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 C.\_\_\_\_\_ 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 C.\_\_\_\_\_, ora D.\_\_\_\_\_, 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 C.\_\_\_\_\_, ora D.\_\_\_\_\_;
- 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 C.\_\_\_\_\_ – nonché la banca D.\_\_\_\_\_ che è subentrata a quest'ultima nel 2016 – a identificare tutte le persone interessate dalla domanda di assistenza amministrativa italiana 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 E.\_\_\_\_\_ – in nome e per conto della banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_ – si è espressa in merito al decreto di edizione del 29 marzo 2019 dell'AFC esprimendo dubbi sul fatto che la lettera 3 febbraio 2014 della banca, allegata alla domanda di assistenza amministrativa italiana 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 C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_ 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 E. \_\_\_\_\_ ha – in nome e per conto della banca C. \_\_\_\_\_/D. \_\_\_\_\_ – 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 C. \_\_\_\_\_/D. \_\_\_\_\_, 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 C. \_\_\_\_\_/D. \_\_\_\_\_ ha presentato all'AFC i risultati della ricerca sistematica condotta dalla società F. \_\_\_\_\_ 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 (...) 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** Nel termine impartito, i signori A. \_\_\_\_\_ e B. \_\_\_\_\_ non hanno né inoltrato una propria presa di posizione, né indicato un indirizzo di notifica.

**C.c** Con decisione finale del 4 febbraio 2020 pronunciata in lingua tedesca, l'AFC ha accolto la domanda raggruppata di assistenza amministrativa in

materia fiscale del 23 novembre 2018 per quanto concerne i signori A.\_\_\_\_\_ e B.\_\_\_\_\_, decidendo pertanto di trasmettere all'autorità richiedente italiana le informazioni che li riguardano, così come meglio formulate nel dispositivo.

**D.**

**D.a** Avverso la predetta decisione finale, il signor A.\_\_\_\_\_ (di seguito: ricorrente 1) e il signor B.\_\_\_\_\_ (di seguito: ricorrente 2) – per il tramite del loro patrocinatore – hanno inoltrato ricorso 3 marzo 2020 dinanzi al Tribunale amministrativo federale. In via incidentale, essi postulano che venga accertata quale lingua del presente procedimento la lingua italiana. In via principale, protestando tasse, spese e ripetibili, essi postulano l'accoglimento del loro ricorso e dunque che non venga concessa l'assistenza amministrativa in materia fiscale all'Italia e che non venga trasmessa alcuna informazione al loro riguardo. In estrema sintesi, i ricorrenti contestano l'ammissibilità della domanda raggruppata sotto vari aspetti. In particolare, sollevando dubbi sull'Accordo amministrativo, essi ritengono come non adempiute le esigenze formali e materiali alla base di una domanda raggruppata, segnatamente in rapporto alla descrizione dettagliata del gruppo di contribuenti e dello scopo fiscale per cui le informazioni sono richieste (origine illecita/contraffatta della lettera 3 febbraio 2014 della banca acclusa alla domanda raggruppata; nessuna prova del suo invio ai clienti della banca; scoperta di un'altra lettera della banca con contenuto diverso che non può supplire alla lettera 3 febbraio 2014, ecc.). Essi sollevano inoltre l'assenza di rilevanza verosimile delle informazioni, la violazione del principio di sussidiarietà, del principio della buona fede nonché del divieto delle fishing expeditions.

**D.b** Con risposta 16 luglio 2020, l'AFC (di seguito: autorità inferiore) ha postulato il rigetto del ricorso, prendendo posizione in merito al ricorso.

**D.c** Con replica 3 settembre 2020, i ricorrenti – sempre per il tramite del loro patrocinatore – si sono espressi sulla predetta risposta, riconfermandosi nel loro ricorso.

**D.d** Con scritto 16 settembre 2020, l'autorità inferiore ha indicato di rinunciare a presentare una duplice spontanea, i ricorrenti non avendo apportato alcun nuovo elemento pertinente nella loro replica. Essa si è altresì riconfermata nella propria risposta.

**E.**

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-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). Nel caso particolare delle domande raggruppate – ovvero le domanda di assistenza amministrativa con le quali si richiedono informazioni su più persone che hanno agito secondo lo stesso modello di comportamento e sono identificabili in base a indicazioni precise (cfr. art. 3 lett. c LAAF) –, 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 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 di fatto, è una domanda raggruppata ai sensi dell'art. 3 lett. c LAAF, fondata sull'art. 27 CDI CH-IT, in combinato disposto con la lett. e<sup>bis</sup> del relativo Protocollo aggiuntivo, nonché sull'Accordo amministrativo – 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** Ciò precisato, il ricorso 3 marzo 2020 è stato 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 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-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 1.5; 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.

**1.3** In merito alla lingua della presente procedura di ricorso, è qui doveroso precisare quanto segue, viste le puntuali censure sollevate dai ricorrenti in via incidentale nel loro ricorso 3 marzo 2020 al riguardo (cfr. citato ricorso, punti n. 22-25). Innanzitutto, il Tribunale rileva che la decisione finale del 4 febbraio 2020 dell'autorità inferiore è stata pronunciata in lingua tedesca, conformemente ai principi applicabili alla procedura di assistenza amministrativa in materia fiscale (cfr. circa il potere di apprezzamento dell'AFC nella scelta della lingua di procedura in tale ambito, sentenza del TAF A-7302/2018 del 26 maggio 2020 consid. 3.2.1-3.2.4 e 3.3.2 con rinvii). Per quanto qui necessario, il Tribunale sottolinea che nell'ambito dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, il principio di celerità e dell'economia di procedura possono avere una certa influenza nella scelta della lingua di procedura, perlomeno nella prima fase, ove le persone interessate vengono informate dall'AFC in merito alla sussistenza di una domanda di assistenza (cfr. art. 14 LAAF; art. 22b cpv. 1 LAAF; sentenza del TAF A-7302/2018 del 26 maggio 2020 consid. 3.1.3 e 3.3.2). Se è vero che la domanda raggruppata di assistenza amministrativa italiana in oggetto è stata presentata in italiano e che i qui ricorrenti – persone interessate da detta domanda – sono italiani di madrelingua italiana, è altrettanto vero che l'AFC non è tenuta a scegliere forzatamente tale lingua per le sue comunicazioni indirizzate alle persone interessate da detta domanda. Essa è infatti unicamente tenuta a scegliere una lingua ufficiale ex art. 70 cpv. 1 Cost., previa ponderazione degli interessi in gioco (cfr. sentenza del TAF A-7302/2018 del 26 maggio 2020 consid. 3.2.3 e 3.3.2). Spetta poi al diretto interessato manifestarsi, qualora la lingua scelta dall'AFC le risulti difficile o incomprensibile. Ora, nel caso concreto, i ricorrenti non hanno reagito alla pubblicazione nel Foglio federale del 10 dicembre 2019 dell'autorità inferiore, con cui quest'ultima gli avvisava nelle lingue ufficiali – ivi compreso l'italiano (cfr. FF 2019 6843) – ed in inglese della sussistenza della domanda di assistenza amministrativa italiana in oggetto e li invitata



ad indicare un valido indirizzo di notifica in Svizzera. In tale contesto, l'autorità inferiore era abilitata a scegliere ed utilizzare il tedesco quale lingua della sua decisione finale. Ciò sancito, va altresì rilevato che i ricorrenti sono stati in ogni caso in grado di esporre le loro argomentazioni nella loro lingua – ovvero l'italiano – nel contesto del ricorso 3 marzo 2020 interposto avverso la predetta decisione finale. Ciò dimostra che l'utilizzo della lingua tedesca nella decisione finale non ha impedito loro di fare valere i loro diritti, in particolare il loro diritto di essere sentiti. In tali circostanze, si deve ritenere che i ricorrenti non hanno subito alcun pregiudizio in correlazione al fatto che la decisione finale sia stata pronunciata in lingua tedesca. Ciò puntualizzato, dal momento che i ricorrenti hanno presentato il proprio ricorso 3 marzo 2020 in lingua italiana, postulando in via incidentale l'utilizzo di detta lingua quale lingua di procedura (cfr. citato ricorso, punti n. 22-25), va qui applicata la lingua italiana alla presente procedura di ricorso (cfr. art. 33a cpv. 2 PA) nonché al presente giudizio.

## **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<sup>a</sup> ed. 2013, n. 2.149).

**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<sup>a</sup> 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.**

In concreto, oggetto del litigio è la decisione finale del 4 febbraio 2020 dell'autorità inferiore, con cui quest'ultima ha accolto la domanda di assistenza amministrativa italiana del 23 novembre 2018, per quanto concerne i qui ricorrenti. Di fatto, si tratta di una domanda raggruppata fondata sull'art. 27 CDI CH-IT in combinato disposto con la lett. e<sup>bis</sup> del Protocollo aggiuntivo, nonché sull'Accordo amministrativo.

In tale contesto, per il Tribunale si tratta innanzitutto di esaminare l'ammissibilità formale della predetta domanda raggruppata, alla luce delle disposizioni legali pertinenti, nonché della giurisprudenza del Tribunale federale in materia di domande raggruppate. In altri termini, si tratta di determinare se questa domanda si fonda su una base legale formale sufficiente.

**3.1** Per costante giurisprudenza del Tribunale federale, in caso di domande raggruppate, la base legale per la concessione dell'assistenza amministrativa deve risultare dalla CDI determinante (cfr. DTF 143 II 136 consid. 5).

**3.2** Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, per interpretare le convenzioni di doppia imposizione occorre rifarsi alle regole previste dalla Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati (RS 0.111; di seguito: CV; cfr. DTF 144 II 130 consid. 8.2; 143 II 202 consid. 6.3.1; 141 II 447 consid. 4.3.1; 139 II 404 consid. 7.2.1; sentenze del TF 2C\_180/2018 del 19 settembre 2019 consid. 6.1; 2C\_753/2014 del 27 novembre 2015 consid. 3.3.1 con rinvii). In questo ambito, la stessa indica tra l'altro: che ogni trattato in vigore vincola le parti e queste devono eseguirlo in buona fede (cfr. art. 26 CV); che un trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato stesso (interpretazione letterale), nel loro contesto (interpretazione sistematica) ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo (interpretazione teleologica; cfr. art. 31 cpv. 1 CV); che, oltre al contesto (cfr. art. 31 cpv. 2 CV), occorre in particolare considerare ogni accordo ulteriore intervenuto tra le parti circa l'interpretazione del trattato o l'attuazione delle disposizioni in esso contenute (cfr. art. 31 cpv. 3 lett. a CV), nonché ogni ulteriore pratica

seguita nella sua applicazione, con la quale venga accertato l'accordo delle parti relativamente all'interpretazione del trattato (cfr. art. 31 cpv. 3 lett. b CV). Quando l'interpretazione data giusta l'art. 31 CV non permette di dissipare le ambiguità del testo o conduce a un risultato chiaramente assurdo o irragionevole, è infine possibile riferirsi ai lavori preparatori e alle circostanze nelle quali il trattato è stato concluso (interpretazione storica; cfr. art. 32 CV; DTF 144 II 130 consid. 8.2.3; 143 II 136 consid. 5.2.3; [tra le tante] sentenze del TF 2C\_180/2018 del 19 settembre 2019 consid. 6.1; 2C\_452/2012 del 7 novembre 2012 consid. 4.6; parimenti DTAF 2010/7 consid. 3.5 e 3.6.2).

### 3.3

**3.3.1** L'assistenza amministrativa con l'Italia è retta dall'art. 27 CDI CH-IT. Tale disposizione, insieme a quelle del Protocollo aggiuntivo, si fonda, sul piano formale e materiale, sul Modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE; di seguito: MC OCSE) e sulla politica svizzera in materia di convenzioni in questo ambito (cfr. Messaggio del 12 agosto 2015 concernente l'approvazione di un Protocollo che modifica la Convenzione tra la Svizzera e l'Italia per evitare le doppie imposizioni, FF 2015 5631, 5635 e 5637 [di seguito: Messaggio CDI CH-IT]). Per analogia alla giurisprudenza del Tribunale federale resa in merito alla Convenzione del 26 febbraio 2010 tra la Confederazione Svizzera e il Regno dei Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito (RS 0.672.963.61; di seguito: CDI CH-NL; cfr. DTF 143 II 136 consid. 5.3.2 [concernente la CDI CH-NL]), anche la CDI CH-IT e il Protocollo aggiuntivo che ne fa parte integrante devono essere qui considerati come un'unità interpretativa. Nella loro versione in vigore dal 13 luglio 2016, modificata dagli artt. I e II del Protocollo di modifica del 23 febbraio 2015, l'art. 27 CDI CH-IT e le disposizioni del Protocollo aggiuntivo trovano applicazione per quelle domande di informazioni presentate al 13 luglio 2016 o dopo tale data, che si riferiscono a fatti e, o, circostanze esistenti o realizzate il 23 febbraio 2015 o dopo questa data (cfr. art. III par. 2 del Protocollo di modifica del 23 febbraio 2015; RU 2016 2769, 2771; Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5637). Tale è segnatamente il caso della domanda di assistenza amministrativa in oggetto, presentata il 23 novembre 2018 e riguardante il periodo fiscale dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016.

**3.3.2** Secondo il riveduto standard dell'OCSE, ripreso nella CDI CH-IT alla lett. e<sup>bis</sup> n. 3 del Protocollo aggiuntivo, in vigore a far tempo dal 13 luglio 2016 (cfr. RU 1016 2769), sulla base dell'art. 27 CDI-CH IT sono ammissi-

bili non solo le cosiddette « domande individuali » di assistenza amministrativa che adempiono le esigenze formali sancite dalla lett. e<sup>bis</sup> n. 2 del Protocollo aggiuntivo (cfr. Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5636), ma anche le cosiddette « domande raggruppate », ovvero quelle domande concernenti un gruppo di contribuenti identificati in modo preciso, per i quali si deve dedurre che non abbiano adempiuto i loro obblighi fiscali nello Stato richiedente. Nel caso delle domande raggruppate, l'identificazione può avvenire con il nome e l'indirizzo della persona interessata, ma anche con altri mezzi, come ad esempio con la descrizione di un comportamento. Detta interpretazione, si fonda sulla clausola d'interpretazione (cfr. lett. e<sup>bis</sup> n. 3 del Protocollo aggiuntivo; parimenti art. II lett. e<sup>bis</sup> n. 3 in combinato disposto con n. 2 del Protocollo di modifica [RU 2016 2769, 2770 seg.]) che obbliga gli Stati contraenti a interpretare le esigenze di una domanda in modo da garantire uno scambio di informazioni il più ampio possibile, senza tuttavia consentire una ricerca generalizzata e indiscriminata di informazioni (« fishing expedition »; cfr. Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5636). Testualmente, la lett. e<sup>bis</sup> n. 3 del Protocollo aggiuntivo sancisce infatti che sebbene la lett. e<sup>bis</sup> n. 2 del Protocollo aggiuntivo preveda importanti requisiti di tecnica procedurale volti a impedire la « fishing expedition », i punti da (i) a (v) del predetto n. 2 non devono essere interpretati in modo da ostacolare uno scambio effettivo di informazioni e che la condizione « verosimilmente rilevante » può essere soddisfatta sia in casi relativi ad un singolo contribuente (identificato con il nome oppure altrimenti) sia in casi relativi ad una pluralità di contribuenti (identificati con il nome oppure altrimenti).

**3.3.3** Da quanto precede risulta chiaramente che la base legale per la concessione dell'assistenza amministrativa nel caso di una domanda raggruppata italiana è sancita dall'art. 27 CDI CH-IT in combinato disposto con la lett. e<sup>bis</sup> n. 3 del Protocollo aggiuntivo. In tale contesto, l'autorità richiedente italiana era dunque – di principio – autorizzata a presentare la domanda raggruppata qui in esame. Altra è ovviamente la questione a sapere se detta domanda adempie i requisiti formali e materiali di legge, che verranno esaminati ulteriormente (cfr. consid. 4-9 del presente giudizio).

### **3.4**

**3.4.1** Nel caso in disamina, la domanda raggruppata in oggetto, oltre a fondarsi sull'art. 27 CDI CH-IT e la lett. e<sup>bis</sup> n. 3 del Protocollo aggiuntivo, si fonda altresì sull'Accordo amministrativo, redatto in inglese e avente il tenore seguente, qui riportato testualmente (cfr. atto n. 1 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. AFC]):

« [...] »

### **Article 1**

*The Competent Authority of the Swiss Confederation shall process, within the limits set by the Convention and by this Agreement, group requests concerning accounts held, at any time during the period between 23 February 2015 and 31 December 2016, by Italian resident account holders with financial institutions located in Switzerland.*

### **Article 2**

1. *Group requests referred to in Article 1 shall concern “recalcitrant account holders”.*
2. *“Recalcitrant account holders” are individuals who are taxpayers of Italy, whose names are unknown and that are identifiable through the following criteria during the time period between 23 February 2015 and 31 December 2016:*
  - a. *the individual is or was an account holder of one or more accounts with a financial institution located in Switzerland;*
  - b. *the account holder has or had a domicile or residence address in Italy (according to the bank documentation in possession of the financial institution located in Switzerland);*
  - c. *the account holder was sent a letter by the financial institution located in Switzerland in which it announced the forced closure of the bank account or accounts unless he/she provided the financial institution located in Switzerland with the signed form “EU savings tax – Authorization for the Voluntary Disclosure” or any other proof of his/her tax compliance for such account or accounts;*
  - d. *despite this letter the account holder did not provide the financial institution located in Switzerland with sufficient evidence of tax compliance.*

### **Article 3**

*Out of scope of Article 2 are accounts:*

- a. *which have been disclosed within the framework of the agreement on the taxation of savings between the Swiss Confederation and the European Union; or*
- b. *for which an authorization regarding the specific account has been provided to the financial institution located in Switzerland within the framework of the Italian Voluntary Disclosure Program (VDP); or*
- c. *for which the overall amount of the account of the Italian taxpayer held with the financial institution located in Switzerland has been regularized within the framework of an Italian “scudo fiscale” and the account fulfils all of the following conditions (so called “juridical repatriation”):*
  - *the overall amount of the account maintained with the financial institution located in Switzerland at the time of the signature of the anonymous declaration (and its annexes, if any) was equivalent to the amount of the Swiss regularized assets indicated on the anonymous declaration; and*
  - *the anonymous declaration has been signed by the taxpayer and countersigned as well as stamped by a financial institution located in Italy; and*

- *no new money was deposited into the account after the date of signature of the anonymous declaration. Proceeds of regularized assets do not qualify as new money; and*
- *the mandate to the Italian financial institution to act as withholding agent and reporting intermediary has not been revoked, unless another mandate to another Italian financial institution has been given and such a mandate includes a delegation to perform withholding tax and reporting obligations to the Italian tax authorities;*

*or*

- d. *for which the taxpayer has provided evidence to the Swiss Federal Tax Administration that the assets in the account at the end of the last tax year for which the deadline to hand in the tax return has passed were included in the appropriate tax return duly filed with the Italian tax administration, more specifically in the RW-form. If the amount declared as held with Swiss financial institutions is higher than the account balance at the end of the last tax year of the concerned account, the taxpayer has to submit to the Swiss Federal Tax Administration the account statement(s) regarding the other assets with Swiss financial institutions in order to enable the Swiss Federal Tax Administration to examine if the assets declared are equivalent to the account balances. If the amount declared as held with Swiss financial institutions is lower than the account balance at the end of the last tax year of the concerned account, the exemption from the communication of the account provided for in this letter d) does not apply; or*
- e. *for which the requested information has already been transmitted to the Italian Competent Authority in a prior administrative assistance procedure.*

#### **Article 4**

*Group requests made under Article 2 will indicate the following:*

- *explanation of the selection criteria and the reason why they lead to the suspicion of tax evasion when combined altogether;*
- *person in Switzerland, which may be in possession of the requested information (name of the financial institution located in Switzerland);*
- *period under investigation;*
- *tax purpose, i.e. indication of the object of taxation (e.g. income, assets) and the concerned taxes;*
- *description of the facts and pursued objectives, including a statement explaining – based statistical evidence (including from the Italian VDP) – that a considerable number of Italian taxpayers did not declare their accounts held with Swiss financial institutions, especially with the concerned Swiss financial institution;*
- *if applicable, other sources that show the non-compliance of Italian taxpayers with regard to their Swiss financial institution accounts (including specific numbers, if available);*
- *copy of a letter sent to one or more Italian taxpayer(s) by the concerned Swiss financial institution showing that the financial institution contacted Italian taxpayers for whom it was not clear to the financial institution if their accounts were tax-compliant, and with which they were informed about the forced closure of the financial institution account(s) unless evidence of tax compliance was provided;*
- *foreseeable relevance of the requested information to the administration and enforcement of domestic laws of Italy;*
- *any other information of use for the processing of the group requests.*

### **Article 5**

*In response to a group request made under Article 2 by the Italian Competent Authority, the Swiss Competent Authority will provide the following information:*

- *personal details on the presumed Italian taxpayer: surname, first name, date of birth, last known domiciliary address according to the bank documentation;*
- *account(s) number;*
- *account(s) balance per 23 February 2015 and 31 December 2016 [...] ».*

**3.4.2** Di fatto, l'Accordo amministrativo è un accordo amichevole di portata generale concluso, in maniera autonoma, dalle amministrazioni finanziarie svizzere e italiane. Ora – come appena sancito al consid. 3.3.3 che precede – l'art. 27 CDI CH-IT in combinato disposto con la lett. e<sup>bis</sup> n. 3 del Protocollo aggiuntivo permette già l'inoltro di una domanda raggruppata. In tale contesto, si pone pertanto la questione a sapere come vada interpretato detto Accordo amministrativo concluso ulteriormente alla CDI CH-IT e che – alla luce del suo contenuto (cfr. consid. 3.4.1 del presente giudizio) – appare più restrittivo rispetto a quest'ultima. Per tale motivo, risulta qui giustificato definire la natura giuridica di tale atto, rispettivamente se lo stesso possa porre delle condizioni più restrittive per la concessione dell'assistenza amministrativa rispetto a quelle poste dalla CDI CH-IT e/o se sia vincolante per il Tribunale. Un tale esame si giustifica ancor più, se si considera che – alla luce del loro rispettivo contenuto – la domanda raggruppata in oggetto sembrerebbe a priori non soddisfare le condizioni poste dall'Accordo amministrativo, in particolar modo in rapporto al tenore che deve avere la lettera indirizzata ai clienti della banca interessata. Tale questione è peraltro stata accennata dagli stessi ricorrenti, che però non sviluppano ulteriormente la questione (cfr. ricorso 3 marzo 2020, punto n. 37).

**3.4.3** Di principio, l'accordo amichevole di portata generale (cosiddetto accordo su consultazione; « *generelle Verständigungsvereinbarung* » o « *Konsultationsvereinbarung* ») è un accordo amministrativo di diritto internazionale, ossia un accordo amministrativo per l'attuazione di trattati internazionali già esistenti (diritto internazionale secondario). Esso viene concluso da una delegazione delle rispettive competenti autorità degli Stati contraenti nell'ambito di una procedura amichevole (cfr. DTAF 2010/7 consid. 3.7.3; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 4<sup>a</sup> ed. 2019, pag. 773; WALTER H. BOSS, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [ed.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht*, 2015 [di seguito: *Kommentar zum Internationalen Steuerrecht*], n. 112 ad art. 25 MC OCSE; MADELEINE SIMONEK, *Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht*, ASA 73

pagg. 97 segg., pag. 118; WALTER H. BOSS, Das Verständigungsverfahren nach den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 52 pagg. 593 segg., pag. 601 seg. [di seguito: Verständigungsverfahren]).

**3.4.4** In diritto svizzero, la base legale per la procedura amichevole (« Verständigungsverfahren ») e la conclusione di accordi amichevoli è contenuta nelle singole CDI. Di principio, ogni CDI contiene infatti una specifica clausola (« Verständigungsklauseln ») calcata sull'art. 25 MC OCSE (cfr. FLEISCHER/DUSS, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [ed.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, 2020 [di seguito: Amtshilfe], § 19 n. 4, 139 seg.; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, op. cit., pag. 771). In particolare, l'art. 25 par. 3 MC OCSE abilita le autorità competenti degli Stati contraenti – definite all'art. 3 par. 1 lett. f MC OCSE – a concludere degli accordi amichevoli al fine di risolvere dei problemi d'interpretazione o di applicazione della CDI determinante, sia nei casi particolari (concernenti un contribuente in particolare), che in maniera più generale (grazie all'interpretazione congiunta di una disposizione della CDI applicabile a un gran numero di contribuenti; cfr. OCSE, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 [di seguito: Commentario OCSE], n. 3, n. 6.1 e n. 50-53 ad art. 25 MC OCSE). Può trattarsi di questioni pratiche, come le procedure d'applicazione delle convenzioni (parimenti, sgravi su dividendi interessi e tributi), ma anche delle questioni d'interpretazione, quali una precisazione circa un termine definito in maniera insufficiente, le conseguenze sull'applicazione della CDI di una modifica legislativa ulteriore, l'applicazione di una legislazione su una sottocapitalizzazione. Può trattarsi altresì di regolamentare dei casi di doppia imposizione non previsti dalla CDI, ma che le autorità competenti potrebbero ritenere legittimo di trattare in tale contesto (cfr. Commentario OCSE, n. 51-55 ad art. 25 MC OCSE; BRUNO GILBERT, in: Robert Danon et al. [ed.], Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, n. 18 seg. ad art. 25 MC OCSE; FLEISCHER/DUSS, Amtshilfe, § 19 n. 123 seg.). Gli accordi amichevoli fondati sull'art. 25 par. 3 MC OCSE che regolano un gran numero di casi con quesiti giuridici simili costituiscono degli accordi amichevoli di portata generale (« generelle Verständigungsvereinbarungen »; Commentario OCSE, n. 50 ad art. 25 MC OCSE; FLEISCHER/DUSS, Amtshilfe, § 19 n. 123).

**3.4.5** Nel caso specifico della CDI CH-IT, la clausola permettente la conclusione di accordi amichevoli ai sensi dell'art. 25 par. 3 MC OCSE figura all'art. 26 par. 3 CDI CH-IT. Secondo detta disposizione, le autorità competenti degli Stati contraenti faranno del loro meglio per risolvere per via di amichevole composizione le difficoltà o i dubbi inerenti



all'interpretazione o all'applicazione della Convenzione. Esse potranno altresì consultarsi al fine di eliminare la doppia imposizione nei casi non previsti dalla Convenzione. Per quanto concerne la CDI CH-IT, le autorità competenti ai sensi dell'art. 26 par. 3 CDI CH-IT sono l'AFC per la Svizzera e il Ministero delle Finanze per l'Italia, così come sancito dall'art. 3 par. 1 lett. g CDI CH-IT. In tale contesto, in virtù dell'art. 47 cpv. 4 della legge del 21 marzo 1997 sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione (LOGA, RS 172.010) in combinato disposto con l'art. 38 LOGA, le unità amministrative superiori e il Consiglio federale possono poi in ogni tempo avocare a sé la decisione su singole questioni, per le quali sarebbe competente un ufficio subordinato, ivi compreso dunque un tale accordo amichevole ai sensi dell'art. 26 par. 3 CDI CH-IT (cfr. DTAF 2010/7 consid. 3.7.2; FLEISCHER/DUSS, Amtshilfe, § 19 n. 7; MOLO/VORPE, Ammissibilità delle domande raggruppate in materia di assistenza amministrativa. Esposizione critica della giurisprudenza del Tribunale federale e delle sue ripercussioni, in particolare sui rapporti tra Svizzera e Italia, Rivista ticinese di diritto [RDAT] I 2017 pagg. 575 segg., pag. 602; COTTIER/MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, ASA 78 pagg. 349 segg., pag. 357).

**3.4.5.1** Circa il carattere vincolante, il Commentario OCSE sottolinea che gli accordi amichevoli che regolano le difficoltà generali d'interpretazione o di applicazione vincolano le amministrazioni finché le autorità competenti non convengono di modificare o abrogare l'accordo amichevole. Il Commentario OCSE non stabilisce tuttavia se detti accordi amichevoli siano vincolanti anche per le autorità giudiziarie (cfr. Commentario OCSE, n. 54 art. 25 MC OCSE; BOSS, Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, n. 100 ad art. 25 MC OCSE; FLEISCHER/DUSS, Amtshilfe, § 19 n. 134; SIMONEK, op. cit., pag. 119). Il Commentario OCSE si limita a rilevare che, se, in virtù del diritto interno, lo statuto di un accordo amichevole concluso ex art. 25 MC OCSE può variare secondo lo Stato interessato, è chiaro che i principi di diritto internazionale applicabili all'interpretazione delle convenzioni, così come enunciati agli artt. 31 e 32 CV, autorizzano tutti i Tribunali a prendere in considerazione siffatti accordi amichevoli (cfr. Commentario OCSE, n. 6.2 ad art. 25 MC OCSE).

**3.4.5.2** Quanto a lei, la dottrina non è unanime al riguardo (cfr. per un esame approfondito, sentenza del TAF A-7789/2009 del 21 gennaio 2010 consid. 3.7.4-3.7.6 [casi UBS]; FLEISCHER/DUSS, Amtshilfe, § 19 n. 135; SIMONEK, op. cit., pag. 119 seg.). Per quanto qui necessario ai fini del

giudizio, in estrema sintesi, si rileva che se vi sono autori che considerano gli accordi amichevoli di portata generale come non vincolanti per i Tribunali (p. es. BOSS, *Verständigungsverfahren*, pagg. 603 seg.; GIBERT, op. cit., n. 21 ad art. 25 MC OCSE; SIMONEK, op. cit., pagg. 122 segg.), al contrario altri li considerano vincolanti per i Tribunali, purché emanati da autorità competenti nell'ambito delle loro competenze e che si attengono ai limiti posti dalla CDI (p. es. REICH MARKUS, *Das Verständigungsverfahren nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz*, *Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht*, vol. 18, 1976, pag. 132 seg.; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, op. cit., pag. 773). Alcuni poi ritengono che gli accordi amichevoli di portata generale siano vincolanti, quand'anche vadano al di là di quanto previsto dalla CDI, purché conclusi validamente ai sensi del diritto internazionale (cfr. p. es. COTTIER/MATTEOTTI, op. cit., pag. 359 seg.).

**3.4.5.3** Sulla natura giuridica dell'accordo amichevole, il Tribunale ha già avuto modo di confrontarsi nell'ambito della sentenza A-7789/2009 del 21 gennaio 2010, pubblicata parzialmente nella DTAF 2010/7, in rapporto all'accordo del 19 agosto 2009 tra la Svizzera e gli Stati Uniti d'America nell'ambito dei casi UBS (ovvero, l'Accordo del 19 agosto 2009 tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America relativa UBS SA, una società di diritto svizzero, concernente la domanda di assistenza amministrativa presentata dall'Internal Revenue Service degli Stati Uniti D'America [di seguito: Accordo 09]; RS 0.672.933.612). Di fatto, si trattava di un accordo amichevole per l'attuazione della domanda di assistenza amministrativa americana approvato dall'Assemblea federale con decreto federale ai sensi dell'art. 54 par. 1 Cost. e dell'art. 166 cpv. 2 Cost. (cfr. RU 2010 2907), formalmente pubblicato ai sensi della legge federale del 18 giugno 2004 sulle raccolte del diritto federale e sul Foglio federale (LPubb, RS 170.512). Detto in altri termini, non si trattava di un accordo amichevole concluso in maniera autonoma dall'AFC quale autorità competente ai sensi dell'art. 25 par. 3 MC OCSE. In tale contesto, il Tribunale è giunto alla conclusione che per mezzo di un accordo amichevole, le autorità competenti non possono né completare né modificare una CDI e nemmeno introdurre nuovi diritti o obblighi (cfr. DTAF 2010/7 consid. 3.7.7 e 3.7.11 segg.; sentenza del TAF A-8400/2015 del 21 marzo 2016 consid. 6.3.1.4 con rinvii [domanda raggruppata olandese]; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, op. cit., pag. 773; BOSS, *Kommentar zum Internationalen Steuerrecht*, n. 113 ad art. 25 MC OCSE; cfr. FLEISCHER/DUSS, *Amtshilfe*, § 19 n. 128; MOLO/VORPE, op. cit., pag. 602). Nel caso in cui un accordo amichevole esca dal quadro del diritto internazionale stabilito dalla CDI, esso non diventa un trattato che può modificare la convenzione esistente. Esso rimane però un

valido strumento d'interpretazione della CDI determinante ai sensi dell'art. 31 cpv. 3 lett. a CV, purché non si trovi in contraddizione con il suo testo (cfr. DTAF 2010/7 consid. 3.7.10 e 3.7.11; sentenza del TAF A-8400/2015 del 21 marzo 2016 consid. 6.3.1.4 con rinvii [domanda raggruppata olandese]). Ne discende che, secondo detta giurisprudenza, un accordo amichevole deve attenersi ai limiti stabiliti dalla CDI.

**3.4.5.4** Con sentenza 2C\_276/2016 del 12 settembre 2016 pubblicata parzialmente quale DTF 143 II 136, il Tribunale federale si è anch'esso confrontato con detta questione nell'ambito dell'Accordo amichevole del 31 ottobre 2011 accluso alla CDI CH-NL. In questo caso, si trattava di un accordo amichevole formalmente pubblicato nella RS assieme alla CDI CH-NL e al relativo Protocollo (anch'esso sotto il numero RS 0.672.963.61) sottoscritto direttamente dalle competenti autorità svizzere e olandesi. Se in merito a detto accordo amichevole lo scrivente Tribunale si era riconfermato nella propria giurisprudenza sancita nell'ambito dei casi UBS (cfr. sentenza del TAF A-8400/2015 del 21 marzo 2016 consid. 6.3.1.4 con rinvii [domanda raggruppata olandese]), il Tribunale federale ha invece ritenuto quanto segue. Esso ha constatato che nel caso della CDI CH-NL, mediante decreto federale del 17 giugno 2011 soggetto a referendum facoltativo, al suo art. 1 cpv. 4 (RU 2011 4965), l'Assemblea federale ha abilitato espressamente l'AFC ad « [...] *adoperarsi per il riconoscimento reciproco dell'interpretazione presentata nel capoverso 3 [...]* », concernente la possibilità di identificare il contribuente in altro modo che con il nome e l'indirizzo, ovvero le domande raggruppate. Esso ha dunque ritenuto che l'accordo amichevole allegato alla CDI CH-NL era fondato sul predetto decreto federale e su un'abilitazione espressa dell'Assemblea federale (cfr. DTF 143 II 136 consid. 5.3.2). Esso ha altresì precisato che, per tale motivo, detto accordo amichevole era da distinguersi dagli accordi amichevoli conclusi invece in maniera autonoma dall'Amministrazione ai sensi dell'art. 25 par. 3 MC OCSE, la cui portata è discussa in maniera approfondita nella dottrina (cfr. DTF 143 II 136 consid. 5.3.3). Il Tribunale federale ha poi concluso che detto accordo amichevole andava considerato come un'unità interpretativa assieme alla CDI CH-NL e al Protocollo (cfr. DTF 143 II 136 consid. 5.3.2). Da quanto precede, risulta che il Tribunale federale ha per ora lasciata aperta la questione a sapere quale sia il valore vincolante di un accordo amichevole fondato unicamente sull'art. 25 par. 3 MC OCSE.

Detta giurisprudenza è stata confermata dal Tribunale federale mediante DTF 143 II 628 anch'essa concernente la CDI CH-NL (cfr. DTF 143 II 628 consid. 4.1.1), con cui ha peraltro sancito che pure lo scambio di lettere

avvenuto nel 2012 tra il governo norvegese e il Consiglio federale ha carattere vincolante (cfr. DTF 143 II 628 consid. 4.1-4.2.4). In tale contesto, il Tribunale federale ha altresì sottolineato che, sul piano interno, la conclusione e la ratifica dei trattati internazionali è di competenza del Consiglio federale, il quale li sottopone, salvo eccezioni, all'approvazione dell'Assemblea federale (cfr. art. 166 cpv. 2 Cost.; art. 184 cpv. 2 Cost.). Allorquando il Consiglio federale decide di adottare una certa politica internazionale in materia fiscale – segnatamente adottando lo standard dell'art. 26 MC OCSE, rispettivamente prevedendo la possibilità di identificare le persone in altro modo che con il nome e l'indirizzo – nell'ambito dell'assistenza amministrativa e che l'Assemblea federale acconsente a tale politica, sia adottando un progetto di decreto federale sottopostogli dal Consiglio federale per approvazione di un trattato che ha firmato in tal senso, sia abilitando in anticipo l'Amministrazione federale a concludere un accordo internazionale nel quadro ch'essa ha definito, i trattati che ne discendono legano il Tribunale federale e le altre autorità in virtù dell'art. 190 Cost. (cfr. DTF 143 II 628 consid. 4.2.2).

**3.4.5.5** In tale frangente, alla luce dei considerandi che precedono, si deve constatare che a tutt'ora né il Tribunale federale né lo scrivente Tribunale si sono ancora pronunciati circa il carattere vincolante o meno di un accordo amichevole concluso autonomamente ai sensi dell'art. 25 par. 3 MC OCSE dalle autorità competenti ex art. 3 par. 1 lett. f MC OCSE, ovvero senza fondarsi altresì su un'abilitazione espressa da parte dell'Assemblea federale, rispettivamente senza essere seguito da ratifica da parte del Consiglio federale o da approvazione da parte dell'Assemblea federale.

### **3.4.6**

**3.4.6.1** Ciò premesso, ritornando all'Accordo amministrativo in esame, il Tribunale osserva che ci si trova dinanzi ad una situazione piuttosto particolare. Dal profilo formale, l'Accordo amministrativo qui in esame è stato concluso dall'AFC e il Ministero delle Finanze sulla base dell'art. 26 par. 3 CDI CH-IT, in combinato disposto con l'art. 27 CDI CH-IT e la lett. e<sup>bis</sup> del Protocollo aggiuntivo, al fine di definire un modello di comportamento per le domande raggruppate concernenti i cosiddetti contribuenti recalcitranti (« recalcitrant account holders »), ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale sancita nell'ambito della CDI CH-NL con sentenza DTF 143 II 136 (cfr. preambolo dell'Accordo amministrativo). Detto atto fa altresì riferimento al documento sottoscritto il 23 febbraio 2015 e denominato « Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland », il quale costituisce però un mero impegno politico e programmatico comune alla Svizzera e l'Italia volto all'implementazione

non solo dell'assistenza amministrativa ai sensi dell'art. 26 MC OCSE, ma anche di altre tematiche finanziarie e fiscali (cfr. BELLUZZO/SERBINI, La recente evoluzione dei rapporti in materia fiscale tra l'Italia e la Svizzera, in: SUPSI [ed.], *Novità fiscali*, 2017 (6), pagg. 179 segg., pagg. 180 e 182; MOLO/VORPE, op. cit., pag. 602).

**3.4.6.2** Di fatto, detto Accordo amministrativo è stato concluso autonomamente dalle succitate amministrazioni finanziarie sulla sola base dell'art. 26 par. 3 CDI CH-IT, senza che venisse seguito, nei due Stati, alcun iter di approvazione secondo i rispettivi ordinamenti costituzionali. Di fatto, alcuna ratifica di questo accordo è infatti seguita alla sua sottoscrizione (cfr. MOLO/VORPE, op. cit., pag. 601). A differenza della CDI CH-NL, in questo caso non sussiste alcuna abilitazione espressa dell'Assemblea federale in favore dell'AFC a concordare con le competenti autorità italiane circa l'interpretazione delle disposizioni della CDI CH-IT e del suo Protocollo Aggiuntivo, nell'ambito delle domande raggruppate. Il decreto federale del 18 marzo 2016, con cui l'Assemblea federale ha approvato il Protocollo del 23 febbraio 2015 che modifica la CDI CH-IT (cfr. RU 2016 2767) – segnatamente inserendo la lett. e<sup>bis</sup> n. 3 del Protocollo aggiuntivo, legittimante l'inoltro di domande raggruppate – non contiene infatti alcuna norma in tal senso. Neppure il Messaggio CDI CH-IT accenna alcunché al riguardo (cfr. FF 2015 5631). Ne discende che la giurisprudenza del Tribunale federale che nel caso della CDI CH-NL ha qualificato il relativo accordo amichevole quale sua parte integrante non può chiaramente qui trovare applicazione. Come detto, non si tratta della medesima problematica giuridica, sicché tale giurisprudenza non permette di ritenere l'Accordo amministrativo come qui vincolante (cfr. consid. 3.4.5.4 del presente giudizio).

**3.4.6.3** Ciò puntualizzato, va poi rilevato che detto Accordo amministrativo si distingue chiaramente dagli altri accordi amichevoli acclusi ad altre CDI, sotto vari aspetti. Innanzitutto, a differenza degli accordi amichevoli acclusi ad altre CDI e tutti riguardanti l'interpretazione di disposizioni dei relativi Protocolli (cfr. p. es. CDI CH-NL; Convenzione dell'11 agosto 1971 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza [RS 0.672.913.62]; Convenzione del 12 febbraio 1980 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica di Corea per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito [RS 0.672.928.11]; Convenzione del 2 novembre 1994 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica dell'India per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito [RS 0.672.942.31]; Convenzione del 2 settembre 1991 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica di Polonia per evitare le doppie imposizioni

in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio [RS 0.672.964.91]; Convenzione del 25 ottobre 1993 tra la Confederazione Svizzera e la Romania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio [RS 0.672.966.31]; Convenzione del 24 febbraio 2011 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica di Singapore per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito [RS 0.672.968.91]; Convenzione del 14 febbraio 1997 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Slovacca per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio [RS 0.672.969.01]), detto Accordo amministrativo non concerne l'interpretazione delle disposizioni del Protocollo aggiuntivo alla CDI CH-IT, bensì riguarda l'applicazione concreta della CDI CH-IT ad una particolare casistica soggetta a domanda raggruppata. L'Accordo amministrativo definisce infatti non solo i criteri alla base di una specifica domanda raggruppata e riguardante uno specifico periodo fiscale, ma anche la fattispecie alla sua base. A differenza degli altri accordi amichevoli, l'Accordo amministrativo non è poi stato pubblicato ufficialmente né nella RU, né nella RS assieme alla CDI CH-IT e al relativo Protocollo ai sensi della LPubb, sicché lo stesso non risulta pubblico e consultabile da terzi esterni alle due amministrazioni finanziarie. Solo sul sito internet del Ministero delle finanze italiano è possibile reperire detto accordo (cfr. <https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/galleries/Documenti/Varie/CAA-ITALY-SWITZERLAND-GROUP-REQUEST-SIGNED.pdf> [consultato il 08.12.2020]).

Peraltro l'Accordo amministrativo non è stato neppure oggetto di una semplice pubblicazione sul sito internet dell'autorità inferiore come nel caso di altri accordi amichevoli, come ad esempio (tra molti altri) quello denominato « Accordo amichevole ai sensi del paragrafo 3 dell'articolo 26 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 concernente le disposizioni applicabili al reddito, di cui ai paragrafi 1 e 4 dell'articolo 15 della Convenzione e dell'articolo 1 dell'Accordo del 3 ottobre 1974 tra la Svizzera e l'Italia relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri ed alla compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine, a seguito delle misure adottate nel contesto della lotta alla diffusione del COVID-19 » (pubblicato solo sul sito in francese/tedesco dell'AFC; cfr. < <https://www.estv.admin.ch> > Droit fiscal international > Informations spécialisées > Pays > Italie > Accords amiables [consultato il 08.12.2020]). In tali circostanze, sussiste un problema dal punto di vista della certezza e sicurezza del diritto, dal momento che i potenziali interessati da una domanda di assistenza amministrativa italiana fondata

su tale Accordo amministrativo, non possono accedere facilmente al suo contenuto nel rispetto del loro diritto di essere sentiti.

Si deve dunque concludere che l'Accordo amministrativo non può essere paragonato agli altri accordi amichevoli acclusi alle varie CDI, dal momento che non si tratta dello stesso genere di accordo amichevole e che non è stato formalmente pubblicato. La differenza riscontrata tra l'Accordo amministrativo e gli altri accordi amichevoli, lascia piuttosto ritenere che nel caso dell'Accordo amministrativo ci si trovi dinanzi ad un accordo amichevole applicabile ad una fattispecie particolare alla base di una domanda raggruppata, senza pretesa di applicarsi sui generis. In tale frangente, occorre pertanto approfondire ulteriormente la questione, esaminando le conseguenze della sua non pubblicazione ufficiale.

### **3.4.7**

**3.4.7.1** La pubblicazione dei trattati e risoluzioni internazionali è disciplinata dall'art. 3 LPubb (cfr. DTAF 2010/7 consid. 3.2.2). Secondo l'art. 3 cpv. 1 LPubb, nella misura in cui siano vincolanti per la Svizzera, nella RU sono pubblicati: i trattati e le risoluzioni internazionali che sottostanno a referendum obbligatorio secondo l'art. 140 cpv. 1 lett. b Cost. o a referendum facoltativo secondo l'art. 141 cpv. 1 lett. d Cost. (lett. a); gli altri trattati e risoluzioni internazionali che contengono norme di diritto o che autorizzano ad emanarne (lett. b). Giusta l'art. 3 cpv. 2 LPubb, il Consiglio federale può decidere di pubblicare nella RU anche trattati e risoluzioni che non contengono norme di diritto. In virtù dell'art. 3 cpv. 3 LPubb, il Consiglio federale stabilisce altresì le condizioni secondo cui i trattati e le risoluzioni con durata di validità non superiore ai sei mesi nonché quelli di portata limitata non sono pubblicati nella RU. Facendo uso di detta delega legislativa, agli artt. 2 e 3 dell'ordinanza del 7 ottobre 2015 sulle raccolte del diritto federale e sul Foglio federale (OPubb, RS 170.512.1), il Consiglio federale ha disciplinato il caso dei trattati e risoluzioni internazionali di portata limitata e di durata di validità limitata. Giusta l'art. 2 OPubb, i trattati e le risoluzioni internazionali di portata limitata (cfr. artt. 7a cpv. 2 e 3 LOGA) non sono pubblicati nella RU tranne che concernano i diritti e gli obblighi di privati (lett. a) o la pubblicazione sia necessaria per motivi legati alla certezza del diritto o alla trasparenza (lett. b). Secondo l'art. 3 OPubb, i trattati e le risoluzioni internazionali la cui durata di validità non supera i sei mesi sono pubblicati nella RU non appena la loro validità è prorogata oltre tale durata.

**3.4.7.2** Conformemente al diritto vigente i trattati la cui durata di validità non supera i sei mesi e quelli di portata limitata non sono in linea di massima pubblicati, fatte salve le eccezioni previste dal Consiglio federale

nell'OPubb. Ne consegue che i trattati contenenti norme di diritto, a seconda della loro portata o della loro durata di validità, sono obbligatoriamente pubblicati oppure pubblicati soltanto in casi eccezionali. Questa differenziazione è fondata su una delimitazione delle competenze in materia di conclusione dei trattati internazionali tra Parlamento e Consiglio federale e tra Governo e dipartimenti o uffici (ai sensi degli artt. 7a cpv. 2 e 48a cpv. 1 LOGA; cfr. Messaggio del 28 agosto 2013 concernente la modifica della legge sulle pubblicazioni ufficiali [Cambiamento della versione determinante: dalla versione cartacea a quella elettronica], FF 2013 6069, 6086 seg. [di seguito: Messaggio LPubb]). L'art. 7a cpv. 2-4 LOGA – nella sua attuale versione in vigore dal 2 dicembre 2019 (RU 2019 3119) – definisce cosa si debba intendere per trattati e risoluzioni internazionali di portata limitata (cfr. Messaggio LPubb, FF 2013 6069, 6086 seg., ove viene fatto riferimento all'art. 7a cpv. 2 LPubb, nella sua versione precedente in vigore fino al 30 aprile 2015 [RU 2003 3543; RU 2015 969]). Giusta l'art. 7a cpv. 2 LOGA, il Consiglio federale può concludere autonomamente trattati internazionali di portata limitata. Può procedere in modo autonomo a modifiche o denunce di portata limitata. Ai sensi dell'art. 7a cpv. 3 LOGA, sono considerati di portata limitata segnatamente i trattati internazionali o le modifiche di trattati internazionali che non istituiscono nuovi obblighi per la Svizzera, né comportano la rinuncia a diritti esistenti (lett. a); servono all'esecuzione di trattati già approvati dall'Assemblea federale e si limitano a precisare i diritti, gli obblighi o i principi organizzativi già sanciti nel trattato di base (lett. b); sono diretti alle autorità e disciplinano questioni tecnico-amministrative (lett. c). Ai sensi dell'art. 7a cpv. 3 LOGA, non sono considerati in quanto tali, quei trattati e risoluzioni internazionali che adempiono una delle condizioni di applicazione del referendum facoltativo di cui all'art. 141 cpv. 1 lett. d Cost. (lett. a); contengono disposizioni concernenti materie il cui disciplinamento è di esclusiva competenza dei Cantoni (lett. b); comportano spese uniche di oltre cinque milioni di franchi o spese ricorrenti di oltre due milioni di franchi all'anno (lett. c).

**3.4.7.3** Da quanto precede risulta che, di principio, un trattato o una risoluzione internazionale deve essere pubblicato ai sensi dell'art. 3 cpv. 1 LPubb, qualora si tratti di un atto giuridico vincolante. Stesso discorso, vale per quei trattati e risoluzioni internazionali di portata limitata o di durata limitata, per i quali è richiesta la pubblicazione ai sensi degli artt. 2-3 OPubb, in combinato disposto con l'art. 3 cpv. 3 LPubb. In altri termini, si può desumere a contrario che se un trattato o una risoluzione internazionale non è stato pubblicato a RU, lo stesso – salvo nel caso in cui la pubblicazione non è richiesta ex lege – non è di principio considerato vincolante.



**3.4.7.4** Ciò sancito, come visto (cfr. consid. 3.4.6 del presente giudizio), nel caso dell'Accordo amministrativo si è dinanzi ad un accordo amichevole che non è stato pubblicato nella RU ai sensi delle predette disposizioni di legge. Ciò diversamente da tutti gli altri accordi amichevoli acclusi alle altre CDI, loro invece pubblicati formalmente. Ci si potrebbe dunque porre la questione a sapere se il motivo risiede nel fatto che lo stesso non è da considerarsi vincolante, rispettivamente se si tratta di un accordo di portata limitata e/o di durata limitata, la cui pubblicazione non è richiesta ex lege. Sennonché non si tratta di un accordo amichevole ratificato dal Consiglio federale, sicché si deve desumere che lo stesso non costituisce un trattato o una risoluzione internazionale di portata limitata ai sensi dell'art. 7a cpv. 2-4 LOGA (cfr. consid. 3.4.7.2 del presente giudizio). Il fatto che l'Accordo amministrativo non sia stato pubblicato formalmente, costituisce dunque un indizio propendente verso un suo carattere non vincolante.

**3.4.8** A ciò si aggiunge quanto indicato dall'autorità inferiore. Nella decisione impugnata l'autorità inferiore ha semplicemente applicato la giurisprudenza resa dal Tribunale federale in merito alla CDI CH-NL, ritenendo l'Accordo amministrativo assieme alla CDI CH-IT e al relativo Protocollo che ne fa parte integrante, come un'unità interpretativa. Rilevando come le domande raggruppate siano ammesse sulla base della CDI CH-IT, essa ha poi citato la clausola interpretativa secondo cui i requisiti formali ai sensi della lett. e<sup>bis</sup> n. 2 del Protocollo aggiuntivo vanno interpretati in modo da non ostacolare uno scambio effettivo di informazioni. In tale contesto, essa ha ritenuto irrilevante il fatto che, diversamente dall'accordo amichevole accluso alla CDI CH-NL, nel caso dell'Accordo amministrativo si tratta di un accordo amichevole concluso autonomamente dalle autorità amministrative, per i quali non esisteva alcuna autorizzazione esplicita sotto forma di decreto di approvazione emanato dall'Assemblea federale e sottostante a referendum facoltativo (cfr. decisione impugnata, consid. 3.2). Così facendo, essa non si è dunque confrontata ulteriormente sulla natura giuridica di detto Accordo amministrativo, che peraltro ha ripreso nei considerandi successivi. È solo nella sua risposta 16 luglio 2020, ch'essa ha preso posizione precisando quanto segue circa la natura dell'Accordo amministrativo (cfr. citata risposta, pag. 4):

*« [...] la ratio di questo Accordo è quella di tracciare una costellazione dell'art. 27 della CDI CH-IT sullo scambio di informazioni in materia fiscale alla luce della lettera e<sup>bis</sup> numero 3 del Protocollo aggiuntivo alla CDI CH-IT e della giurisprudenza del Tribunale federale (DTF 143 II 136), che contemplano espressamente la possibilità di formulare delle domande raggruppate, senza indicazione esplicita dei nomi e con descrizione di un modello di comportamento. L'Accordo è dunque intendersi come un punto di incontro tra autorità amministrative, competenti per l'attuazione dei disposti convenzionali, senza la pretesa di precisare esaustivamente le singole fattispecie oggetto di domande*

*raggruppate né di sostituirsi agli strumenti giuridici convenzionali, ma con lo scopo di tracciare alcune costellazioni specifiche nel pieno rispetto della legislazione applicabile. Ne viene che anche nella denegata ipotesi in cui la domanda italiana del 23 novembre 2018 non rientrasse in tale Accordo, ciò non implicherebbe di per sé una sua irricevibilità, dovendo la stessa essere vagliata attraverso l'adempimento o meno delle premesse legali tanto convenzionali che di diritto interno espresse nella CDI CH-IT e nella LAAF [...] ».*

Ora, a prescindere dal fatto che l'autorità inferiore risulta contraddirsi nelle sue allegazioni (dapprima applicando l'Accordo amministrativo quale unità interpretativa assieme alla CDI CH-IT e al Protocollo aggiuntivo, ritenendolo di fatto vincolante, per poi discostarsene definendolo un mero « punto di incontro tra autorità amministrative »), il Tribunale è di avviso che l'intenzione alla base di detto Accordo amministrativo era verosimilmente quello di definire un quadro generale alla base della domanda raggruppata in oggetto, ma non di certo di definire sui generis – ovvero per ogni futura domanda raggruppata – le condizioni determinanti per la concessione dell'assistenza amministrativa. Non si vede infatti per quale motivo, a differenza di altri accordi amichevoli, tale atto non è stato pubblicato ufficialmente. Nel caso contrario, si dovrebbe ritenere che nell'ambito della CDI CH-IT, unicamente le domande raggruppate adempienti, oltre i requisiti posti dall'art. 27 CDI CH-IT e dalla lett. e<sup>bis</sup> del Protocollo aggiuntivo, anche i requisiti posti dall'Accordo amministrativo, per lo stesso periodo fiscale ivi interessato (dal 25 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016), sono ammissibili. In tal modo, verrebbe preclusa la possibilità per l'Italia di inoltrare domande raggruppate concernenti altri fattispecie e altri periodi fiscali, non contemplate da detto Accordo amministrativo. Orbene, tenuto altresì conto della clausola interpretativa della lett. e<sup>bis</sup> n. 3 del Protocollo aggiuntivo che vuole che venga data un'interpretazione la più larga possibile al fine di garantire lo scambio effettivo d'informazioni (cfr. consid. 3.3.2 del presente giudizio), una siffatta interpretazione restrittiva non appare qui sostenibile. Inoltre, considerato il contesto della Roadmap, è difficile immaginare che l'Italia abbia voluto o permesso di limitare le domande raggruppate a quelle in cui è stata inviata una lettera con un contenuto preciso. Ciò appare ancora più dubbioso se si considera che il fisco italiano (come del resto neppure quello svizzero) non ha alcun modo di verificare né che la lettera sia stata inviata, né ancora meno il contenuto di detta lettera che rimane interamente soggetto ai rapporti contrattuali tra la banca e il suo cliente.

**3.4.9** In tale contesto, visto tutto quanto suesposto, si deve considerare che nel caso dell'Accordo amministrativo si tratta chiaramente di un mero accordo amichevole di portata generale ai sensi dell'art. 26 par. 3 CDI CH-IT, concluso in modo autonomo dalle rispettive autorità competenti svizzere e italiane. In quanto tale, esso costituisce tutt'al più uno strumento d'intesa tra

autorità amministrative, ma non può di certo andare oltre quanto previsto dalla CDI CH-IT e il suo relativo Protocollo aggiuntivo, come neppure limitare la portata di una clausola di scambio d'informazioni fiscali. Il Tribunale è infatti di avviso che anche nel contesto di un mero accordo amichevole ai sensi dell'art. 25 par. 3 MC OCSE, trovi applicazione la giurisprudenza di cui alla DTAF 2010/7 (cfr. consid. 3.4.5.3 del presente giudizio). L'accordo amichevole può servire ad interpretare una disposizione della CDI determinante, rispettivamente a definirne l'applicazione, ma non può introdurre nuovi obblighi o diritti non contemplati dalla CDI determinante. Ancor più se lo stesso non è reso noto, mediante formale pubblicazione. Un accordo amichevole non può infatti limitare l'impegno degli Stati contraenti ad allinearsi allo standard del Modello OCSE per lo scambio di informazioni sulla base di una domanda raggruppata. È quindi opportuno seguire l'autorità inferiore quando indica che l'Accordo amministrativo consiste più in un'intesa reciproca sull'attuazione delle disposizioni della CDI CH-IT. La situazione di fatto descritta in detto Accordo amministrativo va considerata più che altro come un'illustrazione esemplificativa della fattispecie alla base di una potenziale domanda raggruppata, che non andava per forza di cosa seguita con esattezza. Ritenere il contrario, arrischierebbe infatti di abilitare modifiche, senza rispetto dell'iter legislativo alla base della modifica delle CDI, previsto dall'ordinamento giuridico svizzero. O come visto (cfr. consid. 3.4.8 del presente giudizio), di delimitare fortemente l'inoltro di domande raggruppate future alla fattispecie descritta nell'Accordo amministrativo, precludendo l'inoltro di domande raggruppate non contemplate da tale atto.

Per tutti questi motivi, il Tribunale giunge alla conclusione che l'Accordo amministrativo non può essere considerato come vincolante ai sensi dell'art. 190 Cost. Unica base legale per la domanda raggruppata in oggetto è dunque l'art. 27 CDI CH-IT in combinato disposto con la lett. e<sup>bis</sup> del Protocollo aggiuntivo. Ciò sancito, l'Accordo amministrativo costituisce nondimeno uno strumento d'interpretazione, di cui il Tribunale può tenere conto nell'ambito dell'esame della domanda raggruppata in oggetto.

#### 4.

Appurato il carattere non vincolante di detto Accordo amministrativo, occorre ora verificare se la domanda raggruppata in oggetto è ammissibile alla luce dell'art. 27 CDI CH-IT, in combinato disposto con la lett. e<sup>bis</sup> del Protocollo aggiuntivo. A tal fine, qui di seguito, verranno richiamati i principi applicabili alla fattispecie in materia di domande raggruppate.

**4.1** Sul piano formale, una domanda raggruppata deve adempiere delle particolari esigenze di contenuto.

**4.1.1** Le esigenze di contenuto di una domanda di assistenza amministrativa fondata sull'art. 27 cpv. 1 CDI CH-IT sono disciplinate alla lett. e<sup>bis</sup> del Protocollo aggiuntivo. Ai sensi della lett. e<sup>bis</sup> n. 2 del Protocollo aggiuntivo, le autorità fiscali dello Stato richiedente devono fornire le seguenti informazioni alle autorità fiscali dello Stato richiesto:

- (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.

Come già sottolineato (cfr. consid. 3.3.2 del presente giudizio), dette esigenze vanno interpretate nella maniera più larga 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> n. 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. 3.4.9 del presente giudizio) – l'Accordo amministrativo non risulta qui vincolante, occorre dunque far riferimento a quanto sanciti dalla LAAF e 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; 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).

**4.1.2** 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). 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 richiedente, 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.

**4.2** Oltre i criteri formali, una domanda raggruppata deve di principio adempiere i medesimi criteri materiali di una domanda individuale (cfr. ANDREA OPEL, in: Amtshilfe, § 10 n. 63). Detti principi sono riassunti qui di seguito, con le dovute precisazioni proprie alle domande raggruppate.

#### **4.2.1**

**4.2.1.1** Giusta l'art. 27 par. 1 CDI CH-IT, le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per applicare le disposizioni della presente Convenzione oppure per l'amministrazione o l'applicazione del diritto interno relativo alle imposte di qualsiasi natura o denominazione riscosse per conto degli Stati contraenti, delle loro suddivisioni politiche o enti locali nella misura in cui l'imposizione prevista non sia contraria alla Convenzione. Il requisito della rilevanza verosimile – ovvero, la condizione « verosimilmente rilevante » (cfr. lett. e<sup>bis</sup> n. 3 del Protocollo aggiuntivo) – 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-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.3.1; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.3.1 con rinvii; A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 4.2.2).

**4.2.1.2** 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. 27 par. 4 CDI CH-IT; 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). La condizione « verosimilmente rilevante » può essere soddisfatta sia in casi relativi ad un singolo contribuente (identificato con il nome oppure altrimenti) sia in casi relativi ad una pluralità di contribuenti (identificati con il nome oppure altrimenti; cfr. lett. e<sup>bis</sup> n. 3 del Protocollo aggiuntivo). Il ruolo dello Stato richiesto si limita ad un controllo della plausibilità; egli deve limitarsi a verificare l'esistenza di un rapporto tra la fattispecie illustrata e i documenti richiesti, tenendo presente la presunzione della buona fede dello Stato richiedente (cfr. DTF 143 II 185 consid. 3.3.2; 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 e 2.4; 141 II 436 consid. 4.4.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.3.2 con rinvii; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.3.2 con rinvii).

**4.2.1.3** 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-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.3.3; 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).

## **4.2.2**

**4.2.2.1** Il riferimento a informazioni « verosimilmente rilevanti » ha lo scopo di garantire uno scambio di informazioni in ambito fiscale il più ampio possibile, senza tuttavia consentire agli Stati contraenti di intraprendere una ricerca generalizzata e indiscriminata di informazioni (« fishing expedition ») o di domandare informazioni la cui rilevanza in merito agli affari fiscali di un determinato contribuente non è verosimile (cfr. lett. e<sup>bis</sup> n. 3 del Protocollo aggiuntivo; art. 7 lett. a LAAF; DTF 146 II 150 consid. 6.1.2;

144 II 206 consid. 4.2; 143 II 136 consid. 6; sentenza del TF 2C\_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 9.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.4 con rinvii). Il divieto delle « fishing expeditions » corrisponde al principio della proporzionalità (cfr. art. 5 cpv. 2 Cost.), al quale deve conformarsi ogni domanda di assistenza amministrativa (cfr. DTF 139 II 404 consid. 7.2.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-1555/2018 del 3 agosto 2020 consid. 2.4.2; 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] sentenze del TAF A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.4.1; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.4 con rinvii).

**4.2.2.2** Una domanda di informazioni non costituisce una « fishing expedition » per il semplice fatto che essa non precisa il nome o l'indirizzo (o entrambi) del contribuente oggetto di un controllo o di inchiesta fiscale. L'identificazione del contribuente deve ciononostante essere possibile con altre modalità, sulla base delle informazioni trasmesse dallo Stato richiedente (cfr. DTF 143 II 136 consid. 6.1.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.2; A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 4.2.2 con rinvii; OPEL, Amtshilfe, § 10 n. 64). Ciò è il caso delle domande raggruppate (« Gruppensuchen ») ai sensi dell'art. 3 lett. c LAAF fondate sull'art. 27 CDI CH-IT che identificano i contribuenti interessati mediante un modello di comportamento, la lett. e<sup>bis</sup> n. 3 del Protocollo precisando infatti che la condizione « verosimilmente rilevante » può essere soddisfatta anche nei casi relativi ad una pluralità di contribuenti, identificati con il nome oppure altrimenti. Analogo discorso vale altresì per le domande collettive (chiamate anche domande su lista; « Listensuchen ») che – a differenza delle domande raggruppate – non identificano le persone interessate mediante un modello di comportamento, bensì mediante delle liste di numeri di conto bancario o di carta di credito (cfr. circa la loro delimitazione, DTF 146 II 150 consid. 4.4; 143 II 628 consid. 5.1).

**4.2.2.3** Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, le domande di assistenza amministrativa che non identificano nominalmente le persone interessate devono essere sottoposte a un esame più attento per escludere la fishing expedition (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.1.3; 139 II 404 consid. 7.2.3 seg.). In tale contesto, per determinare se una domanda che identifica le persone interessate in altro modo che indicandone il nome e l'indirizzo equivalga ad una fishing expedition si applicano i criteri sviluppati

dal Tribunale federale in relazione alle domande raggruppate. Più concretamente, si considera che una domanda raggruppata non configura una fishing expedition se adempie le tre condizioni seguenti (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.1.3; 143 II 136 consid. 6.1.2; 143 II 628 consid. 5.2; sentenza del TAF A-1555/2018 del 3 agosto 2020 consid. 3.4; A-732/2019 del 26 settembre 2019 consid. 2.3.3; OPEL, Amtshilfe, § 10 n. 58):

- 1) la domanda deve fornire una descrizione dettagliata del gruppo, descrivendo i fatti e le circostanze specifiche che l'hanno portata alla richiesta;
- 2) la domanda deve spiegare la legge (fiscale) applicabile e indicare perché vi sono motivi per ritenere che i contribuenti del gruppo non abbiano adempiuto ai loro obblighi, ovvero violato la legge fiscale;
- 3) la domanda deve dimostrare che le informazioni richieste possono portare all'adempimento degli obblighi riconducibili dei contribuenti fiscali appartenenti al gruppo.

Per quanto attiene la seconda condizione, ovvero la sussistenza di un sospetto di comportamento contrario al diritto fiscale, il Tribunale federale ha sancito che l'autorità richiedente deve presentare i fatti che indicano un possibile comportamento illecito da parte delle persone appartenenti al gruppo (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 628 consid. 5.2). Ci devono essere indicazioni concrete di una possibile violazione degli obblighi fiscali. Non sono ammesse richieste presentate a scopo di imposizione senza che vi siano sospetti (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 136 consid. 6.1.2). Per contro, lo Stato richiedente non deve dimostrare con una probabilità prossima alla certezza che il comportamento viola il diritto fiscale, essendo sufficienti dei sospetti concreti (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 628 consid. 5.2; 142 II 161 consid. 2.1.1; 139 II 404 consid. 9.5; sentenza del TAF A-732/2019 del 26 settembre 2019 consid. 2.4.1 con rinvii).

### **4.2.3**

**4.2.3.1** Il principio della buona fede (cfr. art. 26 CV) trova applicazione, quale principio d'interpretazione e d'esecuzione dei trattati, nell'ambito dello scambio d'informazioni ai sensi delle Convenzioni di doppia imposizione (cfr. DTF 146 II 150 consid. 7.1; 143 II 224 consid. 6.3; 143 II 202 consid. 8.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-506/2018 del 15 novembre 2019 consid. 3.1.4 con rinvii; A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.4 con rinvii), come la CDI CH-IT. La buona fede di uno Stato è presunta nelle relazioni internazionali (principio dell'affidamento). Nel contesto dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, detta presunzione implica che lo Stato richiesto non può, di principio, mettere in dubbio



le allegazioni dello Stato richiedente, a meno che sussistano dei seri dubbi. Detto in altri termini, le dichiarazioni dello Stato richiedente vanno considerate corrette, fintanto che una contraddizione manifesta non risulta dalle circostanze (cfr. DTF 146 II 150 consid. 7.1; 143 II 224 consid. 6.4; 143 II 202 consid. 8.7.1 e 8.7.4). Nel caso contrario, il principio dell'affidamento non si oppone ad una domanda di chiarimento allo Stato richiesto; il rovesciamento della presunzione della buona fede di uno Stato dovendosi in ogni caso fondare su fatti constatati e concreti (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.4; 143 II 202 consid. 8.7.1 e 8.7.4; 142 II 161 consid. 2.1.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.4 con rinvii). In virtù del principio dell'affidamento, lo Stato richiesto è vincolato alla fattispecie e alle dichiarazioni presentate nella domanda di assistenza, nella misura in cui quest'ultime non possono essere immediatamente confutate (« *sofort entkräftet* ») in ragione di errori, lacune o contraddizioni manifeste (cfr. DTF 142 II 218 consid. 3.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.3; A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.5.1 con rinvii; TAF A-5324/2018 del 9 dicembre 2019 consid. 3.1.2 con rinvii).

In tale contesto, non si può esigere dallo Stato richiedente che, oltre a dover menzionare nella domanda la fattispecie rilevante, l'esposizione fornita sia priva di lacune o totalmente priva di contraddizioni. Ciò non sarebbe infatti compatibile con lo scopo dell'assistenza amministrativa, poiché proprio con le informazioni ed i documenti richiesti allo Stato richiesto, lo Stato richiedente cerca di chiarire i punti rimasti all'oscuro (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.1.1; 139 II 404 consid. 7.2.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.3; A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.5.1; A-732/2019 del 26 settembre 2019 consid. 2.4.1).

**4.2.3.2** 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-

2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.5.2; 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).

#### **4.2.4**

**4.2.4.1** 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 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. 4.2.3 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). Per quanto qui di rilievo, si nota che nel contesto della CDI CH-IT, la Svizzera si è impegnata a non concedere l'assistenza in materia fiscale all'Italia se la domanda di assistenza si basa su dati ottenuti illegalmente (cfr. Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5636) ai sensi della predetta giurisprudenza (cfr. sentenza del TAF A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.6.1).

**4.2.4.2** 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.). Sennonché alla luce della giurisprudenza del Tribunale federale, tale opinione non può essere qui condivisa (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.6.2; 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-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.6.2; 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).

**4.2.5** La domanda di assistenza soggiace altresì al rispetto del principio della sussidiarietà, secondo cui lo Stato richiedente deve sfruttare tutte le fonti d'informazioni abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere le informazioni (cfr. lett. e<sup>bis</sup> n. 1 del Protocollo aggiuntivo; [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, allorquando uno Stato presenta una domanda di assistenza amministrativa, in ogni caso quando lo stesso dichiara di aver sfruttato tutte le fonti

d'informazione abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere informazioni o di aver agito conformemente alla Convenzione (cfr. DTF 144 II 206 consid. 3.3.2; sentenze del TF 2C\_514/2019 del 17 agosto 2020 consid. 4.4-4.5; 2C\_904/2015 dell'8 dicembre 2016 consid. 7.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.5; A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.7 con rinvii; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.6 con rinvii; A-6266/2017 del 24 agosto 2018 consid. 2.7).

**4.2.6** Il principio della specialità esige che lo Stato richiedente utilizzi le informazioni ricevute dallo Stato richiesto unicamente per i fini descritti all'art. 27 par. 1 CDI CH-IT, ovvero nei confronti delle persone e dei comportamenti per i quali esso ha richiesto ed ottenuto dette informazioni (cfr. sentenza del TF 2C\_537/2019 del 13 luglio 2020 consid. 3.4 [destinata alla pubblicazione]; [tra le tante] sentenze del TAF A-6497/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.6; A-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.6; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.5 con rinvii). In altre parole, lo Stato richiedente non può utilizzare nei confronti di terzi, le informazioni ottenute con la domanda di assistenza, a meno che tale facoltà non risulti dalla legge dei due Stati contraenti e che l'autorità competente dello Stato richiesto autorizzi tale uso (cfr. sentenze del TF 2C\_376/2019 del 13 luglio 2020 consid. 7.1.3 [destinata alla pubblicazione]; 2C\_537/2019 del 13 luglio 2020 consid. 3.4 [destinata alla pubblicazione]). Nello specifico, ciò è l'espressione della dimensione personale del principio di specialità (cfr. sentenze del TF 2C\_537/2019 del consid. 3.5 [destinata alla pubblicazione]; 2C\_545/2019 del 13 luglio 2020 consid. 4.7 seg.). In proposito, la giurisprudenza precisa e ricorda l'esistenza di diverse concezioni in ordine alla portata del principio di specialità, sia sul piano nazionale che internazionale; incertezza che impone all'AFC di informare espressamente l'autorità richiedente in ordine alle restrizioni d'uso delle informazioni trasmesse (cfr. sentenze del TF 2C\_537/2019 del 13 luglio 2020 consid. 3.5 [destinata alla pubblicazione], 2C\_544/2019 del 13 luglio 2020 consid. 4.7; sentenze del TAF A-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.6; A-6497/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.6).

## 5.

Stabiliti i principi applicabili, occorre innanzitutto esaminare se la domanda raggruppata qui in oggetto soddisfa le esigenze formali di contenuto.

Da un suo esame, il Tribunale osserva che la domanda raggruppata in oggetto (cfr. atto n. 2 inc. AFC) – così come riportata testualmente nella parte in fatto sub. lett. A, a cui si rinviano le parti – sembri a priori rispettare

le esigenze formali di contenuto ai sensi della lett. e<sup>bis</sup> del Protocollo aggiuntivo (cfr. consid. 4.1.1 del presente giudizio), nonché più specificamente dell'art. 3 cpv. 1 OAAF (cfr. consid. 4.1.2 del presente giudizio), la stessa contenendo le seguenti informazioni, qui riassunte in modo sintetico: 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 C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_); 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.

In tale contesto, che la domanda raggruppata in oggetto poggia espressamente sull'Accordo amministrativo, qui considerato non vincolante (cfr. consid. 3.4.9 del presente giudizio), non ha quale conseguenza di rendere inammissibile la predetta domanda. Detto Accordo amministrativo serve infatti a capire quale sia la volontà comune dei due Stati all'origine della domanda raggruppata e può senz'altro aiutare lo scrivente Tribunale a valutare quale sia il gruppo di contribuenti qui interessato. D'altro canto, si deve ritenere che se la domanda raggruppata non rispetta – per così dire – le rigide esigenze contenute nel suddetto Accordo amministrativo, tale eventualità non ne comporta l'invalidità. È infatti sufficiente che la domanda in oggetto rispetti le esigenze poste dalla CDI CH-IT nonché dal relativo Protocollo aggiuntivo (cfr. consid. 4.1.1 del presente giudizio), come pure

quelle di cui all'art. 3 cpv. 1 OAAF (cfr. consid. 4.1.2 del presente giudizio) e per finire quelle sviluppate dalla giurisprudenza per la delimitazione con la fishing expedition (cfr. consid. 4.2.2.3 del presente giudizio).

## 6.

Ciò premesso, nel caso concreto si impone d'esaminare più a fondo l'adempimento dell'esigenza di una descrizione dettagliata del gruppo ai sensi dell'art. 3 cpv. 1 lett. a OAAF anche alla luce dei criteri sviluppati dalla giurisprudenza in materia di fishing expedition, tale punto essendo potenzialmente problematico sotto vari aspetti, da cui dipende l'ammissibilità della domanda raggruppata in oggetto. Detta questione è peraltro stata sollevata espressamente anche dai ricorrenti, che ne contestano fermamente l'adempimento (cfr. ricorso 3 marzo 2020, punti n. 33-56).

In tale contesto, non si tratta dunque solo di esaminare l'adempimento formale, ma anche l'adempimento materiale dei requisiti di contenuto della domanda raggruppata in oggetto.

### 6.1

**6.1.1** In concreto, l'autorità richiedente italiana identifica il gruppo di contribuenti interessato dalla domanda raggruppata in oggetto con il seguente modello di comportamento (cfr. atto n. 2 dell'inc. AFC, punto n. 12; cfr. parimenti parte in fatto del presente giudizio sub. lett. A.a):

*« [...] 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 C.\_\_\_\_\_, ora D.\_\_\_\_\_;*
- 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 C.\_\_\_\_\_, ora D.\_\_\_\_\_);*
- c. *il titolare dell'attività finanziaria ha ricevuto una lettera di C.\_\_\_\_\_, ora D.\_\_\_\_\_ in cui è stata annunciata la chiusura forzata del conto /conti bancari salvo egli fornisca a C.\_\_\_\_\_, ora D.\_\_\_\_\_, 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 C.\_\_\_\_\_, ora D.\_\_\_\_\_ prove sufficienti del rispetto degli obblighi fiscali [...] ».*

Per quanto concerne l'esigenza della lettera della banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_ ai sensi della lett. c dell'art. 2 dell'Accordo amministrativo, l'autorità richiedente italiana precisa di ritenere quest'ultima come soddisfatta anche nel caso in cui la lettera in questione – in concreto, la

lettera del 3 febbraio 2014 da lei acclusa quale allegato 1 – prospetti delle sostanziali limitazioni all'operabilità del conto, in quanto, a suo avviso, gli effetti di tali limitazioni sarebbero paragonabili nei fatti ad una chiusura forzata del conto, così come richiesto dall'art. 4 dell'Accordo amministrativo.

Nel descrivere i soggetti interessati, la domanda raggruppata precisa poi che non sono interessati dalla richiesta i soggetti che integrano i requisiti di cui all'art. 3 dell'Accordo Amministrativo. La domanda indica inoltre che, ai sensi dell'art. 4 dell'Accordo amministrativo, i criteri di selezione alla base della richiesta sono quelli previsti negli artt. 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, essa sottolinea che occorre anche considerare che i contribuenti italiani sono tenuti a dichiarare tutte le attività e i redditi detenuti all'estero, corrispondendo le relative imposte.

**6.1.2** In sintesi dunque, interessati dalla domanda raggruppata 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 C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_, domiciliati o residenti in Italia e non hanno reagito alla lettera inviata da detta banca che gli 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 C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_ e che gli stessi non abbiano reagito, rispettivamente non abbiano fornito la prova dell'adempimento dei loro obblighi fiscali.

**6.1.3** Di per sé un tale modello di comportamento è già stato ritenuto dal Tribunale federale come idoneo a delimitare il gruppo di contribuenti interessati da una domanda raggruppata in relazione alla CDI CH-NL (cfr. DTF 143 II 136 consid. 6.3 e 6.4.2). Il Tribunale federale ha ritenuto tuttavia come essenziale per la sua ammissibilità – e dunque la sua delimitazione rispetto alle fishing expeditions inammissibili – la prova che i contribuenti abbiano preso conoscenza di una tale lettera, alla quale non hanno dato

seguito. In tale contesto, ha precisato che 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. Esso ha ritenuto infatti come non 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).

## 6.2

**6.2.1** Ciò puntualizzato, ritornando alla domanda raggruppata in oggetto, si osserva come all'origine di questo modello di comportamento vi siano i risultati dell'inchiesta sul programma italiano di collaborazione volontaria (« Voluntary Disclosure Program »), al quale hanno aderito più di 7'000 contribuenti italiani, regolarizzando la loro situazione fiscale. In tale contesto, l'autorità richiedente italiana indica di essere in possesso di una lettera che la banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_/ avrebbe inviato ai propri clienti italiani, di cui ha allegato una copia alla domanda raggruppata (cfr. allegato 1 all'atto n. 2 dell'inc. AFC). In tali circostanze, essa ha motivo di ritenere che un considerevole numero di contribuenti italiani che detengono o hanno detenuto presso detta banca attività finanziarie, non le abbiano regolarizzate secondo la normativa fiscale italiana (cfr. atto n. 2 dell'inc. AFC, punto n. 15). Più concretamente, la lettera in questione è datata 3 febbraio 2014 (cfr. allegato 1 all'atto n. 2 dell'inc. AFC) e ha il seguente tenore:

« [...] **Nuove disposizioni per la clientela con residenza fiscale in Italia**

*Gentile cliente,*

*in vista dell'annunciata imminente sottoscrizione del Protocollo di modifica dell'articolo 27 (scambio d'informazioni) della Convenzione contro le doppie imposizioni conclusa tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana, La informiamo di alcune importanti disposizioni che la C.\_\_\_\_\_/ ha definito per la clientela fiscalmente residente in Italia.*

*Esse concernono i prelevamenti (in qualsiasi forma) e gli ordini di bonifico (o trasferimenti di titoli) relativi a relazioni intestate nominativamente, a conti cifrati, a società di sede o relative a qualsiasi altra struttura, ove anche solo uno degli aventi diritto economico figuri essere un soggetto fiscalmente residente in Italia.*

*Le seguenti nuove disposizioni hanno validità immediata.*

### Prelevamenti in contanti

- **Per la clientela che ha fornito prova della conformità fiscale:** EUR 100.000 (o controvalore) a semestre.
- **Per la clientela che non ha fornito prova della conformità fiscale ma che ha comprovatamente iniziato la regolarizzazione:** 30% degli attivi



presenti sulla relazione al 31 dicembre 2014, con un tetto massimo di EUR 50.000 (o controvalore) a semestre.

- **Per tutti gli altri clienti:** non è possibile effettuare prelevamenti in contanti.

#### Bonifici e trasferimenti titoli

- **Per la clientela che ha fornito prova della conformità fiscale:** nessuna restrizione.
- **Per tutti gli altri clienti:** sono consentiti trasferimenti solo verso la Svizzera o nazioni presenti nella "White List" (lista consultabile sul sito dell'Agenzia delle Entrate italiana) e solo a favore di relazioni nominative intestate allo stesso beneficiario economico della relazione di partenza. Restano consentite le transazioni di ordinaria amministrazione, quali ad esempio pagamenti di affitti o di commissioni amministrative.

C.\_\_\_\_\_ si riserva inoltre di introdurre ulteriori restrizioni, in particolare con riferimento all'utilizzo di carte di debito e di credito, assegni e mezzi di pagamento.

Il vostro consulente è volentieri a disposizione per qualsiasi ulteriore informazione in merito [...] ».

Detta lettera non contiene un'espressa minaccia di chiusura forzata dei conti interessati, bensì unicamente delle importanti restrizioni al suo utilizzo. Come visto (cfr. consid. 6.1.1 del presente giudizio), conscia di tale evenienza, l'autorità richiedente italiana indica però di considerare che detta lettera, prospettando sostanziali limitazioni all'operabilità del conto, in caso di mancata prova della conformità fiscale, sia comunque paragonabile, per i suoi effetti, ad una chiusura forzata, così come richiesto dall'art. 4 dell'Accordo amministrativo (cfr. atto n. 2 dell'inc. AFC, punto n. 12; parimenti parte in fatto del presente giudizio sub. lett. A.a).

**6.2.2** Ora da un esame degli atti dell'incarto, come già constatato dall'autorità inferiore, risulta tuttavia in maniera incontestabile che detta lettera del 3 febbraio 2014 non è mai stata notificata dalla banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_ ai propri clienti, tant'è che non vi è prova alcuna della sua esistenza (cfr. decisione impugnata, pagg. 3-6; atti n. 7, 8, 9 dell'inc. AFC). Si noti in particolare come la banca abbia avuto modo di precisare come fosse impossibile che il 3 febbraio 2014 essa abbia inviato una tale lettera, la firma del Protocollo aggiuntivo non essendo a quel momento imminente e la lettera riferendosi agli averi presenti sul conto in data 31 dicembre 2014, ovvero di un anno ancora in corso (cfr. atto n. 7 dell'inc. AFC).

Di fatto, dopo un'inchiesta approfondita condotta dalla banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_ – e dalla E.\_\_\_\_\_ e dalla F.\_\_\_\_\_ per suo conto – su richiesta dell'autorità inferiore è emerso che più di 10'000 clienti della banca avrebbero invero ricevuto una lettera di analogo contenuto, ma

ad una data ulteriore, e meglio in data 20 febbraio 2015 (cfr. citata lettera allegata all'atto n. 12 dell'inc. AFC), avente il tenore seguente:

« [...] **Nuove disposizioni per la clientela con residenza fiscale in Italia**

*Gentile cliente,*

*in vista dell'annunciata imminente sottoscrizione del Protocollo di modifica dell'articolo 27 (scambio d'informazioni) della Convenzione contro le doppie imposizioni conclusa tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana, La informiamo di alcune importanti disposizioni che C.\_\_\_\_\_ ha definito per la clientela fiscalmente residente in Italia. Esse concernono i prelevamenti (in qualsiasi forma) e gli ordini di bonifico (o trasferimenti di titoli) relativi a relazioni intestate nominativamente, a conti cifrati, a società di sede o relative a qualsiasi altra struttura, ove anche solo uno degli aventi diritto economico figure essere un soggetto fiscalmente residente in Italia.*

*Le seguenti nuove disposizioni hanno validità immediata.*

*Prelevamenti in contanti*

- **Per la clientela che ha fornito prova della conformità fiscale:** EUR 100.000 (o controvalore) a semestre.
- **Per la clientela che non ha fornito prova della conformità fiscale ma che ha comprovatamente iniziato la regolarizzazione:** 30% degli attivi presenti sulla relazione al 31 dicembre 2014, con un tetto massimo di EUR 50.000 (o controvalore) a semestre.
- **Per tutti gli altri clienti:** non è possibile effettuare prelevamenti in contanti.

*Bonifici e trasferimenti titoli*

- **Per la clientela che ha fornito prova della conformità fiscale:** nessuna restrizione.
- **Per tutti gli altri clienti:** sono consentiti trasferimenti solo verso la Svizzera e verso i paesi UE-28 e solo a favore di relazioni nominative intestate allo stesso beneficiario economico della relazione di partenza. Restano consentite le transazioni di ordinaria amministrazione, quali ad esempio pagamenti di affitti o di commissioni amministrative impartite per il tramite del gestore di riferimento.

*A titolo cautelativo viene invece inibito l'inserimento e l'esecuzione di bonifici attraverso la soluzione di e-banking e-connect.*

*C.\_\_\_\_\_ si riserva inoltre di introdurre ulteriori restrizioni, in particolare con riferimento all'utilizzo di carte di debito e di credito, assegni e altri mezzi di pagamento. Il vostro consulente è volentieri a disposizione per qualsiasi ulteriore informazione in merito [...] ».*

**6.2.3** Detta lettera presenta effettivamente un contenuto analogo a quella del 3 febbraio 2014, ma differisce per taluni aspetti in rapporto alle limitazioni dei versamenti sul proprio conto, in caso di mancata regolarizzazione:

<b>lettera 3 febbraio 2014</b>	<b>lettera 20 febbraio 2015</b>
<p>« [...] <i>Bonifici e trasferimenti titoli</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• [...]</li> <li>• <b>Per tutti gli altri clienti:</b> sono consentiti trasferimenti solo verso la Svizzera o nazioni presenti nella "White List"</li> </ul>	<p><i>Bonifici e trasferimenti titoli</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• [...]</li> </ul>

<i>(lista consultabile sul sito dell'Agenzia delle Entrate italiana) [...] ».</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Per tutti gli altri clienti:</b> sono consentiti trasferimenti solo verso la Svizzera e verso i paesi UE-28 [...] ».</li> </ul>
<p>« [...] C._____ si riserva inoltre di introdurre ulteriori restrizioni, in particolare con riferimento all'utilizzo di carte di debito e di credito, assegni e mezzi di pagamento.</p> <p>Il vostro consulente è volentieri a disposizione per qualsiasi ulteriore informazione in merito [...] ».</p>	<p>« [...] A titolo cautelativo viene invece inibito l'inserimento e l'esecuzione di bonifici attraverso la soluzione di e-banking e-connect.</p> <p>C._____ si riserva inoltre di introdurre ulteriori restrizioni, in particolare con riferimento all'utilizzo di carte di debito e di credito, assegni e altri mezzi di pagamento. Il vostro consulente è volentieri a disposizione per qualsiasi ulteriore informazione in merito [...] ».</p>

Tali differenze di contenuto non sono tuttavia di natura così importante da fare ritenere che le conseguenze della lettera 20 febbraio 2015 differiscano da quelle della lettera 3 febbraio 2014. Sostanzialmente anche la lettera 20 febbraio 2015 comporta le medesime restrizioni in caso di mancato ossequio degli obblighi fiscali, così come prospettate dalla lettera 3 febbraio 2014. Come la prima lettera, anche la seconda non contiene dunque alcuna minaccia di chiusura del conto, bensì unicamente delle restrizioni sostanziali all'operabilità del conto. Ora, secondo le indicazioni fornite dalla banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_ (cfr. atto n. 12 dell'inc. AFC) – a differenza della lettera 3 febbraio 2014 – la lettera 20 febbraio 2015 sembrerebbe essere invece stata notificata a più di 10'000 dei suoi clienti, tra cui vi sono i qui ricorrenti (cfr. atto n. 18.2 dell'inc. AFC).

**6.3** In tale contesto, si pone dunque la questione a sapere se il fatto che la prima lettera del 3 febbraio 2014 acclusa alla domanda raggruppata non è stata invero notificata ai clienti della banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_, come invece ritenuto dall'autorità richiedente italiana, costituisca una circostanza tale da inficiarne la validità, poiché intaccata da un errore grave, a tal punto da qualificarla di fishing expedition. In correlazione con tale circostanza, si pongono poi le due seguenti questioni. In primo luogo, la questione a sapere se la seconda lettera del 20 febbraio 2015 della banca – fornita da quest'ultima all'autorità inferiore, su sua esplicita richiesta – possa rimpiazzare o sostituire la prima lettera del 3 febbraio 2014 citata nella domanda raggruppata italiana e conseguentemente supplire a tale mancata notifica della prima lettera del 3 febbraio 2014. In secondo luogo, la questione a sapere se il contenuto della lettera del 20 febbraio 2015 – segnatamente, la questione a sapere se le restrizioni ivi annunciate possano essere assimilate ad una chiusura forzata del conto – è sufficiente alla luce delle condizioni poste in primis dalla CDI CH-IT, dal Protocollo aggiuntivo e dall'art. 3 cpv. 1 lett. a OAAF (cfr. consid. 4.1.1-4.1.2 del presente giudizio), da

ultimo dalla giurisprudenza del Tribunale federale, secondo cui fondamentale per la definizione del gruppo di contribuenti interessati dalla domanda raggruppata è la notifica di una tale lettera ai contribuenti italiani, alla quale quest'ultimi non hanno reagito (cfr. consid. 6.1.3 del presente giudizio).

**6.4** In proposito, preliminarmente il Tribunale osserva quanto ritenuto dall'autorità inferiore, nonché quanto censurato dai ricorrenti a riguardo.

**6.4.1** Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore – che ha lei stessa constatato la mancata notifica della lettera 3 febbraio 2014 da parte della banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_, ai propri clienti, come invece ritenuto nella domanda raggruppata – non ha indicato nulla di particolare, partendo dal presupposto che la domanda raggruppata adempie i requisiti posti dall'art. 3 cpv. 1 OAAF e in particolare le esigenze poste dall'art. 3 cpv. 1 lett. a OAAF. Se ne può desumere che a quel momento essa aveva dunque considerato come non problematico il fatto che non fosse la lettera del 3 febbraio 2014 a cui fa riferimento la domanda raggruppata ad essere stata notificata ai clienti della banca, bensì una successiva lettera del 20 febbraio 2015 (cfr. decisione impugnata, consid. 5.3 e 7.3). Conferma di ciò è data dalla sua risposta 16 luglio 2020, ove essa ha espressamente indicato di considerare irrilevante che la lettera fondante la domanda raggruppata italiana sia stata inviata successivamente e non alla data del 3 febbraio 2014 riportata sulla missiva allegata alla richiesta italiana. Infatti solo sarebbe rilevante al fine della delimitazione del modello di comportamento e quindi del gruppo di persone interessate che la banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_ abbia invitato, con una tale missiva, i suoi clienti domiciliati in Italia a dimostrare la conformità fiscale del loro conto (cfr. citata risposta, pag. 3). Di fatto, essa considera che l'errata indicazione della data nella lettera allegata dall'autorità richiedente italiana alla domanda raggruppata costituisca « un errore di battitura » non inficiante la validità della domanda raggruppata (cfr. citata risposta, pag. 9).

**6.4.2** Di avviso contrario, nel loro ricorso 3 marzo 2020 i ricorrenti ritengono come non adempite le condizioni di cui all'art. 3 cpv. 1 lett. a OAAF, nella misura in cui la lettera 3 febbraio 2014 acclusa alla domanda raggruppata non sarebbe mai stata notificata ai clienti della banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_ e nemmeno esisterebbe. Di fatto, il documento prodotto dall'autorità richiedente italiana non sarebbe chiaramente stato inviato il 3 febbraio 2014 e – perlomeno per la sua data – rappresenterebbe un chiaro falso materiale. Il riferimento ad uno scritto di cui non è stata possibile determinare neppure l'originalità, fonderebbe il legittimo sospetto che esso sia stato indebitamente utilizzato, o in qualche nebuloso modo

rinvenuto, al fine di delimitare una cerchia di « contribuenti recalcitranti » di cui non era data, per l'autorità richiedente italiana, nessuna prova della loro esistenza. Per tale motivo, essi ritengono che la domanda raggruppata costruita su uno scritto inesistente non potrebbe di certo delimitare sufficientemente la cerchia dei soggetti fiscali, dal momento che lo stesso non è stato notificato ai clienti della banca. Per gli stessi motivi, detto scritto non permetterebbe neppure di identificare lo scopo fiscale per le quali le informazioni sono richieste e di delimitare adeguatamente i detentori delle informazioni, così come invece richiesto dall'art. 3 cpv. 1 lett. a e c OAAF. In tali circostanze, la domanda raggruppata non adempirebbe neppure l'art. 27 par. 1 CDI CH-IT, la stessa essendo priva di rilevanza verosimile (cfr. citato ricorso, punti n. 29-54). Nella loro replica 3 settembre 2020, i ricorrenti hanno precisato che la lettera 3 febbraio 2014 avrebbe in ogni caso dovuto esplicitamente informare l'intestatario della relazione della forzata chiusura del conto, qualora non avesse fornito prova della sua conformità fiscale, come prescritto dall'art. 2 cifra 2 lett. c dell'Accordo amministrativo. La semplice menzione di un'eventuale limitazione del prelevamento in contanti dalla relazione bancaria contenuta non potrebbe dunque essere ritenuta sufficiente. Peraltro secondo la DTF 143 II 136 consid. 6.4.3, la ricezione di una lettera di tale tenore costituirebbe un presupposto irrinunciabile della domanda, che qui difetterebbe. Non vi sarebbe infine alcuna prova della notifica della lettera 3 febbraio 2014 ai ricorrenti, venuti a conoscenza al riguardo solo nell'ambito della presente procedura (cfr. citata replica, punti n. 6-14).

**6.5** Preso atto di quanto indicato dall'autorità inferiore e dai ricorrenti, il Tribunale osserva quanto segue.

**6.5.1** In concreto, il Tribunale osserva come l'esigenza di allegare una copia della lettera della banca svizzera – che quest'ultima ha inviato ai propri clienti, invitandoli a ossequiare i loro obblighi fiscali, producendo la prova della conformità alla normativa fiscale italiana – risulti esclusivamente dall'art. 4 dell'Accordo amministrativo (cfr. consid. 3.4.1 del presente giudizio). Tale esigenza non è infatti prevista né dalla CDI CH-IT, né dal Protocollo aggiuntivo (cfr. consid. 4.1.1 del presente giudizio). Neppure la giurisprudenza del Tribunale federale in rapporto a detto modello di comportamento e alla delimitazione con la fishing expedition pone una tale esigenza, richiedendo unicamente che una tale lettera sia stata effettivamente notificata ai clienti della banca (cfr. consid. 4.2.2.3 e 6.1.3 del presente giudizio). In tale contesto, il Tribunale ritiene che l'esigenza posta dall'art. 4 dell'Accordo Amministrativo non sia qui sostenibile. Essa presuppone infatti che l'autorità richiedente italiana sia o venga in possesso – in

qualche modo – di una tale lettera. A prescindere dalla questione a sapere come l'autorità richiedente italiana sia venuta in possesso della lettera del 3 febbraio 2014 allegata alla domanda raggruppata in oggetto – ovvero se si tratti di un documento ottenuto in maniera illecita o meno (di dubbia provenienza o di natura contraffatta) – non vi è chi non veda come l'Italia non sia verosimilmente in grado di procurarsi direttamente da una banca svizzera una tale lettera, senza passare dall'assistenza amministrativa o da un'altra apposita via, la stessa essendo legata dal principio di territorialità. Esigere dall'autorità richiedente italiana che fornisca una lettera della banca renderebbe difficile, se non addirittura quasi impossibile, l'attuazione delle domande raggruppate e uno scambio effettivo di informazioni. Detta esigenza va ben oltre alla CDI CH-IT e al Protocollo aggiuntivo, sicché non può trovare qui applicazione (cfr. consid. 3.4.5.3 e 3.4.9 del presente giudizio). Tale conclusione è altresì conforme alla clausola interpretativa della lett. e<sup>bis</sup> n. 3 del Protocollo aggiuntivo, che esige che le condizioni alla base di una domanda d'assistenza amministrativa vengano interpretate in modo da non ostacolare lo scambio effettivo d'informazioni (cfr. consid. 3.3.2 del presente giudizio).

**6.5.2** Alla luce di quanto precede, il Tribunale ritiene dunque che il fatto che la lettera del 3 febbraio 2014 prodotta dall'autorità richiedente italiana a titolo esemplificativo non sia quella che è stata effettivamente inviata ai clienti della banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_, non renda automaticamente inammissibile la domanda raggruppata in oggetto. Non si può infatti escludere a priori che i clienti di detta banca non abbiano ricevuto alcuna lettera in tal senso, quand'anche di data successiva. Come visto, dagli atti risulta che una lettera di analogo contenuto è stata effettivamente inviata e notificata ai clienti della banca, ma successivamente in data 20 febbraio 2015. In tale contesto, è comunque possibile chiaramente distinguere quei contribuenti italiani che non hanno reagito alla lettera, da quelli che si sono invece conformati alla normativa fiscale italiana prima o dopo aver ricevuto tale lettera, secondo il modello di comportamento esposto nella domanda raggruppata. Del resto, non va dimenticato che allo Stato richiedente italiano non è richiesto di presentare una domanda di assistenza amministrativa priva di errori, bensì semplicemente di rendere verosimile il sospetto di evasione fiscale da parte dei suoi contribuenti italiani (cfr. consid. 4.2.3.1 del presente giudizio).

**6.5.3** Ora, nella propria domanda raggruppata l'autorità richiedente italiana, oltre a delimitare sufficientemente il gruppo delle persone interessate, illustra anche i fatti e le circostanze all'origine della sua richiesta, dimostrandone la rilevanza verosimile (cfr. atto n. 2 dell'inc. AFC, punto

n. 15). Come già rilevato, tali fatti sono costituiti – oltre che dall’invio di una lettera da parte della banca – anche dai risultati scaturiti dal cosiddetto « Voluntary Disclosure Program », che hanno mostrato come numerosi contribuenti italiani detenessero conti non dichiarati presso la banca. La lettera del 3 febbraio 2014 della banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_, in suo possesso – a prescindere dalla sua provenienza, tenuto altresì conto della presunzione della buona fede dell’autorità richiedente italiana (cfr. consid. 4.2.3.1 del presente giudizio) – poteva lasciare pensare all’Italia che un tale scritto sia stato inviato ai clienti della banca. La domanda raggruppata mira proprio ad accertare quali siano i contribuenti italiani che non hanno dato seguito ad una tale lettera, sicché non hanno regolarizzato i propri conti e/o comprovato di aver rispettato gli obblighi fiscali della normativa fiscale italiana. L’errore contenuto nella domanda raggruppata legata unicamente alla lettera ivi acclusa, non è tale da inficiare la validità della domanda raggruppata. In tale contesto, si deve ammettere che la lettera 20 febbraio 2015 – essendo di fatto la lettera che è stata effettivamente notificata ai clienti della banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_ – può formalmente sostituire la lettera 3 febbraio 2014, sicché si può ritenere il requisito della notifica di una lettera della banca come adempiuto.

**6.5.4** Ciò indicato, occorre ancora esaminare se il contenuto della lettera 20 febbraio 2015 – che di fatto è analogo a quello della lettera 3 febbraio 2014, adempie le esigenze poste dalla CDI CH-IT. Ora, come visto, la lettera in questione annuncia delle forti limitazioni all’operabilità del conto, in caso di mancato ossequio degli obblighi fiscali da parte dei clienti della banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_. Sebbene, come giustamente sottolineato dai ricorrenti, detta lettera non contenga una minaccia di chiusura forzata del conto, detta circostanza non è mai stata sottaciuta dall’autorità richiedente italiana. Detta autorità la menziona apertamente nella sua domanda raggruppata, interpretandola come assimilabile alla chiusura forzata di un conto viste le forti restrizioni. Dello stesso parere è pure l’autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, consid. 7.3; risposta 16 luglio 2020, pag. 3), come pure lo scrivente Tribunale: tenuto conto delle importanti restrizioni all’operabilità del conto preannunciate dalla banca nella lettera inviata ai suoi clienti, in caso di mancato ossequio dei loro obblighi fiscali, si può infatti ritenere che nessun cliente le avrebbe tollerate, se non per motivi di evasione fiscale. Da ciò si desume perché vi sono ragioni per ritenere che i contribuenti rientranti nel modello di comportamento menzionato abbiano verosimilmente evaso il fisco e perciò le informazioni richieste possono portare all’adempimento dei loro obblighi fiscali.

**6.6** Visto tutto quanto suesposto, si deve dunque ritenere come adempiuta la condizione di cui all'art. 3 lett. a OAAF. Lo scopo fiscale è poi chiaro, nella misura in cui la domanda raggruppata mira ad accertare i casi di evasione fiscale commessi dai contribuenti italiani che non hanno aderito al programma « Voluntary Disclosure » e/o che non hanno regolarizzato i propri conti, malgrado la lettera della banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_. (cfr. atto n. 2 dell'inc. AFC, punto n. 12), così come prescritto dall'art. 3 lett. c OAAF. Peraltro – a differenza di quanto ritenuto dai ricorrenti – sia che si prenda in considerazione la prima lettera che la seconda, risulta chiaramente che il detentore delle informazioni interessato è la banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_, sicché si deve ritenere che pure la condizione posta dall'art. 3 lett. f OAAF è adempiuta. La descrizione del gruppo è idonea ad identificare i contribuenti italiani che non si sono conformati alla normativa fiscale italiana.

**6.7** Per gli stessi motivi, visto il contenuto della domanda raggruppata, il Tribunale – diversamente da quanto ritenuto dai ricorrenti (cfr. ricorso 3 marzo 2020, punto n. 56; replica 3 settembre 2020, punti n. 18-21) – non intravede poi alcun motivo di considerare quest'ultima come una fishing expedition. Le condizioni poste dalla giurisprudenza (cfr. consid. 4.2.2.3 del presente giudizio) risultano infatti qui adempiute, la domanda raggruppata fornendo una descrizione dettagliata del gruppo sulla base di un modello di comportamento (cfr. atto n. 2 dell'inc. AFC, punto n. 12), descrivendo i fatti e le circostanze specifiche che l'hanno portata alla richiesta, indicando i motivi per i quali ritiene che vi siano contribuenti italiani del gruppo che non abbiano adempiuto i loro obblighi fiscali (cfr. atto n. 2 dell'inc. AFC, punti n. 12 e 15) e dimostrando che le informazioni richieste possono portare all'adempimento degli obblighi riconducibili dei contribuenti italiani appartenenti al gruppo (cfr. atto n. 2 dell'inc. AFC, punti n. 12-16).

## **7.**

Ciò appurato, occorre ora esaminare la ricevibilità materiale della domanda raggruppata, alla luce delle restanti censure sollevate dai ricorrenti.

### **7.1**

**7.1.1** I ricorrenti ritengono che la domanda raggruppata violerebbe l'art. 7 lett. c LAAF, dal momento che nessuna prova sarebbe stata fornita da parte dell'autorità inferiore e indirettamente dall'autorità richiedente italiana, quanto alla mancata violazione del principio della buona fede nell'allestire la domanda raggruppata in oggetto, in special modo in riferimento al fatto che la stessa si fonda su informazioni ottenute mediante reati o illeciti. In effetti, la domanda raggruppata non fornirebbe alcuna informazione circa il



reperimento della lettera 3 febbraio 2014 da parte dell'autorità richiedente italiana, che si sarebbe limitata ad indicare come la stessa fosse già in suo possesso. A mente dei ricorrenti, risulterebbe chiaramente che detto scritto non è mai stato allestito dalla banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_, nella forma in cui è stato allegato alla domanda raggruppata. L'autorità inferiore avrebbe dunque dovuto indagare al riguardo e controllare la validità materiale della lettera 3 febbraio 2014, chiedendo all'autorità richiedente italiana perlomeno di fornire una dichiarazione secondo cui la stessa non si sarebbe fondata su delle informazioni ottenute per mezzo di reati punibili ai sensi del diritto svizzero (cfr. ricorso 3 marzo 2020, punti n. 57-65; replica 3 settembre 2020, punti n. 10, 22-27).

**7.1.2** Al riguardo, il Tribunale ribadisce innanzitutto come la buona fede dello Stato richiedente sia presunta, sicché si deve partire dal presupposto che – salvo prova contraria – lo stesso non abbia fondato la propria domanda su dei dati ottenuti illegalmente ai sensi dell'art. 7 lett. c LAAF (cfr. consid. 4.2.3.1 del presente giudizio). 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, lo Stato richiesto non è peraltro tenuto né a procedere lui stesso a delle verifiche né a rimettere in discussione il ben fondato delle informazioni fornite dallo Stato richiedente (cfr. consid. 4.2.3.2 del presente giudizio). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, per poter ritenere una fattispecie coperta dall'art. 7 lett. c LAAF e configurante una violazione del principio della buona fede da parte dello Stato richiedente, occorre che lo stesso abbia acquisito dei dati bancari svizzeri e li abbia utilizzati per la sua domanda di assistenza amministrativa. L'uso di dati ottenuti illegalmente a lui solo non permette invece di ritenere che il principio della buona fede non sia stato rispettato (cfr. consid. 4.2.4.2 del presente giudizio).

Ciò premesso, il Tribunale constata ch'effettivamente l'autorità richiedente italiana non fornisce alcuna informazione circa le modalità attraverso le quali essa è venuta in possesso della copia della lettera del 3 febbraio 2014 della banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_ da lei acclusa alla domanda raggruppata in oggetto. Tale circostanza non permette tuttavia di ritenere automaticamente ch'essa l'abbia ottenuta in maniera illecita, essendo necessaria una prova di tale evenienza. Ora, nella propria domanda raggruppata, l'autorità richiedente italiana ha indicato che la richiesta è conforme alla legislazione e alla prassi amministrativa italiana, così come all'art. 27 CDI CH-IT, al Protocollo aggiuntivo e all'Accordo amministrativo.

In tale contesto, il Tribunale non ha motivo di ritenere che l'autorità richiedente italiana si sia procurata in maniera illegale la lettera da lei acclusa alla domanda raggruppata. Quand'anche fosse un terzo ad avere commesso un reato in Svizzera e trasmesso detto scritto all'autorità richiedente italiana, ciò non sarebbe comunque imputabile a quest'ultima. Del resto, visto il contenuto della lettera molto simile alla lettera 20 febbraio 2015, non vi è motivo di ritenere che si tratti di un falso creato ad hoc per i fini della domanda raggruppata. In che misura essa abbia agito contrariamente alla buona fede ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale non è qui ravvisabile. Ai sensi di detta giurisprudenza, la domanda di assistenza amministrativa andrebbe respinta solo se l'Italia avesse agito contrariamente alla buona fede e non a causa del comportamento di una persona (sconosciuta) sulla quale essa non ha alcuna influenza. In altre parole, quand'anche fosse possibile dimostrare che la domanda di assistenza si fonda su dati ottenuti attraverso reati commessi in Svizzera, bisognerebbe comunque entrare nel merito della stessa (cfr. sentenza del TAF A-1275/2018 del 23 maggio 2019 consid. 5.3). I rimproveri mossi nei confronti dell'autorità inferiore non sono poi giustificati, quest'ultima – come visto (cfr. consid. 6.2.2 del presente giudizio) – essendosi adoperata per verificare presso la banca se una tale lettera fosse stata notificata ai clienti. Ora, come visto, una lettera molto simile è stata effettivamente notificata a più di 10'000 clienti della banca ad una data successiva, ciò che rende plausibile quanto ritenuto dall'autorità richiedente italiana nella sua domanda raggruppata. In tali circostanze, tenuto conto del principio dell'affidamento, si può ritenere che l'autorità inferiore non aveva motivo di indagare ulteriormente al riguardo. La censura dei ricorrenti va pertanto qui respinta.

## **7.2**

**7.2.1** I ricorrenti contestano altresì il rispetto del presupposto materiale dell'art. 3 lett. k OAAF, e meglio il rispetto del principio della sussidiarietà, ritenendo che le dichiarazioni dell'autorità richiedente italiana secondo cui « [...] sono stati esauriti tutti i mezzi interni di indagine fatta eccezione per quelli che avrebbero dato luogo a difficoltà sproporzionate [...] », non proverebbe di certo gli sforzi mossi dalle autorità italiane prima di rivolgersi, tramite la presente procedura, agli istituti di credito presso i quali esse credono vi siano depositati averi fiscalmente non dichiarati in Italia (cfr. ricorso 3 marzo 2020, punto n. 55). Tenuto conto degli errori formali della presente procedura, essi ritengono che il principio dell'affidamento potrebbe essere messo qui in scacco (cfr. replica 3 settembre 2020, punti n. 15-16).

**7.2.2** Al riguardo, il Tribunale osserva come nella propria domanda di assistenza l'autorità richiedente italiana abbia effettivamente dichiarato

quanto segue: « [...] Sono stati esauriti tutti i mezzi interni di indagine fatta eccezione per quelli che avrebbero dato luogo a difficoltà sproporzionate [...] » (cfr. atto n. 2 dell'inc. AFC, punto n. 5). Contrariamente a quanto ritenuto dai ricorrenti, in virtù del principio dell'affidamento una tale dichiarazione è sufficiente a comprovare il rispetto del principio della sussidiarietà (cfr. consid. 4.2.5 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. 4.2.5 del presente giudizio). Come visto, se effettivamente è qui risultato che la lettera datata 3 febbraio 2014 non è stata mai inviata ai clienti della banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_, resta il fatto che una seconda lettera datata 20 febbraio 2015 è stata invece da lei inviata ai suoi clienti, ciò che rende verosimile la fattispecie alla base della domanda raggruppata. Del resto, va qui riconosciuto che l'autorità inferiore ha proceduto agli accertamenti del caso presso la banca, invitandola a verificare se non vi fosse un altro scritto analogo ad una data posteriore, proprio al fine di sincerarsi della fattispecie alla base della domanda raggruppata. Non va poi dimenticato che il principio di sussidiarietà dipende altresì dal tipo di domanda: nel caso di una domanda raggruppata non si può infatti pretendere dallo Stato richiedente che lo stesso si rivolga dapprima ai contribuenti interessati da una tale domanda, allorquando non ne conosce ancora i nominativi. In tali circostanze, si deve ritenere che non vi è motivo per ritenere che l'autorità richiedente italiana non abbia rispettato il principio di sussidiarietà. Allo stesso modo, è altresì sufficiente la dichiarazione secondo cui la domanda è conforme alla legislazione e prassi italiana, nonché all'art. 27 CDI CH-IT, alla lett. e<sup>bis</sup> del Protocollo aggiuntivo e all'Accordo amministrativo (cfr. atto n. 2 dell'inc. AFC, punto n. 5). Ora, l'esame del Tribunale e dell'autorità inferiore dovendosi limitare alla plausibilità, non spetta a loro valutare la rilevanza verosimile o meno delle informazioni richieste dall'autorità richiedente italiana (cfr. consid. 4.2.1.2 del presente giudizio). Anche su questo punto il ricorso va pertanto respinto.

## 8.

Appurata l'ammissibilità formale e materiale della domanda raggruppata, è qui doveroso constatare come i ricorrenti rientrino nel modello di comportamento ivi descritto. Dai documenti bancari (cfr. atto n. 18.2 dell'inc. AFC) risulta infatti che nel periodo fiscale dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016 essi erano domiciliati in Italia ed erano cointestatari/contitolari di un conto bancario presso la banca C.\_\_\_\_\_/D.\_\_\_\_\_, come da loro stessi riconosciuto (cfr. ricorso 3 marzo 2020, punto n. 13). Risulta altresì

ch'essi hanno ricevuto la lettera del 20 febbraio 2015. Dalle note bancarie, risulta poi ch'essi erano a conoscenza del contenuto della predetta lettera, poiché il consulente bancario ha annotato che i ricorrenti non erano intenzionati ad aderire al programma « Voluntary Disclosure » e che intendevano chiudere il conto. Più nel dettaglio, in data 27 febbraio 2015, è stato annotato quanto segue: (cfr. note bancarie allegate all'atto n. 18.2 dell'inc. AFC): « [...] *I clienti mi informeranno dove bonificare l'intero saldo presso un istituto bancario di X.\_\_\_\_\_ (2x bonifici su conti nominativi/split 2x in base form.A) [...]* ». In data 30 luglio 2015, è stata annotata invece quanto segue (cfr. note bancarie allegate all'atto n. 18.2 dell'inc. AFC): « [...] *Firma lettera estinzione relazione (scarico)+cambio USD in EUR! Non intensionato VD Italy/Tool ok! [...]* ». Ciò sottolineato, in ogni caso dagli atti dell'incarto non risulta che i ricorrenti abbiano fornito alla banca la prova della loro conformità alla normativa fiscale italiana. Tale evenienza non viene neppure da essi qui sollevata o contestata. In tali circostanze, si deve ritenere che gli stessi sono verosimilmente interessati dalla domanda raggruppata, ragione per cui vi è da ritenere la trasmissione delle informazioni postulata dall'autorità richiedente italiana come giustificata.

## **9.**

**9.1** In conclusione, lo scrivente Tribunale deve constatare che la domanda raggruppata di assistenza amministrativa italiana del 23 novembre 2018 adempie 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 italiana. I ricorrenti rientrano poi nel modello di comportamento descritto in detta domanda raggruppata. Ne consegue che è a giusta ragione che l'autorità inferiore ha concesso l'assistenza amministrativa in materia fiscale all'Italia, per quanto concerne i qui ricorrenti. 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.

**9.2** 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 par. 2 CDI CH-IT, precisato dalla giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. consid. 4.2.6 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'AFC informi espressamente l'autorità richiedente italiana in ordine alle restrizioni d'uso delle informazioni trasmesse (cfr. consid. 4.2.6 del presente giudizio; parimenti sentenza del TAF A-5309/2019 del 3 dicembre 2020 consid. 5.6 con rinvii). L'AFC dovrà dunque precisare e riferire all'autorità richiedente italiana quanto sancito al punto n. 2 del dispositivo del presente giudizio.

**9.3** In definitiva, la decisione impugnata va dunque confermata e il ricorso dei ricorrenti integralmente respinto, con le precisazioni all'attenzione dell'autorità inferiore di cui al consid. 9.2 circa il principio di specialità.

#### **10.**

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste in solido a carico dei ricorrenti qui integralmente soccombenti (cfr. art. 1 segg. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in 5'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 5'000 franchi da 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).

#### **11.**

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 i signori A. \_\_\_\_\_ e B. \_\_\_\_\_ conformemente all'art. 27 par. 2 CDI CH-IT.

**3.**

Le spese processuali di 5'000 franchi sono poste in solido 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.

**4.**

Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

**5.**

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: