



Corte I  
A-539/2021, A-546/2021 e A-548/2021

## Sentenza del 29 dicembre 2023

Composizione

Giudici Annie Rochat Pauchard (presidente del collegio),  
Keita Mutombo, Pierre-Emmanuel Ruedin,  
cancelliera Sara Pifferi.

Parti

**A.** \_\_\_\_\_,  
patrocinato dall'avv. Giovanni Molo  
e dall'avv. Alessandra Borella,  
ricorrente,

contro

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

Oggetto

Assistenza amministrativa (CDI CH-NL).

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

**A.a** Il 21 febbraio 2017 le competenti autorità dei Paesi Bassi (Belastingdienst/Central Liaison Office Almelo; di seguito: BD o autorità richiedente olandese) ha presentato dinanzi all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) una domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale, sulla base dell'art. 26 della Convenzione del 26 febbraio 2010 tra la Confederazione Svizzera e il Regno dei Paesi Bassi per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire l'evasione e l'elusione fiscali (RS 0.672.963.61; di seguito: CDI CH-NL).

**A.b** Le persone interessate dalla domanda sono presunti contribuenti olandesi identificabili sulla base di una lista allegata alla domanda. Il detentore delle informazioni in Svizzera è la banca B. \_\_\_\_\_ (di seguito: B. \_\_\_\_\_ o banca). Le imposte in questione sono l'imposta sul reddito (« Einkommenssteuer ») e l'imposta sulle società (« Körperschaftssteuer ») per il periodo fiscale dal 1° marzo 2010 al 31 dicembre 2015.

**A.c** Nella domanda la fattispecie viene descritta come segue (traduzione dal tedesco, testualmente ripresa dalla decisione impugnata):

*« [...] È fatto notorio che alcuni residenti olandesi sono titolari di un conto bancario in Svizzera. La scelta di detenere un conto bancario in Svizzera è spesso motivata da ragioni fiscali.*

*Gli attivi sono soggetti all'imposta olandese sul reddito e all'imposta sulle società. Sono interessati anche gli attivi all'estero (ad es. conti bancari). I saldi dei conti bancari in questione sarebbero quindi tassati (cfr. allegato 2 Imposta sul reddito e sulle società [Einkommenssteuer und Körperschaftssteuer]).*

*Attraverso diversi progetti, le autorità fiscali olandesi hanno potuto stabilire che degli attivi imponibili olandesi non dichiarati alle autorità fiscali olandesi erano detenuti presso delle banche in Svizzera. Nell'ambito del progetto "Liste Lagarde", che si è svolto dall'inizio del 2011 alla fine del 2014, è emerso che, per i contribuenti olandesi interessati, quasi il 40% di questi non aveva dichiarato il proprio patrimonio presso le banche svizzere nella dichiarazione dei redditi. Il totale dei proventi fiscali e delle successive sanzioni ammonta attualmente a circa € 2'300'000.*

*Negli ultimi anni, le autorità fiscali olandesi hanno dato ai propri residenti la possibilità di dichiarare volontariamente e retroattivamente i loro beni esteri a condizioni favorevoli attraverso il "sistema di denuncia volontaria" (cfr. allegato 3 – Miglior adempimento fiscale volontario / sistema di denuncia volontaria [bessere Steuerehrlichkeit, die freiwillig erfolgt / Selbstanzeigeigeregung]). Per un certo periodo di tempo, questo sistema di denuncia spontanea offriva la possibilità, fino alla metà del 2014, di dichiarare i beni esteri che non erano stati dichiarati alle autorità fiscali olandesi senza incorrere in una multa (rispettivamente con una multa ridotta).*

*Come risultato di questo sistema di segnalazione spontanea, circa 28'000 contribuenti olandesi hanno dichiarato, negli ultimi anni, attivi di natura estera non inclusi nella loro dichiarazione dei redditi. Circa 1/3 di questi casi autodenunciati riguardava valori patrimoniali depositati su un conto bancario in Svizzera. Finora, ciò ha portato a un gettito fiscale di € 863'000'000 nei Paesi Bassi (imposte, interessi di mora e multe). Le corrispondenti attività*

dichiarate ammontano a circa € 7,3 miliardi. Secondo le informazioni disponibili, circa il 45% degli "Svizzeri autodenunciati" aveva un conto presso B.\_\_\_\_\_.

La legge olandese impone ai contribuenti olandesi di dichiarare i loro attivi (all'estero) in modo completo, corretto e puntuale (cfr. allegato 4 legge olandese sulle imposte [niederländische Abgabenordnung]). Da quanto precede, si può concludere che i contribuenti non rispettavano (rispettano) la legislazione fiscale per quanto riguarda il loro patrimonio svizzero.

Da quanto sopra si evince che le autorità fiscali olandesi sono molto impegnate a effettuare controlli sui contribuenti olandesi con attivi all'estero. Inoltre è emerso che alcuni contribuenti olandesi detengono conti presso B.\_\_\_\_\_ in Svizzera.

Nel 2016 l'autorità olandese ha ricevuto informazioni spontanee dall'autorità tedesca. Questa condivisione di informazioni si fonda sulla convenzione fiscale tedesca e olandese e sulla direttiva 2011/16/UE. Le informazioni ricevute riguardano i conti bancari presso B.\_\_\_\_\_ con il codice di domicilio 12200 (per i Paesi Bassi). Le autorità fiscali olandesi non sono state in grado di determinare l'identità di tutte le persone dietro questi conti.

Le informazioni ricevute coprono gli anni 2006 e 2008 e comprendono il "numero interno B.\_\_\_\_\_ Svizzera" e il "numero cliente" B.\_\_\_\_\_, tutti registrati con il codice del domicilio "12200" (per i Paesi Bassi). Le informazioni riguardano un totale di CHF 4'319'872'402.62. Attraverso tali attivi, le autorità fiscali olandesi potrebbero subire una perdita di gettito fiscale pari a € 972 milioni (imposte + ammende + interessi).

Il numero di titolari di conti bancari non identificati ammontava originariamente a 10'242, e le autorità fiscali olandesi hanno confrontato i numeri di conto indicati nelle informazioni ricevute con:

- dichiarazioni dei redditi presentate;
- dati ottenuti grazie all'accordo tra la Svizzera e l'Unione europea sulla fiscalità del risparmio;
- dati bancari ottenuti tramite richieste individuali di assistenza alla Svizzera;
- dati del conto ottenuti attraverso denunce spontanee;
- dati sui conti di B.\_\_\_\_\_ ottenuti tramite una richiesta di consolidamento alla Svizzera.

Questi confronti hanno rafforzato l'ipotesi che i conti bancari fossero effettivamente legati a degli obblighi fiscali olandesi. Dei conti bancari identificati, 434 non erano stati inizialmente dichiarati.

Infine, rimangono 8'945 conti bancari che non possono essere collegati a dati noti alle autorità fiscali olandesi.

In considerazione della situazione sopra descritta per quanto riguarda gli attivi in Svizzera presso B.\_\_\_\_\_ dei contribuenti olandesi, è molto probabile che alcuni dei conti bancari non identificati (allegato 1) non siano stati dichiarati. È quindi necessario effettuare un esame sistematico delle persone legate a questi conti bancari per determinare se hanno adempiuto ai loro obblighi fiscali.

L'identificazione delle persone legate a questi conti bancari è necessaria per consentire alle autorità fiscali olandesi di effettuare i relativi controlli. Per questa identificazione devono ricorrere all'assistenza amministrativa in materia fiscale, poiché tutte le possibilità di indagine sono state esaurite [...] ».

**A.d** Alla luce delle informazioni in suo possesso, l'autorità richiedente olandese ha chiesto all'AFC le seguenti informazioni per il periodo dal 1° marzo 2010 al 31 dicembre 2015:

« [...] Per ogni conto elencato nell'allegato alla domanda:

- a) Nome e cognome, indirizzo e data di nascita più attuali di:

- a. *il/i suo/i titolare/i;*
  - b. *il/i suo/suoi avente/i diritto economico;*
  - c. *qualsiasi altro soggetto che si trovi a dover far valere i diritti e obbligazioni di questi ultimi due.*
- b) *Gli stati patrimoniali dei conti interessati al 1° marzo 2010, al 1° gennaio 2011, al 1° gennaio 2012, al 1° gennaio 2013, al 1° gennaio 2014, al 1° gennaio 2015 e al 31 dicembre 2015.*
- c) *Sono esclusi tutti i "conti tecnici" che fanno parte di conti bancari che sono già stati resi noti ai Paesi Bassi ai sensi dell'Accordo del 26 ottobre 2004 tra la Comunità europea e la Confederazione svizzera che stabilisce misure equivalenti a quelle definite nella direttiva 2003/48/CE del Consiglio in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi o nell'ambito di precedenti procedure di assistenza amministrativa [...] ».*

## **B.**

**B.a** Con decreto di edizione del 3 aprile 2017, l'AFC ha chiesto a B. \_\_\_\_\_ di fornire le informazioni richieste dal BD e di presentare tre elenchi, segnalando: a) i conti che sono già stati chiusi prima del 1° marzo 2010, b) i conti che sono già stati resi noti al BD sulla base dell'art. 2 dell'Accordo europeo sulla fiscalità del risparmio (Accordo del 26 ottobre 2004 tra la Confederazione Svizzera e la Comunità europea che stabilisce misure equivalenti a quelle definite nella direttiva 2003/48/CE del Consiglio in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi [fino alla fine del 2016, anch'esso pubblicato sotto RS 0.641.926.81; attuale: Accordo del 26 ottobre 2004 tra la Confederazione Svizzera e l'Unione europea sullo scambio automatico di informazioni finanziarie per migliorare l'adempimento fiscale internazionale]; di seguito: Accordo europeo sulla fiscalità del risparmio) e c) i conti, per i quali l'AFC ha già trasmesso le informazioni nel contesto di una precedente procedura di assistenza amministrativa.

La banca è stata altresì invitata a informare le persone interessate e legittimate a ricorrere (mediante la lettera informativa dell'AFC allegata al decreto di edizione) dell'avvio della procedura di assistenza amministrativa e degli elementi essenziali della domanda. In questa lettera le persone interessate e legittimate a ricorrere sono state inoltre invitate ad indicare all'AFC, entro 20 giorni, il loro attuale indirizzo in Svizzera o a designare una persona in Svizzera autorizzata a ricevere le notifiche.

**B.b** Inoltre, l'AFC ha informato le persone interessate e legittimate a ricorrere dell'apertura della procedura di assistenza amministrativa e degli elementi essenziali della domanda mediante pubblicazione nel Foglio federale del (...) (FF [...]). In questo contesto, le persone interessate dalla domanda di assistenza sono state invitate a comunicare all'AFC il loro indirizzo in Svizzera o a designare un rappresentante in Svizzera

autorizzato a ricevere le notifiche entro 20 giorni. L'AFC ha altresì menzionato la possibilità di partecipare alla procedura semplificata ex art. 16 della legge federale del 28 settembre 2012 sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (LAAF, RS 651.1). Al contempo, è stato indicato che, qualora non fosse giunto un consenso esplicito alla procedura semplificata, sarebbe stata pronunciata una decisione definitiva.

**B.c** Con decreto di edizione complementare del 28 giugno 2017, l'AFC ha precisato a B.\_\_\_\_\_ che, nel quadro del principio della sussidiarietà applicabile alle procedure di assistenza amministrativa, era necessario che venissero identificati i numeri di conto per i quali sono già stati resi noti i dati ai Paesi Bassi, sulla base dell'Accordo europeo sulla fiscalità del risparmio. Per questi conti non sono state richieste informazioni aggiuntive. Per gli altri conti, invece, è stato richiesto di fornire le informazioni richieste dal BD di cui al decreto di edizione del 3 aprile 2017.

Come richiesto dall'AFC, B.\_\_\_\_\_ ha fornito le informazioni richieste entro il termine prorogato, procedendo alla loro consegna il 28 luglio 2017.

**B.d** Con scritto 18 settembre 2017, l'AFC ha informato il signor A.\_\_\_\_\_ circa la sussistenza nei suoi confronti di tre procedure di assistenza amministrativa, fondate sulla domanda di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017.

**B.e** Con scritto 20 settembre 2017, il signor A.\_\_\_\_\_ – per il tramite del suo patrocinatore – ha chiesto all'AFC l'accesso agli atti, opponendosi alla trasmissione delle informazioni al BD.

**B.f** Con scritto 27 settembre 2017, l'AFC ha fornito al BD l'elenco dei conti presso la banca B.\_\_\_\_\_ già chiusi precedentemente al 1° marzo 2010.

**B.g** Con scritto 7 novembre 2017, l'AFC ha concesso l'assistenza amministrativa al BD secondo la procedura semplificata per i casi in cui le persone interessate, rispettivamente le persone legittimate a ricorrere, hanno dato il loro consenso alla trasmissione delle informazioni richieste.

**B.h** Con scritto 16 marzo 2018, l'AFC ha trasmesso all'autorità richiedente olandese, i numeri di conto elencati nella domanda, compresi i relativi conti tecnici, che sono già stati comunicati sulla base dell'Accordo europeo sulla fiscalità del risparmio. L'AFC ha comunicato al BD che non sarebbero state fornite ulteriori informazioni su questi conti nell'ambito della presente procedura di assistenza amministrativa.

**B.i** In attesa della sentenza del Tribunale federale nell'ambito di un'analogha domanda di assistenza amministrativa delle autorità francesi, che doveva pronunciarsi sul principio di una domanda collettiva, l'AFC ha sospeso tutte le procedure interessate dalla domanda di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017.

Con sentenza DTF 146 II 150, il Tribunale federale ha confermato, tra l'altro, che l'AFC può entrare in materia sulla domanda di assistenza amministrativa delle autorità francesi. I considerandi di questa sentenza sono stati comunicati per iscritto il 3 dicembre 2019. L'AFC ha ripreso l'esame della presente domanda di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017 non appena sono stati resi noti tali considerandi.

**B.j** Con scritto 16 gennaio 2020, l'AFC ha informato il BD dei nuovi sviluppi della giurisprudenza. In particolare, l'AFC ha spiegato che, secondo la sua interpretazione, il BD sospettava che la maggior parte dei conti oggetto della domanda non fosse stata segnalata alle autorità fiscali olandesi (sospetto generale di evasione fiscale), il che, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, dimostrava che la domanda non costituiva una « fishing expedition » vietata. Inoltre, l'AFC ha richiamato l'attenzione del BD sul fatto che lo scambio automatico di informazioni (di seguito: SAI) è entrato in vigore dopo la presentazione della domanda e che i conti già comunicati in tale contesto sarebbero quindi stati esclusi. Infine, l'AFC ha chiesto chiarimenti sui termini di prescrizione applicabili nei Paesi Bassi.

**B.k** Con e-mail del 10 febbraio 2020, il BD ha ribadito in termini fattuali l'esistenza di un sospetto globale di evasione fiscale e le norme di prescrizione applicabili. Inoltre, il BD ha informato l'AFC che i conti per i quali erano già state fornite informazioni nel quadro del SAI dovevano essere esclusi dalla presente procedura di assistenza amministrativa.

**B.l** L'AFC ha inviato una lettera d'informazione alle persone che entro il termine stabilito, hanno nominato un mandatario per rappresentare i loro interessi in Svizzera, rispettivamente un rappresentante in Svizzera autorizzato a ricevere le notifiche o un indirizzo attuale in Svizzera. In questa lettera l'AFC ha comunicato le informazioni che intendeva fornire e ha fissato un termine di 10 giorni per prendere posizione.

Detta lettera è segnatamente stata trasmessa al signor A.\_\_\_\_\_, con e-mail del 20 settembre 2020, per ognuna delle tre procedure di assistenza amministrativa aperte nei suoi confronti.

**B.m** Con tre scritti del 22 ottobre 2022, di ugual contenuto e nell'ambito delle tre procedure di assistenza amministrativa, il signor A. \_\_\_\_\_ – per il tramite del suo patrocinatore – ha chiesto all'AFC di dichiarare inammissibile la domanda di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017 e, contestualmente, di acquisire i complementi istruttori richiesti.

**B.n** Con tre decisioni finali del 4 gennaio 2021, di uguale contenuto, l'AFC ha accolto la domanda di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017 per quanto concerne il signor A. \_\_\_\_\_, respinto i complementi istruttori da lui richiesti, concedendo di conseguenza l'assistenza amministrativa al BD.

**C.**

**C.a** Avverso le tre predette decisioni, il signor A. \_\_\_\_\_ (di seguito: ricorrente) – per il tramite dei suoi patrocinatori – ha inoltrato tre ricorsi distinti, di ugual contenuto, in data 4 febbraio 2021 dinanzi al Tribunale amministrativo federale (cause parallele A-539/2021, A-546/2021 e A-548/2021). Protestando tasse, spese e ripetibili, il ricorrente postula: in via principale, l'accoglimento dei tre ricorsi, l'annullamento delle tre decisioni impugnate e che la domanda di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017 venga dichiarata inammissibile; in via subordinata, l'accoglimento dei tre ricorsi, la cassazione delle tre decisioni impugnate e la reiezione della domanda di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017, con rinvio degli atti all'AFC affinché essa acconsenta congruo esercizio del diritto di essere sentito del ricorrente, prima dell'emanazione di tre decisioni finali.

**C.b** Con tre risposte distinte del 13 ottobre 2022, di ugual contenuto, l'AFC (di seguito: autorità inferiore) ha postulato la reiezione dei tre predetti ricorsi.

**D.**

**D.a** Con sentenza di principio (« pilota ») A-1883/2021 del 22 febbraio 2022, pubblicata quale sentenza di riferimento, il Tribunale amministrativo federale ha respinto il ricorso di una persona interessata dalla domanda collettiva olandese di assistenza amministrativa del 21 febbraio 2017. In estrema sintesi, il Tribunale ha confermato l'ammissibilità della domanda e la conseguente trasmissibilità delle informazioni richieste al BD. Tale sentenza è cresciuta in giudicato, senza impugnativa al Tribunale federale.

**D.b** Con tre scritti distinti del 22 giugno 2022, il Tribunale amministrativo federale ha poi invitato il ricorrente ad indicare se – alla luce della sua sentenza di principio A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 – desiderava o meno mantenere i suoi ricorsi nelle tre cause parallele A-539/2021, A-546/2021 e A-548/2021, precisando che, in caso di mancata presa di posizione nel termine impartito, sarebbe partito dal presupposto ch'esso desiderava mantenerli.

**D.c** Con tre scritti separati del 14 luglio 2022, il ricorrente – per il tramite del suo patrocinatore – ha dichiarato di voler mantenere i suoi tre ricorsi.

## **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-NL – possono essere impugnate dinanzi al Tribunale statuyente (cfr. art. 33 lett. d LTAF; art. 19 cpv. 1 e 5 LAAF).

Per quanto concerne il diritto interno, l'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale è retta dalla LAAF, in vigore dal 1° febbraio 2013 (RU 2013 231). Sono fatte salve le disposizioni derogatorie della convenzione applicabile nel singolo caso (cfr. art. 1 cpv. 2 LAAF), in concreto della CDI CH-NL. Presentata il 21 febbraio 2017, la domanda di assistenza olandese qui litigiosa rientra nel campo di applicazione di detta legge (cfr. art. 24 LAAF a contrario). Per il rimanente, la procedura di ricorso è retta dalle disposizioni generali della procedura federale, su riserva di disposizioni specifiche della LAAF (cfr. art. 19 cpv. 5 LAAF; art. 37 LTAF).

**1.2** Giusta l'art. 24 della legge federale del 4 dicembre 1947 della procedura civile federale (PC, RS 273), applicabile per analogia nell'ambito delle procedure soggette alla PA (cfr. DTAF 2020 IV/4 consid. 5.5.2 e 9.2.1; sentenza del TAF B-2637/2021 e B-2756/2021 del 18 novembre 2021 consid. 5.1, è possibile riunire in un'unica procedura più ricorsi che presentano una stretta unità di contenuto relativa ai fatti e in cui vengono poste le



medesime questioni giuridiche (cfr. ANDRÉ MOSER et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>a</sup> ed. 2022, n. 3.17). Tale soluzione corrisponde al principio dell'economia procedurale, è nell'interesse di tutte le parti (cfr. DTF 131 V 224 consid. 1; 128 V 126 consid. 1) e permette di evitare la pronuncia di decisioni contrarie o incoerenti (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 1.3).

Ciò premesso, il Tribunale constata che, in concreto, l'autorità inferiore ha emanato tre decisioni finali nei confronti del qui ricorrente, di contenuto identico e datate 4 gennaio 2021, tutte fondate sulla domanda di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017. Avverso le tre predette decisioni finali, il ricorrente ha inoltrato tre ricorsi distinti di uguale contenuto, contenenti essenzialmente le medesime censure. Ora, la fattispecie alla base delle tre procedure parallele di ricorso A-539/2021, A-546/2021 e A-548/2021 è indubbiamente la medesima. In tali circostanze, tenuto conto di quanto precede, appare qui opportuno procedere alla congiunzione delle tre cause A-539/2021, A-546/2021 e A-548/2021 e all'emanazione di un unico giudizio.

**1.3** I tre ricorsi sono stati interposti nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (cfr. art. 50 cpv. 1 PA e art. 52 PA). Pacifica è la legittimazione ricorsuale del ricorrente (cfr. art. 48 PA; art. 19 cpv. 2 LAAF). I tre ricorsi sono ricevibili in ordine e vanno pertanto esaminati nel merito.

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

## **2.**

**2.1** Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (cfr. art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (cfr. art. 49 lett. b PA) nonché l'inadeguatezza (cfr. art. 49 lett. c PA; cfr. MOSER et al., *op. cit.*, 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 et al., 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.

Ciò sancito, occorre dapprima esaminare la censura del ricorrente circa la violazione del suo diritto di essere sentito.

**3.1** Il ricorrente censura la violazione del suo diritto di consultare gli atti, e conseguentemente del suo diritto di essere sentito, nella misura in cui l'autorità inferiore avrebbe respinto le sue richieste probatorie formulate nelle sue tre prese di posizione del 22 ottobre 2020, per motivi del tutto generici e risibili, omettendo di prendere puntualmente posizione sulle sue censure e di indicare per quale motivo tali prove non sarebbero state influenti ai fini del giudizio. Più di preciso, esso ha chiesto quanto segue:

« [...] »

- a) *sbianchettare tutti i riferimenti anneriti nell'ambito della documentazione cui è stato dato accesso all'opponente, fatto salvo il caso in cui gli elementi anneriti si riferiscono a dati attinenti alla personalità di soggetti terzi;*
- b) *ottenere presso B.\_\_\_\_\_ svizzera informazioni in merito alle modalità con cui dati attinenti a clienti olandesi con averi presso B.\_\_\_\_\_ sarebbero stati trafugati dalle sedi svizzere della banca per essere consegnati alla sede tedesca, e quindi acquisiti dalle autorità tedesche nel 2013;*
- c) *ottenere, mediante gli strumenti dell'assistenza amministrativa interna tra autorità federali e/o cantonati, informazioni in merito ad eventuali procedimenti penali e/o amministrativi (in particolare presso autorità penali cantonali e/o federali, rispettivamente presso FINMA) in relazione ad eventuali illeciti nel trafugamento di dati*

*di clienti di sedi bancarie svizzere di B.\_\_\_\_\_ e al trasferimento presso la sede tedesca;*

- d) *ottenere presso l'autorità richiedente olandese precisazioni, anche succinte, in merito alle analisi compiute con riferimento alla (omessa) dichiarazione fiscale dei dati contenuti nelle liste [...] ».*

Nei suoi tre ricorsi, per ogni complemento istruttorio richiesto, il ricorrente fornisce i motivi – che non occorre qui evocare in dettaglio – per i quali esso ritiene che gli stessi andavano assunti dall'autorità inferiore. A suo avviso, detta violazione non sarebbe sanabile, sicché già per tale motivo le tre decisioni impugnate andrebbero in via principale annullate, rispettivamente in via subordinata cassate con conseguente rinvio degli atti all'autorità inferiore, affinché quest'ultima ripristini i diritti procedurali del ricorrente, accogliendo la richiesta di ulteriori atti istruttori del 22 ottobre 2020 (cfr. ricorsi 4 febbraio 2021, punti n. 42-51).

### **3.2**

**3.2.1** Il diritto di essere sentito, sancito a livello costituzionale dall'art. 29 cpv. 2 Cost. e a livello procedurale dall'art. 35 PA, implica in particolare il dovere per l'autorità di motivare in maniera chiara la sua decisione, ovvero in modo che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo (cfr. DTF 142 II 49 consid. 9.2; 134 I 83 consid. 4.1; 133 III 439 consid. 3.3). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 143 III 65 consid. 5.2; 142 IV 249 consid. 1.3.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.1).

**3.2.2** Il diritto di far amministrare le prove costituisce anch'esso un aspetto del diritto di essere sentito. Esso presuppone che il fatto da provare sia rilevante, che il mezzo probatorio proposto sia necessario per constatarlo e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti. Conformemente all'art. 33 cpv. 1 PA, l'autorità ammette dunque i mezzi di prova offerti dalla parte se risultano idonei a chiarire i fatti. Questa garanzia costituzionale permette all'autorità di porre un termine all'istruzione, allorché le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione e che essa, procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove proposte, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione. L'autorità può dunque rinunciare all'amministrazione di certe prove proposte senza violare il diritto

di essere sentito delle parti (cfr. DTF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-2845/2020 del 19 luglio 2021 consid. 2.3 con rinvii; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.2).

**3.2.3** Nell'ambito dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, l'informazione delle persone legittimate a ricorrere prevista dalla LAAF (cfr. art. 14 LAAF) nonché il diritto di partecipazione ed esame degli atti (cfr. art. 15 LAAF) concretizzano il diritto di essere sentito (cfr. sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.3).

**3.2.4** A titolo eccezionale, la violazione del diritto di essere sentito può essere sanata nella procedura di ricorso, se i motivi determinanti sono stati adottati in risposta dall'autorità, se il ricorrente ha potuto commentarli in un successivo memoriale e, soprattutto, se il potere d'esame della giurisdizione competente non è più ristretto di quello dell'istanza inferiore (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2). Tale riparazione deve tuttavia rimanere l'eccezione ed è ammissibile, di principio, solo nel caso di una violazione non particolarmente grave dei diritti procedurali della parte lesa. Ciò sancito, una tale riparazione può altresì giustificarsi, anche in presenza di una violazione grave, qualora l'annullamento della decisione impugnata e il rinvio della causa all'autorità inferiore costituiscano una mera formalità e conducano ad un inutile prolungamento della procedura incompatibile con l'interesse delle parti ad una risoluzione celere della vertenza (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 138 I 97 consid. 4.1.6.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.3).

**3.3** Nel caso in esame, il Tribunale osserva come – contrariamente a quanto ritenuto dal ricorrente – da un esame delle tre decisioni impuginate, risulti che l'autorità inferiore abbia indicato i motivi per cui essa non ha ritenuto come necessari i complementi istruttori postulati dal ricorrente di cui alle lett. b, c e d (cfr. decisioni impuginate, consid. 10). Per le richieste di cui alle lett. b e c, l'autorità inferiore ha in sostanza indicato che, in assenza di comportamenti contrari alla buona fede, come l'acquisto di dati bancari rubati e il loro utilizzo in una successiva domanda di assistenza amministrativa, non sussisteva la necessità di procedere agli atti istruttori richiesti (cfr. decisioni impuginate, consid. 10.1). Per la richiesta di cui alla lett. d, con riferimento al principio della sussidiarietà, l'autorità inferiore ha indicato che non sussistendo motivi per mettere in dubbio le dichiarazioni del BD, essa non intravedeva alcuna necessità di procedere ulteriormente con gli atti istruttori richiesti (cfr. decisioni impuginate, consid. 10.3). Ora, tenuto conto dell'apprezzamento anticipato delle prove (cfr. consid. 3.2.2 del presente giudizio) e del fatto che, salvo nel caso in cui la presa in consi-

derazione di un fatto notorio lasci trasparire immediatamente che le indicazioni fornite dall'autorità richiedente nella propria domanda sono manifestamente erranee o che lo Stato richiesto sospetta l'esistenza di una situazione descritta all'art. 7 LAAF, 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, tali conclusioni non possono che essere qui confermate dallo scrivente Tribunale (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.4; 142 II 218 consid. 3.3; 142 II 161 consid. 2.1.4; [tra le tante] sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.4.2). Tenuto conto della presunzione della buona fede dello Stato richiedente, in assenza di errori manifesti, il Tribunale non intravede infatti alcun motivo per procedere agli accertamenti postulati dal ricorrente, soprattutto nella misura in cui il Tribunale federale ha già avuto modo di confermare l'ammissibilità della domanda di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017 (cfr. sentenza del TF 2C\_872/2022 dell'8 novembre 2022; consid. 5 del presente giudizio).

Quanto alla richiesta di cui alla lett. a, il Tribunale osserva come effettivamente l'autorità inferiore non abbia preso posizione con riferimento diretto alla richiesta del ricorrente, bensì in maniera indiretta, facendo riferimento a tutti gli atti alla base della domanda di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017, a cui non è stato dato alcun accesso, a motivo che si trattava di documenti relativi a procedimenti terzi (art. 27 PA). Per tali documenti, essa ha precisato di aver indicato il loro contenuto essenziale nella decisione impugnata, conformemente a quanto prescritto dall'art. 28 PA (cfr. decisioni impugate, consid. 6.4). Tale modo di procedere è già stato considerato dallo scrivente Tribunale e dal Tribunale federale come conforme al diritto di essere sentito, con riferimento alla domanda di assistenza amministrativa olandese qui in esame (cfr. sentenza del TF 2C\_872/2022 dell'8 novembre 2022 consid. 4.2.1; sentenze del TAF A-307/2021 del 24 febbraio 2023 consid. 3.1; A-6507/2020 dell'11 ottobre 2022 consid. 3.2). Ora, tale ragionamento trova applicazione anche nel caso richiesta di cui alla lett. a, tendente a sbianchettare tutti i dati che sono stati anneriti nei documenti ai quali il ricorrente ha avuto accesso. Nella misura in cui gli annerimenti nei documenti mirano a proteggere terze persone, estranee alla presente procedura di ricorso (cfr. art. 27 PA), detta richiesta non può che essere qui respinta. Peraltro, il ricorrente non ha subito alcun pregiudizio in correlazione a tali annerimenti di dati, in quanto ha avuto a disposizione tutte le informazioni rilevanti alla base delle tre decisioni impugate, permettenti di impugnarle in piena cognizione di causa.

In tale frangente, non è ravvisabile alcuna violazione del diritto di essere sentito del ricorrente, sicché tale censura va qui respinta.

#### **4.**

Nel caso in disamina, oggetto del litigio sono le tre decisioni finali del 4 gennaio 2021 dell'autorità inferiore, con cui quest'ultima ha accolto la domanda collettiva di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017, per quanto concerne il qui ricorrente.

Ciò precisato, prima di entrare nel merito al riguardo, qui di seguito lo scrivente Tribunale richiamerà i principi applicabili alla presente fattispecie (cfr. consid. 4.1 segg. del presente giudizio).

#### **4.1**

**4.1.1** L'assistenza amministrativa con i Paesi Bassi è retta dall'art. 26 CDI CH-NL, il quale corrisponde in ampia misura al testo dell'art. 26 del Modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE; di seguito: MC OCSE; cfr. Messaggio del 25 agosto 2010 concernente l'approvazione di una Convenzione tra la Svizzera e i Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione, FF 2010 5057, 5070 concernente l'art. 26 [di seguito: Messaggio CDI CH-NL]; DTF 143 II 136 consid. 5.1.1; sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.1.1).

**4.1.2** Giusta l'art. 29 cpv. 2 CDI CH-NL, l'art. 26 CDI CH-NL e il n. XVII [in precedenza n. XVI] del Protocollo del 26 febbraio 2010 della Convenzione (anch'esso pubblicato sotto RS 0.672.963.61; di seguito: Protocollo 2010 alla CDI CH-NL) si applicano alle domande di informazioni depositate alla data dell'entrata in vigore della presente Convenzione (ovvero dal 9 novembre 2011) o a una data successiva per le informazioni riguardo qualsiasi periodo a partire dal 1° marzo immediatamente seguente alla firma della presente Convenzione, o dopo tale data (ovvero il 1° marzo 2010). L'applicazione retroattiva delle nuove disposizioni in materia di assistenza amministrativa ai periodi d'imposta precedenti è ammissibile secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, in quanto le disposizioni in materia di assistenza amministrativa hanno carattere procedurale e sono immediatamente applicabili al momento della loro entrata in vigore (cfr. DTF 143 II 628 consid. 4.3; sentenza del TAF A-3555/2018 dell'11 gennaio 2019 consid. 1.1 con rinvii; il Protocollo del 12 giugno 2019 tra la Confederazione Svizzera e il Regno dei Paesi Bassi che modifica la 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, in vigore dal 30 novembre 2020 [RU 2020 4839], è qui irrilevante, in quanto le

relative modifiche – peraltro applicabili solo a partire dal 1° gennaio 2021 – non incidono in alcun caso sulla clausola di assistenza amministrativa [giusta l'art. 26 CDI CH-NL]; cfr. sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.1.2).

## **4.2**

**4.2.1** Giusta l'art. 26 CDI CH-NL, le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per l'esecuzione della presente Convenzione oppure per l'applicazione o l'esecuzione del diritto interno relativo alle imposte di ogni natura o denominazione percepite per conto degli Stati contraenti, delle loro suddivisioni politiche o dei loro enti locali, nella misura in cui l'imposizione prevista non sia contraria alla Convenzione. Lo scambio di informazioni non è limitato né dall'art. 1 CDI CH-NL (campo di applicazione personale), né dall'art. 2 CDI CH-NL (campo di applicazione materiale; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.2.1).

**4.2.2** Le informazioni che possono essere rilevanti per l'applicazione o l'esecuzione del diritto nazionale sono quelle necessarie allo Stato richiedente per imporre correttamente una persona assoggettata alle imposte in tale Stato (cfr. DTF 143 II 185 consid. 3.3.1; 141 II 436 consid. 4.4.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-4218/2017 del 28 maggio 2018 consid. 2.3.1). Il riferimento alle informazioni « verosimilmente rilevanti » ha lo scopo di garantire uno scambio di informazioni in ambito fiscale il più ampio possibile, senza tuttavia consentire agli Stati contraenti di intraprendere una ricerca generalizzata e indiscriminata di informazioni (« fishing expedition ») o di domandare informazioni la cui rilevanza in merito agli affari fiscali di un determinato contribuente non è verosimile (cfr. n. XVII lett. c del Protocollo 2010 alla CDI CH-NL; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.2.2).

**4.2.3** Il requisito della rilevanza verosimile e il divieto di « fishing expedition » sono in linea con il principio della proporzionalità, che deve essere preso in considerazione come principio costituzionale dell'attività dello Stato (cfr. art. 5 cpv. 2 Cost.; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.2.3 con rinvii).

**4.2.4** 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 (cfr. DTF 143 II 185 consid. 3.3.2). Non importa se,

una volta fornite, queste informazioni si rivelano irrilevanti per l'autorità richiedente (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.1.1). Di norma, solo lo Stato richiedente può stabilire in via definitiva se un'informazione è rilevante (cfr. DTF 143 II 185 consid. 3.3.2; 142 II 161 consid. 2.1.1 seg.; [tra le tante] sentenza del TAF A-4163/2019 del 22 aprile 2020 consid. 3.1.3). Il ruolo dello Stato richiesto si limita a verificare se le informazioni e i documenti richiesti dallo Stato richiedente sono in relazione con i fatti presentati nella domanda e se possono essere utilizzati nel procedimento estero. Lo Stato richiesto è infatti tenuto solo a effettuare un controllo di plausibilità (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.1.1; cfr. sentenze del TAF A-2454/2017 del 7 giugno 2018 consid. 2.1.1.1 con rinvii; A-4218/2017 del 28 maggio 2018 consid. 2.3.1). In questo contesto, lo Stato richiesto può rifiutarsi di fornire informazioni con la motivazione che le informazioni richieste non sono « verosimilmente rilevanti » solo se appare improbabile un collegamento tra le informazioni richieste e l'indagine condotta nello Stato richiedente, cosicché la richiesta sembra essere un pretesto per una fishing expedition (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.3; 143 II 185 consid. 3.3.2; 141 II 436 consid. 4.4.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-4017/2020 del 30 giugno 2021 consid. 3.5.2). In quest'ultimo senso, si applica l'art. 17 cpv. 2 LAAF, secondo cui le informazioni presumibilmente irrilevanti non possono essere trasmesse. L'AFC le rimuove o le rende irriconoscibili (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.2.4 con rinvii).

**4.2.5** La CDI CH-NL, in combinato disposto con il Protocollo 2010 alla CDI CH-NL e con l'Accordo amichevole del 31 ottobre 2011 relativo all'interpretazione della lett. b del n. XVI (ora: n. XVII lett. b del Protocollo 2010 alla CDI CH-NL [RU 2012 4079]; di seguito: Accordo amichevole; sull'interazione della CDI CH-NL con il Protocollo 2010 alla CDI CH-NL e l'Accordo amichevole nel contesto dell'interpretazione, cfr. DTF 143 II 136 consid. 5.2.1 seg.), consentono l'assistenza amministrativa anche per le domande senza identificazione nominativa (cfr. DTF 143 II 136 consid. 5.4, confermata dal TF con sentenza 2C\_646/2017 del 9 aprile 2018 consid. 3.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.2.5).

**4.2.5.1** Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, le domande che concernono più persone e che identificano le persone interessate per nome o per mezzo di un elenco di numeri – come i numeri di carta di credito o di conto corrente bancario – devono essere considerate come un insieme di domande individuali. Per motivi di economia procedurale, l'autorità richiedente riunisce queste singole domande in una domanda congiunta, ma in linea di principio potrebbe anche presentarle individualmente. Per tali domande, il Tribunale federale utilizza il termine di « domanda collettiva » o



di « domanda su lista » (« demande collective »; « Listenersuchen »; cfr. DTF 146 II 150 consid. 4.3; 143 II 628 consid. 4.4 e 5.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.2.5.1 con rinvii).

**4.2.5.2** Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, nel caso delle domande di assistenza amministrativa che non identificano nominalmente le persone interessate, le stesse devono rispettare i seguenti criteri, al fine di escludere la sussistenza di una « fishing expedition » (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.1.3; 143 II 136 consid. 6.1.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.2.5.2):

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

Benché detti criteri siano stati sviluppati in primo luogo in riferimento alle domande raggruppate ai sensi dell'art. 3 lett. c LAAF, il Tribunale federale ha ritenuto in varie sentenze che gli stessi, per motivi di coerenza, vadano altresì applicati al fine di distinguere le domande collettive ammissibili dalle « fishing expeditions » vietate (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.1.3 e 6.2.2; 143 II 628 consid. 5.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.2.5.2 con rinvii).

**4.2.5.3** Giusta il n. XVII [Ad art. 26] lett. b del Protocollo 2010 alla CDI CH-NL, resta inteso che le autorità fiscali dello Stato richiedente forniscono le seguenti informazioni alle autorità fiscali dello Stato richiesto quando presentano una richiesta di informazioni secondo l'art. 26 CDI CH-NL:

- (i) le informazioni sufficienti per l'identificazione della persona o delle persone oggetto del controllo o dell'inchiesta in particolare il nome e, se disponibile, l'indirizzo, il conto bancario e qualsiasi altro elemento che faciliti l'identificazione della persona o delle persone come la data di nascita, lo stato civile o il codice fiscale;
- (ii) il periodo oggetto della domanda;

- (iii) la descrizione delle informazioni ricercate, in particolare la forma in cui lo Stato richiedente desidera ricevere le informazioni dallo Stato richiesto;
- (iv) lo scopo fiscale per cui le informazioni sono state richieste;
- (v) il nome e, nella misura in cui sia disponibile, l'indirizzo delle persone in possesso delle informazioni richieste.

**4.2.5.4** Giusta l'art. 3 lett. b dell'Accordo amichevole, questi requisiti sono da interpretare in modo tale che sia possibile rispondere a una richiesta di assistenza amministrativa se lo Stato richiedente, oltre alle informazioni da fornire secondo i sottoparagrafi (ii)-(iv) della lett. b n. XVI (oggi n. XVII) del Protocollo 2010 alla CDI CH-NL, fornisce anche le seguenti informazioni:

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

### **4.3**

**4.3.1** Secondo il Protocollo 2010 alla CDI CH-NL, resta inteso che lo Stato richiedente deve sfruttare tutte le fonti d'informazione abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere informazioni (cfr. n. XVII lett. a del Protocollo 2010 alla CDI CH-NL; principio della sussidiarietà). In tale contesto, l'art. 6 cpv. 2 lett. g LAAF non trova applicazione (cfr. art. 1 cpv. 2 LAAF; cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.3.1).

**4.3.2** L'espressione « fonti d'informazione abituali » non viene ulteriormente definita nella CDI CH-NL. Secondo l'interpretazione del Tribunale amministrativo federale della disposizione in questione, in base alle norme di diritto internazionale non è richiesto l'esaurimento di tutte le fonti possibili di informazione, bensì di quelle abituali. Una fonte d'informazione non può più essere considerata come « abituale » se comporta uno sforzo sproporzionato per lo Stato richiedente – rispetto a una domanda di assistenza amministrativa – o se le probabilità di successo sono considerate molto basse (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.3.2 con rinvii).

**4.4** Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale amministrativo federale, il principio della specialità esige che lo Stato richiedente utilizzi le infor-

mazioni ricevute dallo Stato richiesto unicamente nei confronti delle persone e dei comportamenti per i quali esso ha richiesto ed ottenuto dette informazioni (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.4 con rinvii). Le persone menzionate nei documenti sono quindi protette dal principio della specialità, il quale ha anche una dimensione personale (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.4.3 e 3.5; 146 I 172 consid. 7.1.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.4).

## **4.5**

**4.5.1** Un elemento importante della cooperazione internazionale tra le autorità è il principio secondo il quale – salvo in caso di un evidente abuso di diritto o di legittimi dubbi circa l'esistenza di una situazione descritta all'art. 7 LAAF – non vi è in linea di principio alcun motivo di dubitare del ben fondato delle dichiarazioni e delle informazioni fornite dallo Stato richiedente (il cosiddetto principio della buona fede nel diritto internazionale; cfr. DTF 146 II 150 consid. 7.1; 143 II 224 consid. 6.3; 143 II 202 consid. 8.3; 142 II 161 consid. 2.1.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.5.1 con rinvii). L'intera procedura di assistenza amministrativa si fonda sul principio della buona fede, rispettivamente sul principio dell'affidamento. In virtù di tale principio, 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; 139 II 404 consid. 9.5; 128 II 407 consid. 5.2.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.5.1 con rinvii).

**4.5.2** Secondo il principio del diritto internazionale consuetudinario, in virtù del quale gli Stati contraenti devono adempiere i trattati internazionali in buona fede (« *pacta sunt servanda* », codificato all'art. 26 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati [RS 0.111; di seguito: CV]; DTF 143 II 136 consid. 5.2.1 con rinvii; 142 II 35 consid. 3.2 con rinvii), anche le dichiarazioni delle rispettive parti contraenti vanno interpretate in buona fede. Ciò vale in particolare per la domanda di assistenza amministrativa e per le informazioni fornite dall'autorità richiedente come verosimilmente rilevanti (per i dettagli: DTF 147 II 116 consid. 5.2; sentenza del TF 2C\_287/2019 e 2C\_288/2019 del 13 luglio 2020 consid. 2.3.1 e 3.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.5.2).

**4.6** Non si entra nel merito di una domanda di assistenza amministrativa se viola il principio della buona fede, « in particolare se si fonda su informazioni ottenute mediante reati secondo il diritto svizzero » (cfr. art. 7 lett. c LAAF). 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; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.6).

Se una parte sostiene che una domanda di assistenza amministrativa si basa su reati penali, occorre verificare nel singolo caso se detta domanda è conforme al principio della buona fede secondo il diritto internazionale pubblico. Questo principio viene disatteso, ad esempio, se lo Stato richiedente, pur essendosi impegnato a non utilizzare dati ottenuti illecitamente secondo il diritto svizzero, inoltra comunque una domanda di assistenza amministrativa che presenta un nesso causale diretto o indiretto con tali dati. Di principio, si presume un comportamento in violazione della fiducia legittima che la Svizzera ripone nell'agire dello Stato richiedente, anche senza esplicita garanzia preliminare a non utilizzare dati rubati, se quest'ultimo acquista dei dati ottenuti illecitamente secondo il diritto svizzero e presenta una domanda di assistenza amministrativa fondata su tali dati (cfr. sentenza del TF 2C\_648/2017 del 17 luglio 2018 consid. 2.3.4). Tuttavia, il semplice utilizzo di dati acquisiti illegalmente da parte dello Stato richiedente, che ha ricevuto nel contesto di un'assistenza amministrativa (spontanea) da parte di un altro Stato, a lui solo, non costituisce una violazione del principio della buona fede (cfr. sentenza del TF 2C\_619/2018 del 21 dicembre 2018 consid. 2.3.5; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.6 con rinvii).

**4.7** La conclusione di una clausola di assistenza amministrativa nel contesto di una CDI è una decisione politica che i tribunali sono, di principio, tenuti ad accettare (cfr. sentenza del TF 2C\_619/2018 del 21 dicembre 2018 consid. 4.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-1883/2021 del 22 febbraio 2022 consid. 3.7.1 con rinvii).

## 5.

In concreto, la domanda collettiva di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017, alla base della presente vertenza, è già stata oggetto – come detto (cfr. fatti, sub lett. D.a) – della sentenza di principio del Tribunale amministrativo federale A-1883/2021 del 22 febbraio 2022, pubblicata quale sentenza di riferimento (di seguito: sentenza di riferimento). In questa sentenza, lo scrivente Tribunale ha ritenuto che detta domanda soddisfacesse tutti i requisiti e fosse quindi ammissibile. Nello stesso senso, il Tribu-

nale statuente si è poi pronunciato nella successiva sentenza A-6507/2020 dell'11 ottobre 2022. Con sentenza 2C\_872/2022 dell'8 novembre 2022, il Tribunale federale non è entrato nel merito del ricorso inoltrato contro quest'ultima sentenza. In tale contesto, tenuto conto del giudizio dell'Alta Corte circa l'ammissibilità della predetta domanda, non vi è qui di principio alcuna possibilità per il Tribunale statuente di rifiutare l'assistenza amministrativa in deroga alle conclusioni del Tribunale federale (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-2067/2021 del 9 marzo 2023 consid. 3; A-307/2021 del 24 febbraio 2023 consid. 3).

Le osservazioni che seguono (cfr. consid. 5.1 segg. del presente giudizio) che affrontano la questione dell'ammissibilità della predetta domanda, si limitano quindi principalmente ad una sintesi delle conclusioni pertinenti del Tribunale federale che sono materialmente vincolanti per il Tribunale statuente e ad un richiamo di quanto indicato nella sentenza di riferimento.

## **5.1**

**5.1.1** In via preliminare, in correlazione alle basi legali applicabili, il ricorrente ritiene che alla domanda di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017 sarebbero applicabili unicamente la CDI CH-NL e il Protocollo 2010 alla CDI CH-NL, i quali – in ossequio al principio della rilevanza verosimile delle informazioni richiesti nonché del divieto delle « fishing expedition » – richiederebbero l'identificazione nominale delle persone oggetto del controllo (in particolare n. XVII del Protocollo 2010 alla CDI CH-NL). Esso contesta invece l'applicabilità dell'Accordo amichevole – atto sottoscritto da autorità amministrative senza che alcun iter parlamentare di approvazione e ne sia conseguito – in quanto non conforme ed in contrasto con il diritto superiore, ovvero con la CDI CH-NL e il Protocollo 2010 alla CDI CH-NL, nella misura in cui consentirebbe un'identificazione della persona oggetto del controllo, in altro modo che con il suo nome. A suo avviso, alla domanda olandese non troverebbe applicazione per analogia la giurisprudenza del Tribunale federale di cui alla DTF 146 II 150 riguardante una domanda di assistenza amministrativa francese, le basi convenzionali disciplinanti i requisiti di una domanda di assistenza amministrativa collettiva essendo completamente diverse: diversamente dal n. XI del Protocollo addizionale alla Convenzione del 9 settembre 1966 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese, modificata, intesa ad evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza nonché a prevenire la frode e l'evasione fiscale (pubblicato sotto RS 0.672.934.91; di seguito: Protocollo addizionale alla CDI CH-FR), secondo cui l'identità della persona oggetto del controllo o dell'inchiesta può risultare dalle indicazioni sul nome di questa persona o da qualsiasi altro elemento che ne

permetta l'identificazione, il n. XVII del Protocollo 2010 alla CDI CH-NL sancisce che lo Stato richiedente deve fornire le informazioni sufficienti per l'identificazione della persona o delle persone oggetto del controllo o dell'inchiesta, in particolare – obbligatoriamente – il nome e, se disponibile, l'indirizzo e altri elementi d'informazione. Ne consegue che, in assenza di una base legale, la domanda in oggetto, che non identifica mediante il loro nome le persone interessate, bensì sulla base della lista ivi allegata, violerebbe il principio della legalità, il principio della rilevanza verosimile delle informazioni richieste nonché il divieto delle « fishing expedition » (cfr. ricorsi 4 febbraio 2021, punti n. 18-21).

**5.1.2** Al riguardo, il Tribunale rileva come detta censura sia qui manifestamente infondata, alla luce della giurisprudenza del Tribunale federale. Su tale questione, l'Alta Corte ha infatti già avuto modo di pronunciarsi, sancendo che la CDI CH-NL, il Protocollo 2010 alla CDI CH-NL che ne fa parte integrante, nonché l'Accordo amichevole devono essere considerati come un'unità interpretativa. L'Accordo amichevole esprime chiaramente l'idea secondo cui gli Stati contraenti non ritengono indispensabile l'indicazione esplicita dei nomi nella domanda di assistenza amministrativa (cfr. DTF 143 II 136 consid. 5.3.2 e 5.3.4; confermata dal TF con sentenza 2C\_646/2017 del 9 aprile 2018 consid. 3.3; parimenti consid. 4.2.5 del presente giudizio). Sulla base di quanto precede, nella sentenza di riferimento, lo scrivente Tribunale ha poi confermato che le basi legali applicabili alla domanda di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017, sono la CDI CH-NL, il Protocollo 2010 alla CDI CH-NL e l'Accordo amichevole. Ne consegue che, sulla base dell'Accordo amichevole, sono ammesse anche le domande collettive/su lista di assistenza amministrativa identificanti le persone oggetto del controllo in altro modo che con il nome (cfr. sentenza di riferimento consid. 3.2.5 e 4.2.3). In tale frangente, gli argomenti sollevati dal ricorrente non sono tali da mettere in discussione quanto precede, sicché la sua censura non può che essere respinta.

## **5.2**

**5.2.1** Il ricorrente ritiene poi che la domanda di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017 sia contraria al principio della rilevanza verosimile delle informazioni richiesti nonché il divieto delle « fishing expedition », anche perché non adempirebbe ai requisiti posti dalla giurisprudenza del Tribunale federale. Innanzitutto, la domanda non conterrebbe una descrizione sufficientemente dettagliata del gruppo di contribuenti. La qualità degli elementi contenuti nelle liste accluse alla domanda sarebbe infatti insufficiente a giustificare la ricevibilità, rispettivamente ad identificare le persone oggetto del controllo (nessun elemento identificativo né

dei clienti/contribuenti interessati, né della banca). La domanda sarebbe poi del tutto lacunosa con riferimento all'esigenza di apportare degli elementi sufficienti di sospetto concreti riferibili al gruppo dei contribuenti, secondo cui gli stessi non avrebbero dichiarato i loro averi. Con riferimento alla lettera 16 gennaio 2020 dell'autorità inferiore, il ricorrente sottolinea come dalla stessa risulterebbe che i clienti olandesi con conti in Svizzera risulterebbero invero per la maggior parte (prima dell'introduzione dello scambio automatico delle informazioni) aver dichiarato i loro averi detenuti in Svizzera. In tale frangente, non si capirebbe in nessun caso come, sulla base di un semplice numero di codice postale, i clienti B. \_\_\_\_\_ contenuti nelle liste potrebbero essere ritenuti contribuenti olandesi « non-compliant » fiscalmente. Manifestamente inconferenti, lacunosi e insufficienti per fondare la domanda in oggetto apparirebbero inoltre i dati contenuti nelle liste ivi accluse alla stessa, anche da un profilo temporale. I dati si riferirebbero infatti agli anni 2006 e 2008, mentre per rientrare nel campo di applicazione della CDI CH-NL, la domanda sarebbe volta ad ottenere informazioni successive all'adozione della predetta CDI, e meglio alle informazioni concernenti i periodi fiscali dal 1° marzo 2010 al 31 dicembre 2015. A suo avviso, il fatto che un conto sia stato detenuto nel 2006 o nel 2008 non potrebbe essere sufficientemente concludente per ritenere che un tale conto venga detenuto anche anni dopo. Peraltro il termine di prescrizione di 12 anni per il recupero di crediti fiscali citato dal BD sarebbe ampiamente prescritto. Secondo il ricorrente, non si capirebbe come, in altre parole, possa sostanziarsi, da un profilo temporale, un sospetto sufficiente con riferimento a dati situati temporalmente in un momento (2006 e 2008), per il quale ogni pretesa fiscale olandese sarebbe, secondo la stessa autorità richiedente olandese, ampiamente prescritta. L'asserzione del BD, secondo cui « *the vast majority of the accounts of the two lists (a total of 8'945 accounts) could not be identified* », rilevata dall'autorità inferiore nella sua lettera 16 gennaio 2020, sarebbe eccessivamente generica e insufficientemente circostanziata per conferire una sufficiente attendibilità alle liste. L'autorità inferiore avrebbe dovuto richiedere delle indicazioni supplementari al BD in merito alle verifiche effettuate sui conti delle due liste. Del tutto irrilevante sarebbe inoltre la circostanza indicata dall'autorità inferiore nella lettera 16 gennaio 2020, secondo cui tali liste sarebbero state trovate in Germania nel contesto di un'indagine penale, nella misura in cui dette liste si riferirebbero a conti depositati in Svizzera e non in Germania. A suo avviso, la fattispecie alla base della domanda olandese sarebbe differente da quella di cui alla sentenza del Tribunale federale DTF 146 II 150, in cui sarebbero stati ritenuti come adempiuti i criteri rigorosi di individuazione di elementi di sospetto sufficienti per i membri del gruppo. Diversamente dal caso francese, nel caso concreto,

non risulterebbe infatti esserci una lista analoga alla lista A con indicati i nominativi dei contribuenti, e nemmeno risulterebbe essere pendente un procedimento penale in Olanda nei confronti della banca B. \_\_\_\_\_ con riferimento a presunti reati fiscali commessi dai propri contribuenti (cfr. ricorsi 4 febbraio 2021, punti n. 22-34).

**5.2.2** Al riguardo, nella sentenza di riferimento, il Tribunale ha già avuto modo di stabilire che la domanda di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017 non costituisce una « fishing expedition » e che le informazioni richieste adempiono la condizione della rilevanza verosimile, nella misura in cui rispetta i requisiti elaborati dalla giurisprudenza permettenti di escludere l'esistenza di una « fishing expedition » (cfr. consid. 4.2.5.2 del presente giudizio circa i requisiti; sentenza di riferimento consid. 4.3 e 4.6; [tra le tante] sentenze del TAF A-1917/2021 del 9 marzo 2023 consid. 3.1; A-6507/2020 dell'11 ottobre 2022 consid. 3.4 e 3.7.2). Tale conclusione è stata confermata indirettamente anche dal Tribunale federale, con sentenza del TF 2C\_872/2022 dell'8 novembre 2022.

**5.2.3** Più nel dettaglio, per quanto concerne la seconda condizione (cfr. consid. 4.2.5.2 del presente giudizio), il Tribunale ha ritenuto come pacifica la menzione sufficiente del diritto applicabile, precisando quanto segue circa gli elementi fattuali all'origine del sospetto che le persone appartenenti al gruppo non hanno rispettato i propri obblighi fiscali (cfr. sentenza di riferimento consid. 4.3.3; sentenza del TAF A-6507/2020 dell'11 ottobre 2022 consid. 3.4.3).

**5.2.3.1** Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, per ipotizzare un'inadempienza degli obblighi fiscali devono sussistere indizi o sospetti concreti – non necessariamente riferiti alle singole persone, bensì in generale alle persone appartenenti al gruppo – lascianti supporre che le persone appartenenti al gruppo abbiano adottato un comportamento illecito. A seconda delle circostanze, il modo in cui lo Stato richiedente è venuto a conoscenza della lista può costituire anche un indizio del fatto che i titolari del conto non abbiano adempiuto i loro obblighi fiscali (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; sentenza del TF 2C\_695/2017 del 29 ottobre 2018 consid. 5.2). In particolare, il Tribunale federale ha riconosciuto la sussistenza di tali indizi concreti nelle due seguenti costellazioni (cfr. sentenza di riferimento consid. 4.3.3.1; sentenza del TAF A-6507/2020 dell'11 ottobre 2022 consid. 3.4.3.1).

Nel primo caso, la procedura di assistenza amministrativa era fondata su una domanda collettiva (su lista) di assistenza amministrativa francese. I



dati alla base della domanda (indicati nella sentenza come liste A, B e C) erano stati trovati durante una perquisizione domiciliare effettuata dalla Procura di X. \_\_\_\_\_ presso una filiale tedesca del gruppo B. \_\_\_\_\_ nel maggio 2012 e nel luglio 2013. Il Tribunale federale ha ritenuto che i primi controlli effettuati dall'autorità richiedente francese sulla lista A, contenente i nomi di 1'130 persone, avessero dimostrato che i contribuenti interessati non hanno dichiarato i loro conti o li hanno già regolarizzati in una fase precedente. L'Alta Corte ha ritenuto che vi fosse un collegamento tra la lista A e le liste B (relativa all'anno 2006) e C (relativa all'anno 2008), in quanto le liste B e C non contenevano alcun nome, bensì un codice domicilio, indicante una residenza in Francia. Il Tribunale federale ha poi sottolineato che contro la banca in Francia è stato avviato un procedimento penale e ch'essa è stata accusata di aver messo in atto un sistema di evasione fiscale. Esso è giunto alla conclusione che questi indizi, nel loro insieme, hanno dato adito a sufficienti sospetti sul fatto che le persone indicate nelle liste B e C, identificate attraverso i numeri di conto bancario, avessero agito in violazione della legge fiscale. Inoltre, ha considerato il fatto che le liste B e C fossero state trovate durante una perquisizione domiciliare nell'ambito di un'indagine penale fiscale in Germania come ulteriore prova di un comportamento in violazione della legge fiscale (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.5 segg.; sentenza di riferimento consid. 4.3.3.1 con rinvii; sentenza del TAF A-6507/2020 dell'11 ottobre 2022 consid. 3.4.3.1).

Nell'altro caso, la procedura di assistenza amministrativa era fondata su una domanda di assistenza amministrativa tedesca, identificante le persone interessate attraverso un numero di conto bancario. Il Tribunale federale ha ritenuto che il fatto che l'autorità richiedente tedesca fosse a conoscenza del numero di conto e che sullo stesso si trovasse un'ingente somma di denaro non indicava di per sé che tale somma di denaro non fosse stata imposta o non fosse stata imposta correttamente. Esso ha invece ritenuto decisivo il fatto che, secondo la descrizione dell'autorità richiedente tedesca, le liste con i dati dei clienti sotto forma di dati anagrafici, età, domicilio e importo dei depositi potessero essere conservati in un file nascosto sul computer personale di una dipendente, rinvenuto grazie ad una « scoperta accidentale » (in occasione di una perquisizione dei locali commerciali di una banca con sede a Y. \_\_\_\_\_). Che questi dati non fossero regolarmente disponibili nel sistema di backup della banca è stato considerato un indizio del fatto che i conti in questione potessero essere tenuti segretamente e non fossero stati dichiarati in conformità alla legge. Secondo il Tribunale federale, questo indizio, unito alle altre circostanze (indagine presso la banca con conseguente confisca dei dati e un'ingente somma sul conto in questione), costituiva un indizio concreto di irregolarità. Di conse-

guenza, esso ha negato la sussistenza di una « fishing expedition » inammissibile (cfr. sentenza del TF 2C\_695/2017 del 29 ottobre 2018 consid. 5, in particolare consid. 5.3.1; sentenza di riferimento consid. 4.3.3.1; sentenza del TAF A-6507/2020 dell'11 ottobre 2022 consid. 3.4.3.1).

**5.2.3.2** In tale frangente, nella sentenza di riferimento, il Tribunale ha rilevato che, come nel caso della predetta domanda collettiva francese, anche la domanda di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017 si fonda su delle liste (fornite dalle autorità tedesche) di numeri di conto bancari e dati patrimoniali per gli anni 2006 e 2008, rinvenute nel corso di una perquisizione domiciliare effettuata dalle autorità giudiziarie tedesche presso una filiale di B. \_\_\_\_\_ a Y. \_\_\_\_\_. In altre parole, la presente domanda collettiva olandese e la citata domanda collettiva francese si fonderebbero su dati provenienti dalla stessa fonte. Nel frattempo, i Tribunali hanno stabilito che queste « liste » – come indicato nella citata sentenza del TF 2C\_695/2017 del 29 ottobre 2018 – si trovavano presumibilmente in un file nascosto sul PC di una dipendente della banca (cfr. sentenza del TAF A-1534/2018 del 3 agosto 2020 consid. 3.6; sentenze del TPF BB.2019.61 e BB.2019.63 del 20 novembre 2019). Inoltre, la trasmissione spontanea delle suddette « liste » dalla Germania ai Paesi Bassi è avvenuta sulla base della direttiva europea 2011/16 del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE (GU L 64/1 dell'11 marzo 2011; di seguito: direttiva 2011/16/UE). Tale scambio spontaneo di informazioni è previsto, tra l'altro, se l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una perdita di gettito fiscale nell'altro Stato membro (cfr. sezione III art. 9 cpv. 1 lett. a della direttiva 2011/16/UE; sentenza di riferimento consid. 4.3.3.2; sentenza del TAF A-6507/2020 dell'11 ottobre 2022 consid. 3.4.3.2).

Nello specifico, nella sentenza di riferimento, il Tribunale ha ritenuto che il collegamento con Paesi Bassi è stato validamente fatto attraverso il codice domicilio « 12200 » (Olanda) menzionato nelle liste. Secondo la domanda di assistenza amministrativa olandese, il confronto dei numeri di conto bancari indicati nelle informazioni ricevute con le dichiarazioni dei redditi presentate, i dati ottenuti grazie all'accordo tra la Svizzera e l'Unione europea sulla fiscalità del risparmio, i dati bancari ottenuti tramite domande individuali di assistenza amministrativa alla Svizzera, i dati del conto ottenuti attraverso denunce spontanee e i dati sui conti bancari di B. \_\_\_\_\_ ottenuti tramite una domanda di consolidamento alla Svizzera, ha portato all'identificazione di 434 conti bancari non dichiarati (cfr. fatti, sub lett. A.c). Ciò dimostra che, almeno in questi casi, il codice domicilio si

è rivelato corretto. Inoltre, il codice domicilio è già stato ritenuto sufficiente nella domanda collettiva francese, fondata su dati provenienti dalla stessa fonte (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.6 seg.; sentenza TAF A-1562/2018 del 3 agosto 2020 consid. 4.2). Secondo il BD, i beni patrimoniali presenti nella « lista » ammonterebbero a più miliardi di franchi svizzeri e rappresenterebbero quindi una somma considerevole (cfr. sentenza di riferimento consid. 4.3.3.2; sentenza del TAF A-6507/2020 dell'11 ottobre 2022 consid. 3.4.3.2).

Il Tribunale ha poi ribadito che, secondo la giurisprudenza dell'Alta Corte, per la presunzione di reato fiscale è sufficiente che i dati su cui si fonda la domanda di assistenza amministrativa non fossero regolarmente disponibili nel backup del sistema della banca, che si svolgesse un'indagine presso la banca con conseguente sequestro dei dati e che si trattasse di una somma ingente. Ciò coincide con il caso concreto, i cui dati alla sua base provengono dalla stessa fonte alla base della domanda collettiva francese, ritenuta ammissibile dal Tribunale federale. In tale frangente, il Tribunale ha considerato come data la sussistenza di indizi sufficientemente concreti di comportamenti contrari al diritto fiscale da parte delle persone interessate – tra cui, il qui ricorrente – nella domanda di assistenza amministrativa olandese del 17 febbraio 2017, sicché non è ravvisabile alcuna « fishing expedition » inammissibile (cfr. sentenza di riferimento consid. 4.3.3.2; sentenza del TAF A-6507/2020 dell'11 ottobre 2022 consid. 3.4.3.2).

**5.2.4** Circa la validità del criterio di assoggettamento fiscale invocato nella domanda e alla rilevanza verosimile delle informazioni, nella sentenza di riferimento, il Tribunale statuente ha confermato come il codice domicilio « 12200 » (Olanda) indicato nella lista dal detentore delle informazioni (la banca B.\_\_\_\_\_) costituisca un criterio di assoggettamento fiscale sufficiente (cfr. sentenza di riferimento consid. 4.6), conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.5; sentenza del TAF A-2067/2021 del 9 marzo 2023 consid. 3.1.2). La validità di detto criterio di assoggettamento fiscale è stata altresì confermata dal Tribunale federale a più riprese (cfr. sentenze del TF 2C\_188/2023 del 21 marzo 2023 consid. 1.2.3; 2C\_872/2022 dell'8 novembre 2022 consid. 4.2.2). La determinazione della residenza fiscale a livello internazionale è invece una questione di merito che non deve essere affrontata dallo Stato richiesto allo stadio dell'assistenza amministrativa (cfr. sentenza del TF 2C\_872/2022 dell'8 novembre 2022 consid. 4.2.3 con rinvii; sentenza di riferimento consid. 4.6; [tra le tante] sentenze del TAF A-2067/2021 del 9 marzo 2023 consid. 3.1.2; A-6507/2020 dell'11 ottobre 2022 consid. 3.9.2).

**5.2.5** Circa poi la censura relativa all'inammissibilità della domanda da un punto di vista temporale, nella sentenza di riferimento, il Tribunale ha già avuto modo di precisare come la stessa sia infondata. La censura secondo cui le informazioni richieste riguarderebbero periodi fiscali già prescritti è infatti stata respinta per i seguenti motivi. In primo luogo, in una lettera 16 gennaio 2020 – ovvero, durante la procedura di assistenza amministrativa in corso – l'autorità inferiore ha chiesto al BD di fornire ulteriori informazioni sulla questione della prescrizione. In secondo luogo, nella domanda di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017 e nella lettera del 10 febbraio 2020, il BD ha dichiarato che il diritto di richiedere il pagamento posticipato si prescrive dopo 12 anni dall'insorgere del debito fiscale, rispettivamente che la prescrizione interviene dopo 12 anni. Il Tribunale statuento ha ritenuto che non vi fossero indizi di prescrizione. Esso ha poi ricordato che, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la prescrizione è una questione di diritto interno dello Stato richiedente, che non deve essere esaminata dallo Stato richiesto (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.3; sentenza del TF 2C\_800/2020 del 7 ottobre 2020 consid. 6.3; sentenza di riferimento consid. 4.12.2). Tale conclusione è stata confermata indirettamente anche dal Tribunale federale, con sentenza 2C\_872/2022 dell'8 novembre 2022.

**5.2.6** Poiché gli argomenti del ricorrente non sono tali da mettere in discussione dette conclusioni, le sue censure vanno qui integralmente respinte.

### **5.3**

**5.3.1** Il ricorrente sostiene poi che la domanda violerebbe il principio della buona fede, in quanto fondata su informazioni ottenute mediante reati secondo il diritto federale ai sensi dell'art. 7 lett. c LAAF. Come avrebbe rilevato l'autorità inferiore nella decisione impugnata, i Paesi Bassi avrebbero rilasciato un'esplicita dichiarazione secondo cui nessun dato rubato in Svizzera sarebbe stato utilizzato nell'ambito di una domanda di assistenza amministrativa riguardante i clienti di B.\_\_\_\_\_. Tuttavia, in maniera totalmente contraria alla portata di tale dichiarazione secondo il principio dell'affidamento, la decisione impugnata vorrebbe restringere la portata solo in relazione ai dati C.\_\_\_\_\_, ossia i dati rubati dalla filiale ginevrina della banca D.\_\_\_\_\_ da C.\_\_\_\_\_. A suo avviso, sarebbe un fatto incontrovertibile che se i dati contenuti nelle liste accluse alla domanda si riferiscono davvero a clienti olandesi con conti depositati presso la banca B.\_\_\_\_\_, allora gli stessi apparirebbero manifestamente illeciti poiché trafugati dalle sedi svizzere di B.\_\_\_\_\_ – in modo tale da poter essere state rinvenute dalle autorità tedesche durante un'indagine penale in Germania nel corso del 2013 – in assenza del consenso dei diretti

interessati, in contrasto con il diritto svizzero, segnatamente con le norme a tutela del segreto bancario e a tutela del diritto sulla protezione dei dati. Secondo la ricorrente, ritenere come l'autorità inferiore che le succursali estere delle banche svizzere non sono assoggettate alla legge federale dell'8 novembre 1934 sulle banche e le casse di risparmio (LBCR, RS 952.0), con la conseguenza che non si porrebbe una questione della violazione del segreto bancario ex art. 47 LBCR, sarebbe manifestamente assurdo. I dati in questione non proverebbero infatti dalla succursale estera di una banca svizzera, bensì direttamente da una banca svizzera. Secondo la decisione impugnata, il Tribunale federale avrebbe lasciato aperta la questione a sapere se la violazione del principio della buona fede debba essere considerata sussistente anche nei casi in cui i dati ottenuti illegalmente sono stati trasmessi ad altri Stati mediante l'assistenza amministrativa (spontanea) e tali Stati presentano una domanda di assistenza amministrativa su tale base. Ora, secondo il ricorrente, l'art. 7 lett. c LAAF non presuppone un comportamento attivo dello Stato richiedente nell'ottenimento di dati illeciti secondo il diritto svizzero. Le autorità olandesi non potevano non sapere che i dati contenuti nella sua domanda, riferiti alla banca B. \_\_\_\_\_ sono stati ottenuti illecitamente da parte delle autorità tedesche. Peraltro, il ricorrente ritiene che nell'ambito dell'assistenza amministrativa (spontanea) tra la Germania e i Paesi Bassi, i diritti delle diverse parti interessate non sarebbero stati preservati. Sarebbe inoltre del tutto irrilevante, ai fini dell'applicazione della buona fede, che sia intervenuta o meno una condanna definitiva in Svizzera. Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore darebbe peraltro atto che il 18 gennaio 2017, il Ministero pubblico della Confederazione avrebbe avviato un procedimento penale in relazione ai fatti alla base del trafugamento di dati per una possibile violazione dell'art. 47 LBCR e dell'art. 273 del codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 (CP, RS 311.0). Infondata sarebbe la tesi secondo cui sarebbe notorio che la lista alla base della domanda sarebbe stata trovata dalla Procura di X. \_\_\_\_\_. Unico elemento di certezza, sarebbe che i dati 2006 e 2008 nelle mani delle autorità olandesi proverebbero, all'origine, nella misura in cui siano effettivamente riferibili a B. \_\_\_\_\_, da una banca svizzera soggetta all'ordinamento svizzero e che, come tale, in assenza di consenso delle parti interessate, ciò non potrebbe che essere avvenuto illecitamente (cfr. ricorsi 4 febbraio 2021, punti n. 35-41).

**5.3.2** Al riguardo, nella sentenza di riferimento, il Tribunale statuyente ha già avuto modo di stabilire che non sussiste alcuna violazione del principio della buona fede da parte del BD, ai sensi dell'art. 7 lett. c LAAF, in correlazione all'asserita origine illecita dei dati alla base della domanda di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017 (cfr. sentenza di

riferimento consid.4.5.2). Più nel dettaglio, il Tribunale ha rilevato che, secondo la giurisprudenza, non vi è violazione della buona fede se il nesso causale tra un possibile reato e una domanda di assistenza amministrativa è interrotto. Nello specifico, il nesso causale tra un possibile reato commesso dalla dipendente della banca o dal suo superiore e la domanda di assistenza amministrativa olandese sarebbe stato comunque interrotto, poiché la Germania ha trasmesso i dati nell'ambito dell'assistenza amministrativa spontanea. Non era quindi necessario esaminare ulteriormente se i dipendenti della banca abbiano effettivamente commesso un reato. A questo punto, si può almeno rilevare che, in relazione alle liste rinvenute durante la perquisizione domiciliare, sia il Ministero pubblico della Confederazione che l'Autorità di ricorso hanno negato una violazione intenzionale del segreto bancario. Non era quindi necessario consultare gli atti procedurali del Tribunale penale federale. Inoltre, le autorità fiscali olandesi non hanno assicurato alla Svizzera che non avrebbero utilizzato i dati ricevuti dalla Germania. L'autorità inferiore non aveva quindi motivo di mettere in discussione il principio della buona fede (cfr. sentenza di riferimento consid. 4.5.2; [tra le tante] sentenze TAF A-307/2021 del 24 febbraio 2023 consid. 3.2.1; A-6507/2020 dell'11 ottobre 2022 consid. 3.8.2). Tale conclusione è stata confermata indirettamente anche dal Tribunale federale, con sentenza del TF 2C\_872/2022 dell'8 novembre 2022.

**5.3.3** Poiché gli argomenti del ricorrente non sono tali da mettere in discussione dette conclusioni, le sue censure vanno qui integralmente respinte. Non vi sono infatti prove che i Paesi Bassi abbiano agito in malafede.

**5.4** Visti i considerandi che precedono, si deve ritenere che la domanda di assistenza amministrativa olandese del 21 febbraio 2017 soddisfa tutti i requisiti formali e materiali alla base della sua ammissibilità.

## **6.**

In definitiva, alla luce di quanto precede, i tre ricorsi del ricorrente vanno qui integralmente respinti.

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico del ricorrente (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, tenuto conto della congiunzione delle tre cause parallele A-539/2021, A-546/2021 e A-548/2021 con il presente giudizio, le spese processuali ammontano complessivamente a 7'500 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF). Alla crescita in giudicato del presente giudizio, detto importo verrà

detratto in proporzione dall'anticipo spese totale di 15'000 franchi versato dal ricorrente a suo tempo nelle tre summenzionate cause parallele (fr. 5'000 per ogni causa). Il saldo rimanente di 7'500 franchi gli verrà invece restituito. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione al ricorrente di un'indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. art. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

## **7.**

Contro la presente decisione, relativa ad un'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale (cfr. art. 83 lett. h LTF). Il termine ricorsuale è di 10 giorni dalla sua notificazione (cfr. art. 100 cpv. 2 lett. b LTF). 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 menzionato alla pagina seguente)

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

**1.**

Le tre cause A-539/2021, A-546/2021 e A-548/2021 sono congiunte.

**2.**

I tre ricorsi sono respinti.

**3.**

Le spese processuali, di 7'500 franchi, sono poste a carico del ricorrente. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, tale importo verrà detratto in proporzione dall'anticipo spese di 15'000 franchi versato dal ricorrente nelle tre cause A-539/2021, A-546/2021 e A-548/2021. L'importo rimanente di 7'500 franchi gli verrà invece restituito.

**4.**

Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

**5.**

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

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

La presidente del collegio:

La cancelliera:

Annie Rochat Pauchard

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: