



Corte I
A-6466/2020

Sentenza del 19 dicembre 2023

Composizione

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

Parti

A. _____,
rappresentata dalla **B.** _____,
ricorrente,

contro

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

Oggetto

assistenza amministrativa (CDI CH-IT).

Fatti:**A.**

A.a Il 10 luglio 2017 il Comando generale della Guardia di Finanza, Il Reparto, Ufficio Cooperazione Internazionale e Rapporti con Enti Collaterali – autorità dello Stato richiedente italiano (di seguito: GdF o autorità richiedente italiana) – ha presentato dinanzi all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) otto domande di assistenza amministrativa in materia fiscale fondate 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^{bis} del relativo Protocollo aggiuntivo (in vigore dal 13 luglio 2016, anch'esso pubblicato nella RS 0.672.945.41; RU 2016 2769, 2771), rispettivamente sulla Convenzione del 25 gennaio 1988 sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale (RS 0.652.1; di seguito: MAC), per il periodo fiscale dal 1° gennaio 2014 a data corrente.

Le persone interessate dalle predette otto domande sono presumibilmente contribuenti fiscali italiani, identificabili in base agli elenchi/alle liste allegate alle domande. Il detentore delle informazioni in Svizzera è la banca C._____, con sede a X._____. La tipologia d'imposta interessata è l'imposta sul reddito delle società / persone fisiche.

A.b Nelle domande la fattispecie viene descritta come segue:

« [...]

1. *Un Reparto della Guardia di Finanza ha sottoposto a verifiche e controlli fiscali:*

- a) *la stabile organizzazione di D._____;*
- b) *la stabile organizzazione di C._____;*
- c) *E._____;*

tutte appartenenti al Gruppo societario in oggetto.

Le evidenze istruttorie emerse hanno consentito di individuare alcuni schemi evasivi funzionali all'occultamento all'Amministrazione Fiscale italiana della reale situazione patrimoniale ed economica di numerosi contribuenti italiani. In particolare, le citate società del Gruppo C._____, come peraltro emerso anche sugli organi di stampa nazionali, agivano proattivamente nel mettere a disposizione di propri clienti veicoli societari (società-schermo estere cui fittiziamente intestare le posizioni finanziarie gestite) o finanziari (creazione di polizze assicurative e/o rapporti bancari che consentissero l'anonimato del titolare/beneficiario della posizione finanziaria) al fine di agevolare la detenzione all'estero di asset in completa violazione delle disposizioni normative tributarie e di quelle sul monitoraggio fiscale italiane.

Nello specifico, al termine delle attività ispettive, è stata constatata l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione occulta di C._____. Il

procedimento amministrativo tributario si è concluso mediante il versamento all'Erario italiano di una somma pari a circa 101 milioni di euro.

Parallelamente alle attività di verifica fiscale, lo stesso Reparto del Corpo ha, altresì, effettuato indagini di polizia giudiziaria delegate dalla Procura della Repubblica di Milano, nell'ambito di un procedimento penale acceso per l'ipotesi di riciclaggio quale presupposto per la responsabilità amministrativa delle società ed enti ex D.Lgs. n. 234 del 2001 che disciplina la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche. Le investigazioni hanno consentito di accertare in capo a C._____ (principale società del Gruppo) responsabilità specifiche per aver omesso di adottare ed efficacemente attuare modelli di organizzazione e gestione idonei ad evitare la commissione del reato di riciclaggio di fondi di provenienza delittuoso (ex artt. 5, comma 1, lett. a) e b), 6, 7, 8, 21 e 25 octies del D.Lgs. n. 231 del 2001).

Il procedimento penale, previa richiesta di patteggiamento, si è concluso con una sentenza di condanna ex D.lgs. n. 231 del 2001 in relazione al reato presupposto di riciclaggio, a seguito della quale C._____ ha versato la somma complessiva di 8,5 milioni di euro.

2. *Nell'ambito delle citate attività di verifica e di polizia giudiziaria, sono stati acquisiti, anche mediante l'ausilio di personale dell'Information Technology di C._____, documenti informatici nella disponibilità di dipendenti delle società sub 1. e relativi a 18.126 posizioni (sostanzialmente distinte tra polizze assicurative e altri rapporti finanziari) accese da soggetti in massima parte italiani, per un patrimonio sottostante pari a 18.221.354.346 di euro. I successivi riscontri effettuati con l'ausilio delle banche dati in uso all'Amministrazione finanziaria italiana e di tutti gli altri mezzi d'indagine disponibili sul territorio nazionale, nonché le specifiche attività di analisi finalizzate ad aggregare i dati delle citate posizioni rilevanti ai fini ispettivi, hanno consentito di:*
 - a) *identificare compiutamente contribuenti italiani titolari di 3.297 posizioni tra polizze e rapporti finanziari (per un controvalore pari a 2.794.045.542 euro), nei cui confronti sono state avviate azioni ispettive, alcune già concluse e altre in corso di ulteriori approfondimenti in ambito nazionale. Per le attività portate a compimento, al 16 gennaio 2017, sono già stati effettuati versamenti all'Erario italiano per euro 172.969.761,31 a titolo di imposte, sanzioni e interessi;*
 - b) *estrapolare 9.953 posizioni (per un patrimonio sottostante pari complessivamente ad euro 6.676.134.954) per le quali, utilizzando le usuali fonti d'informazione previste dalla procedura fiscale interna, non è stato possibile identificare compiutamente ed inequivocabilmente i titolari e/o i beneficiari effettivi;*
 - c) *individuare complessivamente ulteriori 2.441 polizze/rapporti (per un patrimonio sottostante pari complessivamente ad euro 5.266.460.130) relativi a rapporti di clienti italiani che verosimilmente si sono rivolti a intermediari operanti sul territorio italiano; dette posizioni non sono, allo stato, oggetto di richiesta di cooperazione internazionale.*
3. *Con riferimento alle 9.953 posizioni di cui sub 2.b., si è proceduto a raggruppare i relativi elementi in nr. 8 specifici elenchi, contenenti categorie omogenee di dati. In particolare:*
 - a) *i primi quattro elenchi sono accomunati dalla specifica indicazione di un nominativo nel campo relativo all'intestatario del rapporto; essi*

concernono, quindi, posizioni riferibili a soggetti italiani con presenza di nome e cognome ovvero ragione sociale. Più in particolare:

- (1) elenco di n. 664 polizze, per un valore sottostante pari ad Euro 807.818.464, con specifica indicazione del cognome e nome e per le quali risulta indicato anche il cd. C.I.F.;
- (2) elenco di n. 1.022 polizze, per un valore sottostante pari ad Euro 156.402.243, con specifica indicazione del cognome, nome e cittadinanza italiana;
- (3) elenco di n. 2.857 rapporti finanziari, per un valore sottostante pari ad Euro 674.170.432 relativi a persone fisiche, con specifica indicazione del cognome, nome e residenza in Italia;
- (4) elenco di n. 707 rapporti finanziari, per un valore sottostante pari ad Euro 1.525.347.458 relativi a soggetti diversi da persone fisiche, per le quali si dispone della denominazione;

b) gli ulteriori quattro elenchi sono accomunati dall'assenza di nominativo nel campo relativo all'intestatario del rapporto:

- (1) elenco di n. 898 polizze, per un valore sottostante pari ad Euro 1.321.861.595, per il quale è indicato, oltre al numero di polizza, anche il c.d. C.I.F. intestato ad intermediari del Gruppo C._____;
- (2) elenco di n. 372 polizze, per un valore sottostante pari ad Euro 230.263.313, identificate esclusivamente a mezzo numero di polizza;
- (3) elenco di n. 23 rapporti finanziari, per un valore sottostante pari ad Euro 89.143.356, per il quale è indicato il C.I.F. intestato a società del Gruppo C._____;
- (4) elenco di n. 3.440 rapporti finanziari, per un valore sottostante pari ad Euro 1.874.128.093, per il quale è indicato il C.I.F. intestato a posizioni cifrate.

Per quanto sopra, emerge l'esigenza di attivare i canali di cooperazione al fine di identificare compiutamente od inequivocabilmente i soggetti italiani titolari e/o beneficiari effettivi delle citate posizioni (polizze e/o rapporti finanziari) ed appurare se tali soggetti abbiano correttamente adempiuto agli obblighi di monitoraggio fiscale e dichiarativi previsti dall'ordinamento italiano.

A tal riguardo, giova evidenziare che i dati contenuti nei file originari reperiti nel corso delle attività di natura tributaria e giudiziaria condotte, riportano chiare indicazioni in ordine alla riconducibilità all'Italia delle singole posizioni in relazione alle quali si richiedono riscontri. Sono, infatti, di volta in volta indicati: la cittadinanza, il domicilio, ovvero il Paese di riferimento degli intestatari in Italia (codice Paese "111"; MIS_dom_Name; Staatsangehörigkeit; ecc.).

La richiesta di collaborazione è, pertanto, diretta a consentire l'effettuazione, anche attraverso una sistematica e puntuale ricognizione delle informazioni a disposizione, degli approfondimenti necessari per una completa e corretta analisi delle posizioni riferibili ai soggetti coinvolti e delle presumibili violazioni dichiarative ai fini reddituali e/o ai fini degli obblighi di monitoraggio previsti dal D.L. n.167/90 da essi commesse [...] ».

I suddetti elenchi sono stati spiegati dall'autorità richiedente italiana in otto domande separate corredate da esempi. Nella misura in cui le predette otto domande di assistenza amministrativa sono – fatta eccezione per gli esempi ivi indicati – identiche, l'AFC le ha trattate come una sola domanda di assistenza amministrativa basata su otto elenchi/liste.

A.c Nel caso in esame, la domanda in oggetto fa riferimento alle posizioni contenute nell'elenco sub 3.a.(3), e meglio:

« [...] ai dati concernenti 2'857 posizioni finanziarie (rapporti finanziari), di cui si conosce l'intestazione nominativa (cognome e nome), riconducibili a persone fisiche il cui domicilio in Italia è espressamente riportato nel campo "MIS_Dom_Name" [...] ».

A.d Con scritto 25 giugno 2019, l'autorità richiedente italiana – a seguito di vari scambi di corrispondenza intercorsi con l'AFC, che non occorre qui evocare in dettaglio – ha poi circoscritto le sue otto domande di assistenza amministrativa al periodo fiscale dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2017 (e non più dal 1° gennaio 2014, come inizialmente richiesto il 10 luglio 2017), chiedendo all'AFC le seguenti informazioni, sulla sola base dell'art. 27 CDI CH-IT (e non più anche sulla base della MAC):

« [...] »

a) per i conti bancari:

- i nomi, i cognomi, le date di nascita e gli indirizzi dell'ultimo domicilio conosciuto:
 - (i) del/della titolare / dei titolari del conto;
 - (ii) dell'avente / degli aventi diritto economico;
 - (iii) nel caso in cui un/una titolare del conto oppure un avente diritto economico fossero deceduti, le informazioni sono richieste per tutti i successori legali o le persone alle quali sono stati versati i valori patrimoniali, se conosciuti;
- il tipo di relazione bancaria;
- la data della chiusura del conto;
- la situazione patrimoniale al 23 febbraio 2015, 31 dicembre 2015, 31 dicembre 2016 e 31 dicembre 2017;

b) per le polizze assicurative:

- i nomi, i cognomi, le date di nascita e gli indirizzi dell'ultimo domicilio conosciuto:
 - (i) del/della titolare / dei titolari del conto (compagnia di assicurazioni);
 - (ii) dell'assicurato (« policy holder »);
 - (iii) dei beneficiari residenti in Italia durante il periodo interessato e i quali hanno ricevuto dei versamenti;
- il tipo di relazione bancaria;
- la data di chiusura del conto;

- *la situazione patrimoniale al 23 febbraio 2015, 31 dicembre 2015, 31 dicembre 2016 e 31 dicembre 2017 [...]».*

B.

B.a Con decreto di edizione del 23 settembre 2019, l'AFC ha esortato la banca C. _____ a trasmettere tutte le informazioni richieste. La banca è stata inoltre invitata ad informare le persone interessate e legittimate a ricorrere in merito al procedimento di assistenza amministrativa e alle parti essenziali del contenuto della domanda.

B.b Tra il 31 gennaio 2020 e il 4 febbraio 2020, la banca C. _____ ha dato seguito alla richiesta di trasmissione delle informazioni dell'AFC e ha provveduto ad informare le persone interessate e legittimate a ricorrere.

In particolare, la signora A. _____ – titolare di un conto – è stata informata al riguardo dalla predetta banca con lettera del febbraio 2020.

C.

C.a Con scritto 28 febbraio 2020, la signora A. _____ – per il tramite della sua rappresentante – ha comunicato all'AFC il nominativo della sua rappresentante legale.

C.b Con pubblicazione nel Foglio federale del 24 marzo 2020 (FF 2020 2210), l'AFC ha anch'essa informato le persone interessate e legittimate a ricorrere della procedura di assistenza amministrativa pendente e delle parti essenziali del contenuto della domanda di assistenza amministrativa. Le persone interessate e legittimate a ricorrere sono state invitate a indicare all'AFC entro 20 giorni il loro indirizzo attuale in Svizzera o in Italia, o a designare un rappresentante autorizzato a ricevere notificazioni in Svizzera o in Italia. Sempre nella citata pubblicazione, l'AFC ha altresì indicato alle persone interessate la possibilità di optare per la procedura semplificata, comunicando loro che, in caso di mancata adesione a tale procedura, la stessa avrebbe emesso una decisione finale per ogni singola persona interessata, rispettivamente legittimata a ricorrere.

C.c Con scritto 1° aprile 2020, la signora A. _____ – per il tramite della sua rappresentante – si è opposta alla trasmissione delle informazioni all'autorità richiedente italiana.

C.d Con scritto 30 settembre 2020, la signora A. _____ – per il tramite della sua rappresentante e dopo aver avuto accesso agli atti dell'incarto – si è nuovamente opposta alla trasmissione delle informazioni all'autorità richiedente italiana.

C.e Con decisione finale del 26 novembre 2020, l'AFC ha accolto la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 fondata sulla lista sub 3.a.(3) per quanto concerne la signora A._____, concedendo l'assistenza amministrativa all'autorità richiedente italiana.

D.

D.a Avverso la predetta decisione, la signora A._____, (di seguito: ricorrente) – per il tramite della sua rappresentante – ha poi inoltrato ricorso 21 dicembre 2020 dinanzi al Tribunale amministrativo federale. Protestando tasse e spese, la ricorrente postula l'annullamento della decisione impugnata, con conseguente accertamento e dichiarazione dell'inesistenza dell'obbligo giuridico di diritto pubblico alla trasmissione delle informazioni relative al suo conto all'autorità richiedente italiana, nonché la constatazione che la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 è un atto materiale illecito a danni della ricorrente.

D.b Con risposta 16 agosto 2021, l'AFC (di seguito: autorità inferiore) ha postulato la reiezione del ricorso.

D.c Con sentenza di principio (« pilota ») A-1730/2021 del 7 marzo 2022, il Tribunale amministrativo federale ha respinto il ricorso di una persona interessata dalla domanda collettiva italiana di assistenza amministrativa in materia fiscale del 10 luglio 2017 fondata sulla lista sub. 3.a.(3). In estrema sintesi, il Tribunale ha confermato l'ammissibilità della succitata domanda e la conseguente trasmissibilità delle informazioni richieste all'autorità richiedente italiana. Tale sentenza è cresciuta in giudicato senza impugnativa al Tribunale federale.

D.d Con la crescita in giudicato della precitata sentenza, il Tribunale amministrativo federale ha ripreso l'esame delle restanti procedure interessate dalla predetta domanda collettiva italiana. Più concretamente, ha invitato i ricorrenti interessati a voler indicare se essi – alla luce della sua sentenza di principio A-1730/2021 – desideravano o meno mantenere il loro ricorso, precisando che, in caso di mancata presa di posizione nel termine impartito, sarebbe partito dal presupposto che desideravano mantenerlo.

D.e Nel termine impartito, la ricorrente non ha ritirato il proprio ricorso.

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). Sono fatte salve le disposizioni derogatorie della convenzione applicabile nel singolo caso (cfr. art. 1 cpv. 2 LAAF), in concreto della CDI CH-IT. Presentata il 10 luglio 2017, la domanda di assistenza litigiosa rientra nel campo di applicazione di detta legge (cfr. art. 24 LAAF a contrario). Per il rimanente, la procedura di ricorso è retta dalle disposizioni generali della procedura federale, su riserva di disposizioni specifiche della LAAF (cfr. art. 19 cpv. 5 LAAF; art. 37 LTAF).

1.2 Circa la natura della domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 (cfr. A. Atti in generale, atto n. 1 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore su chiavetta USB [di seguito: inc. AFC]), il Tribunale precisa già sin d'ora che la stessa è invero composta da otto domande separate di assistenza amministrativa, di identico contenuto (eccetto per quanto concerne gli esempi ivi indicati), fondate su otto liste di numeri di conto bancario e/o di polizze assicurative, che l'autorità inferiore ha trattato come una sola domanda di assistenza amministrativa basata su otto liste (cfr. decisione impugnata, pag. 4). Tale modo di procedere è di per sé adeguato, dal momento che effettivamente la fattispecie alla base delle otto domande è la medesima, sicché può di principio essere seguito pure dal Tribunale. Cionondimeno, nella misura in cui le otto liste alla loro base differiscono per contenuto, l'ammissibilità della domanda andrà esaminata di volta in volta tenuto conto della lista determinante nello specifico. Per quanto concerne la presente procedura, la domanda è fondata sulla lista/sull'elenco sub 3.a.(3) di 2'587 posizioni finanziarie (rapporti finanziari).

Ora, la domanda in oggetto, che di fatto identifica le persone interessate mediante un numero di conto bancario e/o di polizza assicurativa, è chiaramente una « domanda collettiva » (o « domanda su lista ») ai sensi

della giurisprudenza del Tribunale federale, fondata sull'art. 27 CDI CH-IT in combinato disposto con la lett. e^{bis} del Protocollo aggiuntivo (cfr. DTF 146 II 150 consid. 4.4-4.5; consid. 3.3.2 del presente giudizio, circa la distinzione tra domanda collettiva e raggrupata).

1.3 Il ricorso è stato interposto nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (cfr. art. 50 cpv. 1 PA e art. 52 PA). Pacifica è la legittimazione ricorsuale della ricorrente (cfr. art. 48 PA; art. 19 cpv. 2 LAAF). Il ricorso è ricevibile in ordine e va pertanto esaminato 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] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 1.4; 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. ANDRÉ MOSER et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^a ed. 2022, 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^a ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; MOSER 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.

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la decisione finale del 26 novembre 2020 dell'autorità inferiore, con cui quest'ultima ha accolto la domanda collettiva del 10 luglio 2017 di assistenza amministrativa in materia fiscale inoltrata dall'autorità richiedente italiana, sulla base dell'art. 27 CDI CH-IT, per quanto concerne la qui ricorrente. In tale contesto, per il Tribunale si tratta essenzialmente di esaminare l'ammissibilità della predetta domanda, sia dal punto di vista formale che da quello materiale, alla luce delle puntuali censure sollevate dalla ricorrente.

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

3.1

3.1.1 L'assistenza amministrativa con l'Italia è retta dall'art. 27 CDI CH-IT. Tale disposizione, insieme a quelle del Protocollo aggiuntivo, si fonda, sul piano formale e materiale, sul Modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE; di seguito: MC OCSE) e sulla politica svizzera in materia di convenzioni in questo ambito (cfr. Messaggio del 12 agosto 2015 concernente l'approvazione di un Protocollo che modifica la Convenzione tra la Svizzera e l'Italia per evitare le doppie imposizioni, FF 2015 5631, 5635 e 5637 [di seguito: Messaggio CDI CH-IT]). Per analogia alla giurisprudenza del Tribunale federale resa in merito alla Convenzione del 26 febbraio 2010 tra la Confederazione Svizzera e il Regno dei Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito (RS 0.672.963.61; di seguito: CDI CH-NL; cfr. DTF 143 II 136 consid. 5.3.2 [concernente la CDI CH-NL]), anche la CDI CH-IT e il Protocollo aggiuntivo che ne fa parte integrante devono essere qui considerati come un'unità interpretativa. Da ciò deriva che sia la CDI CH-IT che il Protocollo aggiuntivo sono qui vincolanti ex art. 190 Cost. Nella loro versione in vigore dal 13 luglio 2016, modificata dagli artt. I e II del Protocollo di modifica del 23 febbraio 2015, l'art. 27 CDI CH-IT e le disposizioni del Protocollo aggiuntivo trovano applicazione per quelle domande di informazioni presentate al 13 luglio 2016 o dopo tale data, che

si riferiscono a fatti e, o, circostanze esistenti o realizzate il 23 febbraio 2015 o dopo questa data (cfr. art. III par. 2 del Protocollo di modifica del 23 febbraio 2015; RU 2016 2769, 2771; Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5637; sentenza del TF 2C_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 3.2 e 3.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.1.1; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.1.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 3.3.1).

Tale è segnatamente il caso della domanda di assistenza amministrativa in oggetto, presentata il 10 luglio 2017 dall'autorità richiedente italiana e riguardante il periodo fiscale dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2017 (cfr. consid. 4.1.2 del presente giudizio).

3.1.2 Le disposizioni dell'art. 27 CDI CH-IT sono precisate alla lett. e^{bis} del Protocollo aggiuntivo. Detta norma disciplina in particolare le esigenze formali a cui deve sottostare la domanda di informazioni (cfr. Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5636), prevedendo al n. 2 che le autorità fiscali dello Stato richiedente forniscono le seguenti informazioni alle autorità fiscali dello Stato richiesto quando presentano una richiesta di informazioni secondo l'art. 27 CDI CH-IT:

- (i) l'identità della persona oggetto del controllo o dell'inchiesta;
- (ii) il periodo di tempo oggetto della domanda;
- (iii) la descrizione delle informazioni richieste, nonché indicazioni sulla forma nella quale lo Stato richiedente desidera ricevere tali informazioni dallo Stato richiesto;
- (iv) lo scopo fiscale per cui le informazioni sono richieste;
- (v) se sono noti, il nome e l'indirizzo del detentore presunto delle informazioni richieste.

Il Protocollo aggiuntivo precisa inoltre che queste esigenze (lett. i-v) non devono essere interpretate in modo da ostacolare uno scambio effettivo di informazioni (cfr. lett. e^{bis} n. 3 del Protocollo aggiuntivo; Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5636). In merito alla lista d'indicazioni circa il contenuto di una domanda di assistenza che lo Stato richiedente è tenuto a fornire nel contesto delle CDI (cfr. art. 6 cpv. 2 LAAF applicabile a titolo sussidiario), la giurisprudenza del Tribunale federale considera che detta lista è concepita in modo tale che se lo Stato richiedente vi si conforma scrupolosamente, lo stesso è di principio reputato fornire le informazioni sufficienti a dimostrare la « rilevanza verosimile » della sua domanda (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.3; 142 II 161 consid. 2.1.4; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022

consid. 4.1.2; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.1.2; A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.2).

3.2 Giusta l'art. 27 par. 1 CDI CH-IT, le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per applicare le disposizioni della presente Convenzione oppure per l'amministrazione o l'applicazione del diritto interno relativo alle imposte di qualsiasi natura o denominazione riscosse per conto degli Stati contraenti, delle loro suddivisioni politiche o enti locali nella misura in cui l'imposizione prevista non sia contraria alla Convenzione. Il requisito della rilevanza verosimile – ovvero, la condizione « verosimilmente rilevante » (cfr. lett. e^{bis} n. 3 del Protocollo aggiuntivo) – è dunque la chiave di volta del sistema di scambio d'informazioni (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.1 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.2; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.2; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.3; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.1.1).

L'apprezzamento del requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste è in primo luogo di competenza dello Stato richiedente. Non spetta pertanto allo Stato richiesto rifiutare una domanda di assistenza o la trasmissione d'informazioni, solo perché da lui considerate prive di pertinenza per l'inchiesta o il controllo sottostante (cfr. art. 27 par. 4 CDI CH-IT; DTF 144 II 206 consid. 4.3 con rinvii; 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 e 2.4 [che evoca in particolare una « ripartizione dei ruoli » tra Stato richiedente e Stato richiesto]). La condizione « verosimilmente rilevante » può essere soddisfatta sia in casi relativi ad un singolo contribuente (identificato con il nome oppure altrimenti) sia in casi relativi ad una pluralità di contribuenti (identificati con il nome oppure altrimenti; cfr. lett. e^{bis} 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-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.2; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.2; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.1.2).

Il requisito della rilevanza verosimile è adempiuto se, 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-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.2; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.2; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.1.3).

3.3

3.3.1 Il riferimento a informazioni « verosimilmente rilevanti » ha lo scopo di garantire uno scambio di informazioni in ambito fiscale il più ampio possibile, senza tuttavia consentire agli Stati contraenti di intraprendere una ricerca generalizzata e indiscriminata di informazioni (« fishing expedition ») o di domandare informazioni la cui rilevanza in merito agli affari fiscali di un determinato contribuente non è verosimile (cfr. lett. e^{bis} n. 3 del Protocollo aggiuntivo; art. 7 lett. a LAAF; DTF 146 II 150 consid. 6.1.2; 144 II 206 consid. 4.2; 143 II 136 consid. 6; sentenza del TF 2C_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 9.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.4 con rinvii). Il divieto delle « fishing expeditions » corrisponde al principio della proporzionalità (cfr. art. 5 cpv. 2 Cost.), al quale deve conformarsi ogni domanda di assistenza amministrativa (cfr. DTF 139 II 404 consid. 7.2.3). Ciò indicato, non è atteso dallo Stato richiedente che ognuna delle sue richieste conduca necessariamente a una ricerca fruttuosa corrispondente (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.3.1; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.3.1; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.5.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.2.1).

3.3.2 Una domanda di informazioni non costituisce una « fishing expedition » per il semplice fatto che essa non precisa il nome o l'indirizzo (o entrambi) del contribuente oggetto di un controllo o di inchiesta fiscale. L'identificazione del contribuente deve ciononostante essere possibile con altre modalità, sulla base delle informazioni trasmesse dallo Stato richiedente (cfr. DTF 143 II 136 consid. 6.1.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.2; A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 4.2.2 con rinvii; ANDREA OPEL, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [ed.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, 2020, § 10 n. 64). Ciò è il caso delle domande raggruppate (« Gruppensuchen ») ai sensi dell'art. 3 lett. c LAAF fondate sull'art. 27 CDI CH-IT che identificano i contribuenti interessati mediante un modello di comportamento, la lett. e^{bis} 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 (cfr. consid. 3.2 del

presente giudizio). Analogo discorso vale altresì per le domande collettive (chiamate anche domande su lista; « Listenersuchen ») che – a differenza delle domande raggruppate – non identificano le persone interessate mediante un modello di comportamento, bensì per nome o per mezzo di un elenco di numeri, come i numeri di carta di credito o di conto corrente bancario. Le domande collettive vanno considerate come un insieme di richieste individuali. Per motivi di economia procedurale, l'autorità richiedente riunisce queste richieste in una domanda congiunta, ma in linea di principio potrebbe anche presentarle individualmente (cfr. DTF 146 II 150 consid. 4.4; 143 II 628 consid. 4.4 e 5.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 4.2 con rinvii). A differenza di un modello di comportamento definito, un numero di carta di credito o di conto rappresenta un elemento di identificazione individuale, per cui in tali casi non si è confrontati con una domanda raggruppata ai sensi dell'art. 3 lett. c LAAF (cfr. DTF 146 II 150 consid. 4.4 e 4.5 con rinvii; sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.3.2; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.3.2).

3.3.3 Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, le domande di assistenza amministrativa che non identificano nominalmente le persone interessate devono essere sottoposte a un esame più attento per escludere la fishing expedition (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.1.3; 139 II 404 consid. 7.2.3 seg.). A tal fine, il Tribunale federale ha elaborato i tre seguenti criteri con riferimento al Commentario OCSE (cfr. OCSE, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 [di seguito: Commentario OCSE]) sull'art. 26 MC OCSE (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.1.3; 143 II 136 consid. 6.1.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.3.3; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.3.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.5.2; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.2.3):

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

Benché detti criteri siano stati sviluppati in primo luogo in riferimento alle domande raggruppate ai sensi dell'art. 3 lett. c LAAF, il Tribunale federale

ha ritenuto in varie sentenze che gli stessi, per motivi di coerenza, vadano altresì applicati al fine di distinguere le domande collettive ammissibili dalle « fishing expeditions » vietate (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 628 consid. 5.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.3.3; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.3.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.5.2).

Riguardo alla seconda condizione, ovvero la sussistenza di un sospetto di comportamento contrario al diritto fiscale, il Tribunale federale ha sancito che l'autorità richiedente deve presentare i fatti che indicano un possibile comportamento illecito da parte delle persone appartenenti al gruppo o alla lista (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 628 consid. 5.2). Ci devono essere indicazioni concrete di una possibile violazione degli obblighi fiscali. Non sono ammesse richieste presentate a scopo di imposizione senza che vi siano sospetti (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 136 consid. 6.1.2). Per contro, lo Stato richiedente non deve dimostrare con una probabilità prossima alla certezza che il comportamento viola il diritto fiscale, essendo sufficienti dei sospetti concreti (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 628 consid. 5.2; 142 II 161 consid. 2.1.1; 139 II 404 consid. 9.5; sentenza del TAF A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.2.3 con rinvii). Se i sospetti presentati sono sufficienti deve essere accertato sulla base di una valutazione globale. Laddove si tratti di una lista di potenziali contribuenti fiscali, individuati per il tramite di un numero di conto, i sospetti non devono necessariamente riferirsi alle singole persone, bensì in generale alle persone appartenenti a questo gruppo (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 628 consid. 5.4). A seconda delle circostanze, il modo in cui lo Stato richiedente è venuto a conoscenza della lista può costituire anche un indizio del fatto che i titolari del conto non hanno adempiuto i loro obblighi fiscali (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.3.3; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.3.3).

3.4

3.4.1 Il principio della buona fede (cfr. art. 26 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati [RS 0.111; di seguito: CV]) trova applicazione, quale principio d'interpretazione e d'esecuzione dei trattati, nell'ambito dello scambio d'informazioni ai sensi delle Convenzioni di doppia imposizione (cfr. DTF 146 II 150 consid. 7.1; 143 II 224 consid. 6.3; 143 II 202 consid. 8.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-506/2018 del 15 novembre 2019 consid. 3.1.4 con rinvii; A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.4 con rinvii), come la CDI CH-IT. La buona fede di uno Stato è presunta nelle relazioni internazionali (principio dell'affidamento). Nel

contesto dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, detta presunzione implica che lo Stato richiesto non può, di principio, mettere in dubbio le allegazioni dello Stato richiedente, a meno che sussistano dei seri dubbi. Detto in altri termini, le dichiarazioni dello Stato richiedente vanno considerate corrette, fintanto che una contraddizione manifesta non risulta dalle circostanze (cfr. DTF 146 II 150 consid. 7.1; 143 II 224 consid. 6.4; 143 II 202 consid. 8.7.1 e 8.7.4). Nel caso contrario, il principio dell'affidamento non si oppone ad una domanda di chiarimento allo Stato richiesto; il rovesciamento della presunzione della buona fede di uno Stato dovendosi in ogni caso fondare su fatti constatati e concreti (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.4; 143 II 202 consid. 8.7.1 e 8.7.4; 142 II 161 consid. 2.1.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.4 con rinvii). In virtù del principio dell'affidamento, lo Stato richiesto è vincolato alla fattispecie e alle dichiarazioni presentate nella domanda di assistenza, nella misura in cui quest'ultime non possono essere immediatamente confutate (« *sofort entkräftet* ») in ragione di errori, lacune o contraddizioni manifeste (cfr. DTF 142 II 218 consid. 3.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.4.1; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.4.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.3.1 con rinvii).

In tale contesto, non si può esigere dallo Stato richiedente che, oltre a dover menzionare nella domanda la fattispecie rilevante, l'esposizione fornita sia priva di lacune o totalmente priva di contraddizioni. Ciò non sarebbe infatti compatibile con lo scopo dell'assistenza amministrativa, poiché proprio con le informazioni ed i documenti richiesti allo Stato richiesto, lo Stato richiedente cerca di chiarire i punti rimasti all'oscuro (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.1.1; 139 II 404 consid. 7.2.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.4.1; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.4.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.3.1 con rinvii).

3.4.2 Ora, salvo nel caso in cui la presa in considerazione di un fatto notorio lasci trasparire immediatamente che le indicazioni fornite dall'autorità richiedente nella propria domanda di assistenza amministrativa sono manifestamente erranee o che lo Stato richiesto sospetta l'esistenza di una situazione descritta all'art. 7 LAAF, rispettivamente nel caso in cui vi sia un palese abuso di diritto o emergano domande legittime circa la tutela dell'ordine pubblico svizzero o internazionale, le regole di procedura previste dalla LAAF non impongono allo Stato richiesto né di procedere lui stesso a delle verifiche né di rimettere in discussione il ben fondato delle informazioni fornite dallo Stato richiedente (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.4; 142 II

218 consid. 3.3; 142 II 161 consid. 2.1.4; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.4.2; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.4.2; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.3.2 con rinvii).

3.4.3 Non si entra nel merito di una domanda di assistenza amministrativa se viola il principio della buona fede, « in particolare se si fonda su informazioni ottenute mediante reati secondo il diritto svizzero » (cfr. art. 7 lett. c LAAF). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale relativa alle domande di assistenza fondate sui dati rubati, per reati vanno intesi dei reati effettivamente punibili in Svizzera. Ciò presuppone, oltre all'adempimento delle condizioni oggettive della norma penale svizzera di cui si presume la violazione, la competenza *ratione loci* della Svizzera (cfr. DTF 143 II 202 consid. 8.5.6). L'art. 7 lett. c LAAF mira a concretizzare il principio della buona fede nell'ambito dell'assistenza amministrativa in correlazione con le domande fondate su delle informazioni ottenute mediante reati puniti in Svizzera (cfr. XAVIER OBERSON, *La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE*, in: IFF *Forum für Steuerrecht* 2012, pag. 17). Nell'ambito dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, la Svizzera può aspettarsi che lo Stato richiedente si comporti in modo corretto nei suoi confronti, in particolare in relazione a situazioni che possono rientrare nell'art. 7 lett. c LAAF, e che rispetti gli impegni assunti in merito alle modalità di applicazione della CDI interessata. Se questo sia il caso o meno è una questione che deve essere decisa in ogni singolo caso. Fatto salvo il caso in cui lo Stato richiedente acquista dati rubati in Svizzera allo scopo di presentare una domanda di assistenza amministrativa, il principio della buona fede tra gli Stati non è violato per il solo fatto che la domanda di assistenza si basa su dati di origine illecita. Inoltre, il rifiuto di uno Stato di confermare l'origine lecita dei dati che hanno portato alla domanda non è di principio sufficiente a qualificare l'approccio come contrario alla buona fede (cfr. sentenza TF 2C_648/2017 del 17 luglio 2018 consid. 3.4). Peraltro, una domanda viola la fiducia legittima che la Svizzera può riporre nell'impegno preso dallo Stato richiedente, se quest'ultimo fornisce la garanzia (« *Zusicherung* ») che nessuno dei dati rubati a una banca sul territorio svizzero sarà utilizzato nel contesto di una domanda di assistenza amministrativa e presenta comunque una tale domanda, in relazione causale diretta o indiretta con i dati rubati. In tal caso, se si è in presenza di dati provenienti da reati effettivamente punibili secondo il diritto svizzero (ai sensi della giurisprudenza; cfr. DTF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 lett. c LAAF trova applicazione e la Svizzera deve rifiutare l'assistenza (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.4.3;

A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.4.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.4.3; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.4).

3.5 Il principio della specialità esige che lo Stato richiedente utilizzi le informazioni ricevute dallo Stato richiesto unicamente nei confronti delle persone e dei comportamenti per i quali esso ha richiesto ed ottenuto dette informazioni (cfr. art. 27 par. 2 CDI CH-IT). La giurisprudenza ha ricordato il carattere personale del suddetto principio, nel senso che lo Stato richiedente non può utilizzare nei confronti di terzi le informazioni che ha ricevuto tramite l'assistenza amministrativa, a meno che questa possibilità risulti dalle leggi di entrambi gli Stati e l'autorità competente dello Stato che fornisce le informazioni autorizzi tale utilizzo (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.4; 146 I 172 consid. 7.1.3). Sulla base del principio dell'affidamento, la Svizzera può ritenere che lo Stato richiedente, con il quale è legato da un accordo di assistenza amministrativa, rispetterà il principio della specialità (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.5; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.5; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.6).

3.6

3.6.1 La domanda di assistenza soggiace altresì al rispetto del principio della sussidiarietà, secondo cui lo Stato richiedente deve sfruttare tutte le fonti d'informazioni abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere le informazioni (cfr. lett. e^{bis} n. 1 del Protocollo aggiuntivo). In assenza di elementi concreti, rispettivamente di seri dubbi al riguardo, non vi è alcuna ragione per rimettere in discussione l'adempimento del principio della sussidiarietà, allorché uno Stato presenta una domanda di assistenza amministrativa, in ogni caso quando lo stesso dichiara di aver sfruttato tutte le fonti d'informazione abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere informazioni o di aver agito conformemente alla Convenzione (cfr. DTF 144 II 206 consid. 3.3.2; 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-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.6.1; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.6.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.2.5 con rinvii).

3.6.2 Il principio della sussidiarietà non implica per lo Stato richiedente d'esaurire l'integralità delle fonti di informazione, bensì quelle abituali. Una fonte d'informazione non può più essere considerata come « abituale » se comporta uno sforzo sproporzionato per lo Stato richiedente – rispetto a una domanda di assistenza amministrativa – o se le probabilità di successo

sono considerate molto basse (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.7.2). Il principio della sussidiarietà risulta – di principio – violato, se lo Stato richiedente ha già emanato una decisione sui punti per i quali richiede l’assistenza e non fornisce alcuna spiegazione comprovante ch’esso intende riconsiderare tale decisione. Ciò sancito, non è escluso che uno Stato richiedente possa necessitare di informazioni in merito ad una procedura già conclusa, ad esempio se ha motivo di pensare che la decisione possa essere oggetto di revisione. In tal caso, la Svizzera è tuttavia in diritto d’aspettarsi una spiegazione al riguardo, affinché sia possibile comprendere ciò che motiva la domanda di assistenza. Il criterio decisivo per la concessione dell’assistenza amministrativa rimane la rilevanza verosimile delle informazioni richieste (cfr. al riguardo, consid. 3.2 del presente giudizio; cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.6.2; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.6.2; TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.7.2 con rinvii).

3.7 Devono essere rispettate pure le norme procedurali applicabili nello Stato richiedente e nello Stato richiesto. L’AFC dispone tuttavia dei poteri procedurali necessari per imporre alle banche di fornire tutti i documenti richiesti che soddisfano la condizione (cfr. consid. 3.2 del presente giudizio) della rilevanza verosimile (cfr. DTF 142 II 161 consid. 4.5.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.7; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.7; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.8).

3.8 Una domanda di assistenza amministrativa può avere quale scopo quello d’accertare la residenza fiscale di una persona (cfr. DTF 145 II 112 consid. 2.2.2; 142 II 161 consid. 2.2.2). Può succedere che un contribuente, considerato dallo Stato richiedente come uno dei suoi residenti fiscali secondo i criteri del suo diritto interno, possa essere considerato come residente fiscale di un altro Stato secondo i criteri del diritto interno di quell’altro Stato. Tuttavia, per costante giurisprudenza, la determinazione della residenza fiscale a livello internazionale è una questione di merito che non deve essere affrontata dallo Stato richiesto allo stadio dell’assistenza amministrativa (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.2.1; 142 II 218 consid. 3.6). Allorquando la persona interessata dalla domanda di assistenza amministrativa è considerata da due Stati come uno dei suoi contribuenti, la questione della conformità alla Convenzione, in concreto, ai sensi dell’art. 27 par. 1 *in fine* CDI CH-IT, deve essere valutata alla luce dei criteri applicati dallo Stato richiedente per considerare questa persona come uno dei suoi contribuenti (cfr. DTF 145 II 112 consid. 3.2; 142 II 161 consid. 2.2.2; sen-

tenza del TF 2C_953/2020 del 24 novembre 2021 consid. 3.2). L'unica costellazione in cui il Tribunale federale accetta eccezionalmente che la Svizzera verifichi il criterio di assoggettamento fiscale utilizzato dallo Stato richiedente è il caso in cui la persona interessata è soggetta a un'imposizione illimitata in Svizzera (cfr. DTF 142 II 161). In questa situazione di potenziale doppia imposizione, la Svizzera può verificare che il criterio di assoggettamento fiscale utilizzato dallo Stato richiedente corrisponda a uno dei criteri di determinazione del domicilio fiscale contenuti nella CDI in essere tra la Svizzera e lo Stato richiedente. Questo problema specifico non si pone quindi per definizione, quando la persona interessata dichiara di essere residente fiscale di uno Stato terzo (cfr. sentenze del TF 2C_290/2023 del 26 maggio 2023 consid. 1.2.2; 2C_109/2022 del 30 gennaio 2023 consid. 4.5.3; 2C_953/2020 del 24 novembre 2021 consid. 3.6; [tra le tante] sentenze del TAF A-6410/2020 del 23 ottobre 2023 consid. 4.8; A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 4.8; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.8).

Ciò posto, lo Stato richiedente non è tenuto ad aspettare l'esito della controversia sul principio della residenza fiscale, prima di presentare una domanda di assistenza amministrativa, tanto più che la richiesta può anche essere destinata a consolidare la sua posizione sulla residenza fiscale del contribuente interessato. In effetti, in questa fase, lo Stato richiedente chiede specificamente informazioni per determinare se i suoi sospetti sul legame fiscale con il suo territorio della persona interessata dalla richiesta sono fondati. Inoltre, lo Stato richiedente deve poter fare una richiesta anche in caso di conflitto effettivo di residenza, per ottenere dallo Stato richiesto i documenti che sosterebbero il suo credito in concorrenza con quello di quest'ultimo o di uno Stato terzo. In particolare, occorre tenere conto della situazione in cui un contribuente soggetto a un'imposizione illimitata in Svizzera o in uno Stato terzo è di fatto residente nello Stato richiedente, ad esempio perché ha mantenuto la sua residenza permanente in tale Stato (cfr. DTF 142 II 218 consid. 3.7; 142 II 161 consid. 2.2.2). Se il conflitto di competenza si concretizza, spetterà al contribuente interessato dalla doppia imposizione lamentarsi presso le autorità competenti, cioè le autorità nazionali degli Stati interessati, secondo i rimedi previsti dal diritto interno (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.2.2); se del caso, la doppia imposizione internazionale sarà evitata mediante le regole di determinazione della residenza fiscale internazionale previste dalla convenzione applicabile tra gli Stati interessati o mediante il ricorso alla procedura amichevole (cfr. art. 26 par. 1 CDI CH-IT; cfr. DTF 145 II 112 consid. 2.2.2; 142 II 218 consid. 3.7; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del

23 marzo 2022 consid. 4.8; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 4.8; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.9 con rinvii).

4.

Stabiliti i principi applicabili, il Tribunale deve innanzitutto esaminare se la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 – che di fatto è una domanda collettiva, composta da otto domande fondate su otto liste di numeri di conti bancari e/o di polizze assicurative (cfr. consid. 1.2 del presente giudizio) – adempie ai requisiti formali alla base della sua ammissibilità, fornendo in maniera sufficiente tutte le informazioni richieste dall'art. 27 par. 1 CDI CH-IT nonché dalla lett. e^{bis} n. 2 del Protocollo aggiuntivo (cfr. consid. 3.1.2 del presente giudizio, circa i requisiti formali).

4.1

4.1.1 Per quanto attiene all'identità delle persone interessate, la domanda le identifica individualmente sulla base di numeri di conti bancari, di polizze assicurative e di altri numeri bancari noti presso la banca C._____, contenuti in otto liste ivi allegate (cfr. A. Atti in generale, atto n. 1 dell'inc. AFC, punto 7). Secondo le predette liste, l'identità delle persone può essere stabilita sulla base dei numeri ivi indicati, che si riferiscono ai conti detenuti presso la predetta banca; questi sono i « numeri di polizza » e i « CIF » (Client Identification Number, ovvero il numero cliente). Di fatto, questi numeri consentono alla banca C._____ di identificare le persone interessate in modo univoco e inequivocabile, sicché si deve ritenere come adempiuto il primo requisito della lett. e^{bis} n. 2 del Protocollo aggiuntivo (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 6.1.1).

Nello specifico, la domanda qui applicabile è fondata sulla lista di cui sub 3.a.(3) concernente 2'857 rapporti finanziari relativi a persone fisiche, identificate mediante il nominativo (cognome e nome) e l'indicazione del domicilio in Italia nel campo « MIS_Dom_Name », rispettivamente l'attribuzione di un codice domicilio « 111 » riferito all'Italia. A prescindere dal ben fondato del criterio del domicilio su cui si statuirà in un secondo momento (cfr. consid. 5.2.4.3 del presente giudizio), dal profilo meramente formale le indicazioni fornite dall'autorità richiedente italiana nella lista appaiono sufficienti per identificare le persone interessate (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 6.1.1).

4.1.2 Circa il periodo fiscale interessato dalla domanda, si osserva come inizialmente tale domanda indicasse quale periodo fiscale interessato dalla richiesta d'informazioni il periodo « Dal 01/01/2014 a data corrente » (cfr. A. Atti in generale, atto n. 1 dell'inc. AFC, punto 9). A seguito di un

primo scambio di corrispondenza intercorso tra l'autorità inferiore e l'autorità richiedente italiana, quest'ultima l'8 novembre 2018 (cfr. A. Atti in generale, atto n. 4 dell'inc. AFC, pag. 7) ha poi delimitato il periodo fiscale interessato dalla domanda collettiva al 31 dicembre 2016, ciò in applicazione della CDI CH-IT. Dopo un ulteriore scambio di corrispondenza tra dette autorità, in data 25 giugno 2019 (cfr. A. Atti in generale, atto n. 6 dell'inc. AFC, pag. 3) la GdF ha modificato il periodo fiscale circoscrivendolo – in applicazione della CDI CH-IT – agli anni 2015-2017, e meglio al periodo « dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2017 ». Detto nuovo periodo fiscale ricade sotto il campo di applicazione dell'art. 27 CDI CH-IT e della lett. e^{bis} del Protocollo aggiuntivo, nella loro versione attuale (cfr. consid. 3.1.1 del presente giudizio), sicché si deve ritenere che anche sotto il punto di vista del periodo fiscale le informazioni fornite dalla domanda sono sufficienti (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 6.1.2).

Ora, il fatto che il periodo fiscale sia stato modificato più volte dall'autorità richiedente italiana, non ne inficia la validità formale. Se è vero che il periodo fiscale 2014 non ricade sotto l'applicazione dell'art. 27 CDI CH-IT, nonché della lett. e^{bis} del Protocollo aggiuntivo, vero è anche che nulla impedisce all'autorità richiesta di chiedere all'autorità richiedente di correggere la propria domanda di assistenza amministrativa, laddove non conforme ai requisiti formali, tale prerogativa essendo espressamente prevista dall'art. 22 cpv. 2 LAAF, nonché dall'art. 6 cpv. 3 LAAF. Analogo discorso vale per l'estensione del periodo fiscale anche all'anno 2017, ciò quand'anche la domanda sia di per sé stata inoltrata il 10 luglio 2017. Nulla vieta infatti all'autorità richiedente italiana di modificare la propria domanda nel corso della procedura di assistenza amministrativa e, di riflesso, di estendere il periodo fiscale per il quale richiede le informazioni. Nel caso in disamina, ciò è quanto avvenuto (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 6.1.2).

4.1.3 Per quanto concerne la descrizione delle informazioni richieste, si osserva come la domanda le indichi in maniera sufficiente. La descrizione delle informazioni richieste – esposta in dettaglio nei fatti, sub lett. A.d, a cui si rinviano le parti – è stata precisata dalla GdF in data 25 giugno 2019 (cfr. A. Atti in generale, atto n. 6 dell'inc. AFC; cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 6.1.3).

4.1.4 Circa lo scopo fiscale, la domanda precisa ch'essa è « [...] *diretta a consentire l'effettuazione, anche attraverso una sistematica e puntuale ricognizione delle informazioni a disposizione, degli approfondimenti*

necessari per una completa e corretta analisi delle posizioni riferibili ai soggetti coinvolti e delle presumibili violazioni dichiarative ai fini reddituali e/o ai fini degli obblighi di monitoraggio previsti dal D.L. n. 167/90 da essi commesse [...] » (cfr. fatti, sub lett. A.b [n. 3 in fine]), rispettivamente formulata al fine della riscossione dell'imposta sul reddito (cfr. A. Atti in generale, atto n. 1 dell'inc. AFC, punto 11), così come previsto dall'art. 27 CDI CH-IT. Pure tale indicazione è sufficiente sotto il profilo della lett. e^{bis} n. 2 del Protocollo aggiuntivo (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 6.1.4).

Il fatto che la domanda non menzioni in dettaglio le basi legali del diritto fiscale italiano non permette di ritenere che lo scopo fiscale non sia stato indicato in maniera sufficiente. L'unico fattore decisivo è la descrizione dello scopo fiscale della domanda. Non è importante per lo Stato richiesto sapere quale articolo preciso di quale legge specifica sarà eventualmente applicabile dopo che le informazioni saranno state trasmesse. L'autorità richiesta non è in grado di controllare l'esattezza della base giuridica della legge straniera. Ciò che è importante è determinare perché o come l'informazione richiesta è in linea con lo scopo fiscale dello Stato richiedente. Pertanto, nel caso in questione, l'indicazione, anche in forma abbreviata, di una base giuridica italiana è più che sufficiente, tenuto conto che lo scopo fiscale era altrimenti ampiamente descritto nella domanda. L'indicazione fornita nel caso in disamina sembra essere sufficiente alla luce dei requisiti formali della CDI CH-IT e del Protocollo aggiuntivo. Ora, tenuto anche conto della presunzione della buona fede dello Stato richiedente (cfr. consid. 3.4.1 del presente giudizio), si deve partire dal presupposto che quanto da lui indicato è corretto, salvo in presenza di errori manifesti, ciò che non è qui il caso (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 6.1.4).

4.1.5 Da ultimo, la domanda indica quale presunto detentore delle informazioni la banca C. _____, fornendone le generalità (cfr. A. Atti in generale, atto n. 1 dell'inc. AFC, punto 15). Tale informazione è indubbiamente sufficiente sotto il profilo della lett. e^{bis} n. 2 del Protocollo aggiuntivo (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 6.1.5).

4.2 Da quanto precede discende che tutti i requisiti formali sono di principio soddisfatti, sicché dal profilo formale la domanda collettiva di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017, qui fondata sulla lista/sull'elenco sub 3.a.(3), risulta ammissibile (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 6.2).

5.

Ciò constatato, per il Tribunale si tratta dunque di esaminare ancora se dal punto di vista materiale l'autorità inferiore poteva o meno dare seguito alla predetta domanda di assistenza, alla luce della recente giurisprudenza del Tribunale federale e delle censure sollevate dalla ricorrente (cfr. consid. 5.1 - 5.4 del presente giudizio).

5.1

5.1.1 La ricorrente censura la violazione del principio della buona fede, in quanto la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 sarebbe fondata su informazioni ottenute mediante reati secondo il diritto svizzero ai sensi dell'art. 7 lett. c LAAF. Più nel dettaglio, essa indica di non aver né motivo né prove per contestare la validità dell'acquisizione dei documenti informatici presso la banca E._____, filiale italiana della banca C._____. La ricorrente contesta tuttavia la condotta omissiva e negligente della banca C._____ – o dei suoi funzionari bancari per conto di essa –, commessa in Svizzera, nella misura in cui tale banca non avrebbe adottato misure e strumenti atti ad evitare che le sue informazioni bancarie, di natura riservata e protette dal segreto bancario, venissero condivise/o rese disponibili mediante un semplice accesso nella filiale italiana, violando in tal modo il segreto bancario di cui all'art. 47 cpv. 2 della legge federale dell'8 novembre 1934 sulle banche e le casse di risparmio (LBRC, RS 952.0). Poiché la sua relazione bancaria sarebbe stata aperta e intrattenuta con la banca C._____ e non con la filiale italiana della banca, non si ravvedrebbero infatti le ragioni per cui queste informazioni fossero a disposizione del personale dell'Information Technology presso la sede italiana di E._____, nei cui locali avrebbe avuto luogo l'indagine della GdF. Secondo la ricorrente, la violazione del segreto bancario ex art. 47 cpv. 2 LBRC sarebbe da considerarsi come compiuta in Svizzera, sebbene le informazioni bancarie siano state fisicamente reperite presso la filiale italiana E._____, non tanto perché quest'ultima fosse tenuta al rispetto della LBRC, quanto perché la casa madre C._____ – presso cui la ricorrente aveva una relazione bancaria – avrebbe adottato una condotta omissiva e negligente (ovvero, avrebbe omesso di intervenire contrariamente al suo dovere ex art. 8 del codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 [CP, RS 311.0]), nel non assicurare la dovuta protezione e riservatezza delle sue informazioni bancarie (cfr. ricorso 21 dicembre 2020, pagg. 7-10).

5.1.2 Al riguardo, il Tribunale ricorda innanzitutto come la questione della sussistenza di eventuale comportamento costitutivo di una violazione del principio della buona fede ai sensi dell'art. 7 lett. c LAAF vada esaminata nel singolo caso. Ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale, lo

Stato richiedente viola il principio della buona fede allorquando non rispetta un eventuale impegno a non utilizzare dati provenienti da atti effettivamente punibili secondo il diritto svizzero e inoltra comunque una domanda che presenta un nesso causale diretto o indiretto con tali dati o nel caso in cui è provato ch'esso ha acquistato dei dati acquisiti illegalmente per fondare la sua domanda (cfr. consid. 3.4.3 del presente giudizio; sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.1.2).

5.1.3 Nello specifico, l'autorità richiedente italiana non si è mai impegnata a non inoltrare una domanda fondata su dei dati ottenuti illegalmente. In assenza di un tale impegno, il semplice fatto che la domanda si fondi su dati eventualmente rubati non basta, a lui solo, a ritenere la sussistenza di un comportamento dello Stato richiedente contrario alla buona fede. Il fatto che, come traspare dal Messaggio CDI CH-IT relativo all'art. I del Protocollo di modifica concernente l'art. 27 CDI CH-IT (cfr. Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5636), la Svizzera si sia impegnata a non concedere l'assistenza amministrativa in materia fiscale all'Italia se la domanda di assistenza si basa su dati ottenuti illegalmente, non è, in questo contesto, decisivo. In effetti, ai sensi della giurisprudenza dell'Alta Corte, nell'esame dell'ammissibilità di una domanda, è innanzitutto decisivo se lo Stato richiedente si sia o meno impegnato a non presentare una domanda fondata su dei dati rubati (cfr. consid. 3.4.3 del presente giudizio; sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.1.3). Altra è la questione a sapere se il divieto previsto dal diritto svizzero all'art. 7 lett. c LAAF, che è stato ricordato all'Italia al momento della negoziazione del Protocollo di modifica, debba avere una qualche rilevanza nel caso in questione. Questa questione sarà trattata ai consid. 5.1.6 e 5.1.7 del presente giudizio.

5.1.4 Ciò premesso, per quanto attiene all'origine dei dati alla base della domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017, l'autorità richiedente italiana ha in sostanza indicato quanto segue. A seguito di una verifica fiscale presso la stabile organizzazione di D._____, la stabile organizzazione di C._____ e E._____, la GdF avrebbe potuto constatare l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione occulta della banca C._____, volta all'occultamento della reale situazione patrimoniale di numerosi contribuenti italiani. Detta verifica fiscale si sarebbe conclusa mediante il versamento all'Erario italiano di una somma pari a circa 101 milioni di euro. In parallelo, la GdF avrebbe effettuato indagini di polizia giudiziaria delegate alla Procura della Repubblica di Milano, nell'ambito di un procedimento penale acceso per l'ipotesi di riciclaggio quale presupposto per la responsabilità amministrativa delle società ed enti ex D.lgs. n. 231 del 2001. Tale procedimento penale, previa richiesta di

patteggiamento, si sarebbe concluso con una sentenza di condanna per il predetto reato, a seguito del quale la banca C._____ avrebbe versato la somma complessiva di 8.5 milioni di euro (cfr. A. Atti in generale, atto n. 1 dell'inc. AFC, punto 1). Sarebbe in tale contesto, ovvero nell'ambito delle citate attività di verifica e di polizia giudiziaria, che la GdF avrebbe acquisito, anche « [...] *mediante l'ausilio di personale dell'Information Technology di C._____, documenti informatici nella disponibilità dei dipendenti delle società sub 1. e relativi a 18'126 posizioni (sostanzialmente distinte tra polizze assicurative e altri rapporti finanziari) accese da soggetti in massima parte italiani [...]* ». Con l'ausilio delle banche dati in uso all'Amministrazione finanziaria italiana e di tutti gli altri mezzi d'indagine disponibili sul territorio nazionale, nonché le specifiche attività di analisi finalizzate ad aggregare i dati delle citate posizioni rilevanti ai fini ispettivi, la GdF avrebbe infine potuto individuare otto liste di numeri di conto bancario, di polizza assicurativa e altri numeri, per i quali ha ritenuto la sussistenza di un sospetto di non adempimento degli obblighi fiscali verso l'Erario italiano (cfr. A. Atti in generale, atto n. 1 dell'inc. AFC, punto 2; parimenti fatti sub. lett. A.b [n. 2]; sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.1.4).

L'8 novembre 2018, la GdF ha poi ribadito quanto segue, circa l'origine dei dati (cfr. A. Atti in generale, atto n. 4 dell'inc. AFC, punto 1):

« [...] Therefore, please note that the information requested in our previous letter is based on data acquired from the Italian offices of companies belonging to the "C._____ Group", in the framework of criminal proceedings that, following a plea bargaining request, resulted in a judgement of conviction under Legislative Decree no. 231 of 2001, pronounced against the mentioned Swiss institute concerning the predicate crime of the laundering of proceeds deriving from the commission of tax crimes.

In summary, within the framework of fiscal and judicial police investigations conducted by the Guardia di Finanza Economic-Financial Police Unit in Milan into companies of the C._____ Group, computerised documentation available to the employees of the Swiss Group was obtained, also through the assistance of personnel of the C._____ Information Technology, regarding 18,126 positions (basically divided between insurance policies and other financial relations) opened by subjects, predominantly Italian, for an underlying capital of € 18,221,354,346.00 [...] ».

Da quanto precede risulta che i dati alla base della domanda – ovvero le otto liste di numeri di conto e/o di polizze assicurative – sono stati verosimilmente acquisiti dalla GdF nell'ambito delle verifiche fiscali e delle inchieste penali effettuate sul territorio italiano nei confronti del Gruppo di C._____, rispettivamente della banca C._____. Più concretamente, sarebbe stato il « personale dell'Information Technology di C._____ » a

fornirle i dati informatici contenuti nei computer dei dipendenti del Gruppo di C._____ in Italia. Detto in altri termini, questi dati sembrerebbero essere stati acquisiti dalla GdF sul territorio italiano (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.1.4).

5.1.5 Ora, vero è che la domanda non fornisce informazioni cronologiche né circa le verifiche fiscali e le indagini penali esperite sul territorio italiano, né circa le otto liste di numeri di polizza assicurativa e di conti bancari ottenute in tale contesto, sicché non è possibile stabilire a quando esse rimontino precisamente. A lei sola, tale imprecisione non è tuttavia sufficiente a mettere in dubbio la veridicità e l'attendibilità delle informazioni fornite dall'autorità richiedente italiana, non essendoci agli atti indizi lascianti pensare che quanto da lei indicato sia manifestamente erroneo o, ancora peggio, ch'essa abbia in malafede dichiarato il falso. Tanto più che, come giustamente segnalato dalla stessa GdF nella sua domanda, la vicenda alla sua base – e meglio lo scandalo dell'occultamento della reale situazione patrimoniale ed economica di numerosi contribuenti italiani, clienti della banca C._____, all'Erario italiano – e l'origine italiana di dette liste sono un fatto notorio emerso pure sugli organi di stampa nazionali italiani (cfr. al riguardo, sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.1.5). In tale contesto, tenuto altresì conto della presunzione della buona fede dello Stato richiedente (cfr. consid. 3.4.1 del presente giudizio), si deve partire dal presupposto che le informazioni fornite dalla GdF sono corrette. Peraltro, sempre tenuto conto della presunzione della buona fede dello Stato richiedente, il Tribunale non ha alcun motivo di dubitare della legalità delle misure adottate dalla GdF alla base dell'ottenimento dei dati consegnatoli dal « personale dell'Information Technology di C._____ » (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.1.5).

5.1.6 Vero è che, oggettivamente, il fatto che i dati bancari svizzeri si trovino sul territorio italiano potrebbe costituire una violazione dell'art. 47 LBCR, cioè una violazione del segreto bancario svizzero. Tuttavia, nessun procedimento penale è stato aperto in Svizzera per questi fatti, tantomeno è stata emessa una condanna in Svizzera. Di conseguenza, non si può ammettere che, senza questi elementi, ci sia stato un atto illecito in Svizzera ai sensi dell'art. 7 lett. c LAAF (cfr. DTF 143 II 202 consid. 8.5.6, parimenti consid. 3.4.3 del presente giudizio). Inoltre, nulla è dato di sapere circa il nesso di causalità tra questi fatti e l'avvenuta acquisizione di dati in Italia (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.1.6).

5.1.7 Quand'anche si dovesse poi ritenere tale acquisizione come illecita – ciò che non è però verosimilmente qui il caso – tale evenienza non sarebbe

ancora sufficiente per ritenere che i dati siano stati acquisiti in maniera illecita a seguito di un reato ai sensi del diritto svizzero. Per l'applicazione dell'art. 7 lett. c LAAF a seguito ad una violazione del segreto bancario ex art. 47 LBCR – così come invocato dalla ricorrente – è infatti decisivo il coinvolgimento di una banca assoggettata alla LBCR, ciò che però non risulta essere qui il caso, dal momento che le banche coinvolte che hanno fornito i dati sono per l'appunto tutte ubicate in Italia e non ricadono sotto l'applicazione della LBCR. Le succursali estere delle banche svizzere non sono di fatto assoggettate alla LBCR (cfr. DTF 143 II 202 consid. 8.6.1). Poco importa dunque sapere se le banche in Italia che hanno fornito i dati all'autorità richiedente italiana siano o meno delle succursali estere della banca C._____ in Svizzera. In ogni caso, come sancito poc'anzi (cfr. consid. 5.1.5 del presente giudizio), nulla permette di mettere in dubbio la veridicità delle dichiarazioni della GdF e di ritenere ch'essa abbia invero ottenuto i dati direttamente dalla banca C._____ in Svizzera e non da un istituto in Italia. Per una tale trasmissione, la GdF avrebbe se del caso dovuto passare per il tramite dell'assistenza giudiziaria, ciò che non sembra però essere qui il caso. Di riflesso, nulla lascia poi pensare che la banca in Svizzera avrebbe in qualche modo trasmesso i dati all'Italia, violando il segreto bancario dei suoi clienti (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.1.7). Allo stesso modo, nulla agli atti permette poi di ritenere che la banca in Svizzera avrebbe in qualche modo adottato una condotta negligente o omissiva, non proteggendo adeguatamente i dati bancari dei suoi clienti e rendendoli così accessibili/disponibili in Italia, violando per negligenza il segreto bancario, così come invece sostenuto dalla ricorrente. Il fatto che in alcuni casi l'indicazione del domicilio italiano nelle predette liste possa poi essersi avverato erroneo per talune delle persone interessate, così come rilevato dalla banca C._____ in data 31 gennaio 2020 (cfr. A. Atti in generale, atto n. 10 dell'inc. AFC, pag. 4), non è tale né da far dubitare della buona fede dell'autorità richiedente italiana, né da far ritenere ch'essa abbia commesso un abuso di diritto. Peraltro, non va dimenticato che dallo Stato richiedente non è possibile esigere che l'esposizione fornita sia priva di lacune o totalmente priva di contraddizioni, dal momento che proprio con le informazioni ed i documenti richiesti lo stesso cerca di chiarire punti rimasti all'oscuro (cfr. consid. 3.4.1 in fine del presente giudizio; sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.1.7).

5.1.8 In tale situazione, il fatto che l'autorità inferiore abbia o meno indagato ulteriormente circa il carattere illecito o meno dei dati alla base della domanda di assistenza italiana non ha poi qui alcuna influenza, dal momento che un tale accertamento non appare in ogni caso come necessario,

in assenza di seri indizi in tal senso. Le regole di procedura previste dalla LAAF non impongono infatti 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. consid. 3.4.2 del presente giudizio; sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.1.8).

5.1.9 In definitiva, non è possibile ritenere che la domanda in oggetto si fondi direttamente su dati ottenuti illegalmente, i dati alla sua base essendo stati rinvenuti durante le indagini penali in Italia. Non è neppure possibile ritenere che l'autorità richiedente italiana abbia acquisito dei dati acquisiti illegalmente ai sensi del diritto svizzero per fondare la propria domanda. Ne consegue che non è qui ravvisabile alcun caso di applicazione dell'art. 7 lett. c LAAF, sicché si deve ritenere che la domanda in oggetto non è fondata su dati rubati ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.1.9). Le censure della ricorrente al riguardo vanno pertanto respinte.

5.2

5.2.1 La ricorrente censura poi che la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 sia contraria al divieto di « fishing expedition » ai sensi dell'art. 7 lett. c LAAF, nonché al principio della buona fede, in quanto non adempirebbe ai requisiti posti dalla giurisprudenza del Tribunale federale, in particolare per quanto attiene allo scopo fiscale perseguito e il criterio di assoggettamento fiscale.

Più nel dettaglio, essa sottolinea che la GdF si sarebbe limitata ad invocare presunte violazioni della legge sul monitoraggio fiscale o addirittura di norme penali quali il riciclaggio o l'auto riciclaggio, norme che esulerebbero palesemente dalla materia trattata dalla LAAF e la CDI CH-IT, in particolar modo dagli artt. 4 e 27 CDI CH-IT. La GdF non avrebbe in senso giuridicamente determinante indicato il perché il gruppo di contribuenti svizzeri, i cui nominativi sarebbero stati rinvenuti in un'indagine penale che non li riguardava avendo come soggetto il Gruppo C. _____, avrebbero avuto una qualche attinenza fiscale col territorio italiano, che potesse giustificare la domanda raggruppata per sottrazione d'imposta. Il carattere di « fishing expedition » sarebbe altresì dato dall'esiguità dell'importo presente sul suo conto bancario di 2'312.60 euro e dalle soglie di esenzione dagli obblighi di monitoraggio fiscale previsti dalla normativa italiana (lei non era tenuta a dichiarare il suo conto). A suo avviso, la GdF non avrebbe indicato perché si applicherebbero gli artt. 4 e 27 CDI CH-IT nella fattispecie. Tramite l'Anagrafe Tributaria italiana, la GdF avrebbe potuto trovare indizi permettenti di ricollegare la ricorrente e gli altri nominativi ad un presunto domicilio fiscale

italiano, come disciplinato dall'art. 4 CDI CH-IT. In tali circostanze, la ricorrente ritiene che l'autorità inferiore avrebbe dovuto preliminarmente vagliare la completezza della domanda e restituire gli atti alla GdF, chiedendole di meglio specificare i motivi per i quali i contribuenti svizzeri verrebbero in concreto ritenuti contribuenti italiani, ovvero i motivi che giustificerebbero l'attrazione fiscale in Italia del gruppo di contribuenti svizzeri indicati nella domanda raggruppata, al fine di impedire una mascherata « fishing expedition », finalizzata alla ricerca di prove di sottrazione fiscale. Poiché tuttavia, l'autorità inferiore – anziché restituire la domanda alla GdF – avrebbe sopperito all'assenza di motivazione al riguardo, sostituendosi ad un onere indiziario proprio dell'autorità richiedente italiana, essa ritiene che la decisione impugnata andrebbe annullata, in quanto censurabile sotto il profilo della violazione delle norme applicabili e per inadeguatezza rispetto alla fattispecie concreta in esame, come pure sotto il profilo dell'eccesso o abuso del potere d'apprezzamento (cfr. ricorso 21 dicembre 2020, pagg. 3-7).

5.2.2 Nel caso concreto, per il Tribunale si tratta di esaminare se la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 – che per inciso è una domanda collettiva – adempie ai requisiti posti dalla giurisprudenza del Tribunale federale per la distinzione tra una domanda collettiva ammissibile e la fishing expedition, tenuto altresì conto delle censure della ricorrente esposte poc'anzi. Più concretamente si tratta di verificare se la predetta domanda (1) contiene una descrizione dettagliata del gruppo di contribuenti interessato, descrivendo i fatti e le circostanze che hanno portato alla richiesta d'informazioni; (2) spiega la legge fiscale applicabile, indicando perché vi sono motivi per ritenere che i contribuenti del gruppo abbiano violato tale legge; (3) dimostra che le informazioni richieste possono portare all'adempimento degli obblighi riconducibili ai contribuenti del gruppo (cfr. sentenza del TAF A-1730/2020 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.2; parimenti consid. 3.3.3 del presente giudizio).

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

venza rispettata (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.3).

5.2.4 Per quanto attiene più in particolare alla sussistenza di indizi sufficienti per ritenere che i contribuenti interessati appartenenti al gruppo non abbiano adempiuto ai loro obblighi, il Tribunale rileva invece quanto segue.

5.2.4.1 In concreto, come già rilevato dal Tribunale (cfr. consid. 5.1.4 del presente giudizio), la domanda indica che nell'ambito di verifiche e controlli fiscali la GdF ha constatato l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione occulta della banca C._____, conclusosi con il versamento all'Erario italiano di una somma di circa 101 milioni di euro. Le società appartenenti al Gruppo C._____ avrebbero agito proattivamente nel mettere a disposizione dei propri clienti veicoli societari o finanziari al fine di agevolare la detenzione all'estero di asset in completa violazione delle disposizioni normative tributarie e di quelle sul monitoraggio fiscale italiane. Parallelamente a tali controlli fiscali, la GdF ha altresì effettuato delle indagini di polizia giudiziaria nell'ambito di un procedimento penale, nel quale ha potuto appurare responsabilità specifiche in capo alla banca C._____ – principale società del Gruppo C._____ – per aver omesso di adottare ed efficacemente attuare modelli di organizzazione e gestione idonei ad evitare la commissione del reato di riciclaggio di fondi di provenienza delittuosa. Tale procedimento si è concluso con una sentenza di condanna, previo richiesta di patteggiamento, per il presupposto di riciclaggio di fondi di provenienza delittuosa, a seguito del quale la banca C._____ ha versato 8.5 milioni di euro all'Erario italiano (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.4.1).

È in tale contesto che sono emerse le otto liste relative a 18'126 posizioni presso la banca C._____, aperte prevalentemente da soggetti italiani e ottenute mediante l'ausilio del « personale dell'Information Technology di C._____ », per le quali la GdF ha ritenuto un sospetto di pratiche di evasione fiscale verso l'Erario italiano. Riguardo all'origine di tali liste e alla loro attendibilità, si rimanda al consid. 5.1 del presente giudizio. Per quanto qui necessario, il Tribunale ribadisce che non vi è alcun elemento agli atti permettente di dubitare della loro attendibilità o lasciando pensare che le stesse siano state acquisite in maniera illecita, rispettivamente a seguito di un reato ai sensi del diritto svizzero (cfr. consid. 5.1.9 del presente giudizio). Ora, ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale, le circostanze secondo cui tali liste sono state rinvenute nell'ambito di un procedimento penale nei confronti della banca C._____ costituiscono un indizio che i titolari dei conti non hanno rispettato i loro obblighi fiscali

(cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.2 e 6.2.6; cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.4.1; parimenti consid. 3.3.3 in fine del presente giudizio).

5.2.4.2 Ciò premesso, se è vero che il comportamento della banca C._____ non è automaticamente ascrivibile ai suoi clienti e dunque alle persone figuranti sulle liste, vero è anche che non è neppure possibile escludere automaticamente un loro coinvolgimento perlomeno indiretto nella vicenda a livello fiscale. Nel stabilire se il sospetto di evasione fiscale espresso dalla GdF sia plausibile o meno, va tenuto conto dell'insieme delle circostanze (cfr. consid. 3.3.3 del presente giudizio). Ora, tenuto conto dei risultati delle verifiche fiscali, secondo cui è stata appurata l'esistenza di una stabile organizzazione occulta di C._____ in Italia nonché di pratiche di evasione fiscale coinvolgenti gli stessi clienti della banca, il sospetto espresso dalla GdF nei loro confronti appare legittimo, soprattutto tenuto conto degli elementi seguenti (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.4.2).

Dalla domanda emerge che per 3'297 di queste 18'126 posizioni la GdF ha potuto identificare compiutamente i contribuenti italiani titolari di polizze e rapporti finanziari, contro i quali sono state avviate delle procedure, conclusosi con il versamento all'Erario italiano di 172'969'761,31 euro a titolo di imposte, sanzioni e interessi. Altre 2'441 posizioni sono state escluse dalla domanda, sicché le informazioni sono richieste per 9'953 posizioni, per le quali la GdF non è riuscita ad individuare in maniera completa e univoca il titolare e/o l'avente diritto economico. Ora, nella misura in cui per 3'297 posizioni la GdF ha accertato i suoi sospetti di evasione fiscale nei confronti di contribuenti italiani, vi sono sufficienti motivi per ritenere il sospetto espresso per le 9'953 posizioni come plausibile, in quanto in linea con la recente giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. DTF 146 II 150 consid. 6.2.5 e 6.2.6). Più concretamente, nel caso di una domanda collettiva francese fondata anch'essa su delle liste rinvenute nell'ambito di un procedimento penale, il Tribunale federale ha infatti avuto modo di sancire che i primi risultati delle inchieste condotte dall'autorità richiedente francese nei confronti di un 1/3 dei nominativi appartenenti alla lista A, secondo cui è stata appurata la violazione degli obblighi fiscali per circa la metà di essi, era sufficiente a fondare il sospetto di violazione degli obblighi fiscali per le altre due liste B e C legate alla lista A (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.4.2).

5.2.4.3 In merito al criterio di assoggettamento fiscale in Italia a fondamento di un obbligo fiscale in Italia, nella domanda la GdF ha precisato che

« [...] i dati contenuti nei file originari reperiti nel corso delle attività di natura tributaria e giudiziaria condotte, riportano chiare indicazioni in ordine alla riconducibilità all'Italia delle singole posizioni in relazione alle quali si richiedono riscontri. Sono, infatti, di volta in volta indicati: la cittadinanza, il domicilio, ovvero il Paese di riferimento degli intestatari in Italia (codice Paese "111"; MIS_dom_Name; Staatsangehörigkeit; ecc.) [...] » (cfr. A. Atti in generale, atto n. 1 dell'inc. AFC, punto 3 in fine; fatti, sub lett. A.b [n. 3 in fine]). Da quanto precede, risulta dunque che l'Italia utilizza quale criterio principale di assoggettamento fiscale in Italia quello del domicilio italiano. Ora, le liste che utilizzano il criterio del codice domicilio quale criterio di assoggettamento fiscale sono in linea con la giurisprudenza dello scrivente Tribunale resa nel contesto di una domanda collettiva francese, secondo cui i codici domicilio che figurano nelle liste costituiscono criteri sufficienti per ritenere le persone che figurano in queste liste come imponibili in uno Stato nel periodo in esame (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.4.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 5.1).

Nello specifico, la domanda in esame è fondata sulla lista/sull'elenco sub 3.a.(3) di 2'587 posizioni finanziarie (rapporti finanziari), relative a persone fisiche, di cui si conosce il nominativo (nome e cognome) e alle quali è stato attribuito un domicilio italiano. Per questa lista, il criterio di assoggettamento fiscale in Italia è dunque rappresentato dal domicilio italiano (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.4.3).

Altra è invece la questione a sapere se in presenza di un domicilio estero – segnatamente di un domicilio svizzero, così come censurato dalla ricorrente – viene meno la rilevanza verosimile delle informazioni richieste, questione che verrà esaminata in un secondo momento (cfr. consid. 5.3 del presente giudizio).

5.2.5 Riguardo all'indicazione della legge fiscale, il Tribunale rileva che la domanda la indica in maniera sufficiente, così come già sancito in precedenza (cfr. consid. 4.1.4 del presente giudizio). Da una sua lettura, risulta che le persone interessate sono sospettate di essere venute meno al loro obbligo di dichiarazione delle polizze e/o dei conti in Italia. Se è vero che la semplice detenzione non è di per sé sufficiente a fondare il sospetto di reato fiscale, in presenza di altri elementi, quale un sospetto concretizzato ed accertato per una parte di essi – in concreto 3'297 posizioni – si deve tuttavia ritenere che lo stesso sussista anche per le 9'953 posizioni. La trasmissione delle informazioni è idonea a permettere alla GdF di verificare se le persone interessate hanno degli obblighi fiscali nei confronti dell'Italia

e, in caso affermativo, se gli stessi sono stati rispettati o meno. Se è vero che dallo scambio di scritti tra autorità risulta che le due parti concordano sul fatto che solo una volta in possesso delle informazioni, la GdF potrà concretizzare il sospetto di evasione fiscale, vero è anche che per farlo ha bisogno di tali informazioni. In tali circostanze, nulla permette di ritenere che, nel richiedere informazioni al fine di chiarire la sussistenza di pratiche evasive da parte dei contribuenti appartenenti al gruppo, l'autorità richiedente italiana abbia invero inoltrato una domanda volta all'ottenimento di informazioni in maniera generalizzata ed indiscriminata. Lo scopo della richiesta d'informazioni è infatti chiaro (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.5).

5.2.6 In definitiva, si deve dunque ritenere come adempiuti i criteri posti dalla giurisprudenza del Tribunale federale, sicché la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 non è qualificabile di fishing expedition. Come visto, la domanda fornisce una descrizione dettagliata del gruppo di contribuenti interessato e degli elementi sufficientemente concreti per sospettare che le persone che si trovano dietro le liste a cui viene attribuito un codice domicilio italiano – in casu, la lista sub 3.a.(3) –, abbiano agito in violazione del diritto fiscale italiano. La domanda indica in maniera sufficiente il diritto fiscale italiano applicabile e dimostra che le informazioni richieste sono necessarie per garantire il rispetto degli obblighi fiscali dei potenziali contribuenti italiani (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.2.6). Ne consegue che le censure della ricorrente vanno qui respinte.

5.3

5.3.1 La ricorrente censura poi l'assenza di rilevanza verosimile delle informazioni richieste, in ragione del suo domicilio fiscale in Svizzera, così come attestato dalla documentazione da essa prodotta. A suo avviso, conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale, in presenza di un domicilio svizzero, la Svizzera sarebbe tenuta a verificare che il criterio di assoggettamento fiscale invocato dall'autorità richiedente italiana sia presente nella CDI CH-IT. Nel suo caso, la GdF non avrebbe minimamente cercato di ancorare il suo supposto domicilio fiscale a uno dei requisiti previsti dall'art. 4 CDI CH-IT, limitandosi a fare riferimento ad un elenco di posizioni finanziarie di cui « [...] si conosce l'intestazione nominativa (nome e cognome), riconducibili a persone fisiche il cui domicilio in Italia è espressamente riportato nel campo "MIS_Dom_Name" [...] ». La semplice inclusione della ricorrente in questo elenco, oltretutto riportante la data del 29 settembre 1988 (recte: 21 gennaio 1998) quale presunto momento di apertura della relazione bancaria, parrebbe di tutta evidenza non sufficiente a

soddisfare il requisito della rilevanza verosimili previsto dalla CDI CH-IT, la GdF non avendo minimamente motivato il suo supposto domicilio italiano. A suo avviso, il riferimento alla lista nella quale appare il codice domicilio italiano « 111 » riferito presumibilmente a contribuenti italiani non costituirebbe un sufficiente criterio di assoggettamento fiscale in Italia ai sensi dell'art. 4 CDI CH-IT. Essa fa altresì valere la propria cittadinanza svizzera, sottolineando che la sua posizione dovrebbe pertanto essere maggiormente tutelata dalle autorità svizzere in considerazione dell'art. 13 Cost. relativo alla protezione della sfera privata. La domanda non permetterebbe di verificare il controllo della plausibilità delle informazioni (i.e. del supposto domicilio italiano della ricorrente), sicché il presupposto della rilevanza verosimile delle informazioni non sarebbe adempiuto (cfr. ricorso 21 dicembre 2020, pagg. 10-13).

5.3.2 Appurata l'assenza di una « fishing expedition » (cfr. consid. 5.2.6 del presente giudizio), il Tribunale deve in sostanza stabilire se, tenuto conto degli elementi relativi all'assenza di un domicilio in Italia – così come qui invocati dalla ricorrente –, viene meno la rilevanza verosimile, segnatamente del codice domicilio italiano e delle liste allegate alla domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 che fanno appello a tale criterio (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.3.2).

Ora, su tale questione il Tribunale ha già avuto modo di pronunciarsi nell'ambito di una domanda collettiva francese anch'essa fondante l'assoggettamento fiscale sul criterio del codice domicilio, giungendo alla conclusione che tale non è il caso (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 5.1.3). Per quanto qui necessario, con riguardo alla censura della ricorrente circa la validità del criterio del domicilio quale criterio di assoggettamento fiscale, il Tribunale rileva che, come visto (cfr. consid. 5.2.4.3 del presente giudizio), nello specifico i codici di domicilio italiano che figurano nelle liste costituiscono dei criteri sufficienti per ritenere le persone che figurano in queste liste come imponibili in Italia nel periodo in esame. In tali circostanze, tenuto altresì conto del fatto che è appurato che la qui ricorrente figura con un codice di domicilio italiano « 111 » nella lista sub. 3.a.(3) allegata alla domanda italiana in oggetto (cfr. A. Atti in generale, atto n. 1.1 dell'inc. AFC), si deve dunque ritenere che il criterio di assoggettamento fiscale invocato dallo Stato richiedente italiano nello specifico, ossia quello del domicilio, sia apparentemente plausibile (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 5.1.3; parimenti sentenza del TAF A-1761/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 6.1.3). Ciò a maggior ragione se si considera che nel caso

della domanda italiana il codice domicilio si è rilevato corretto per le 3'297 posizioni rinvenute nell'ambito delle indagini finora condotte in Italia dall'autorità richiedente italiana, così come giustamente rilevato dall'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, consid. 4.6; sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.3.2). Detto criterio è conforme alla CDI CH-IT ed è contemplato dall'art. 4 par. 1 CDI CH-IT in correlazione con l'art. 27 CDI CH-IT.

5.3.3 Ciò sancito, la questione a sapere se il criterio del domicilio concorra con un criterio d'assoggettamento fiscale dello Stato in cui la ricorrente sostiene di essere stata domiciliata fiscalmente già ben prima dell'inizio del periodo rilevante non deve invece essere esaminata dal Tribunale. Come già esposto al consid. 3.8 del presente giudizio, può succedere che un contribuente, considerato dallo Stato richiedente come uno dei suoi residenti fiscali secondo i criteri del suo diritto interno, possa essere considerato come residente fiscale di un altro Stato secondo i criteri del diritto interno di quell'altro Stato. Tuttavia, per costante giurisprudenza, la determinazione della residenza fiscale a livello internazionale è una questione di merito che non deve essere affrontata dallo Stato richiesto allo stadio dell'assistenza amministrativa (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.2.1; 142 II 218 consid. 3.6). In presenza di un conflitto di residenza, nel caso in cui la persona interessata sia assoggettata illimitatamente in Svizzera, la Svizzera può (« peut ») unicamente – ed eccezionalmente – limitarsi, in qualità di Stato richiesto, a verificare se il criterio d'assoggettamento invocato dallo Stato richiedente sia contemplato dalla norma convenzionale applicabile concernente la determinazione formale del domicilio (cfr. sentenze del TF 2C_290/2023 del 26 maggio 2023 consid. 1.2.2; 2C_953/2020 del 24 novembre 2021 consid. 3.6). Nello specifico, tale è il caso del criterio utilizzato dalla GdF, così come appurato dallo scrivente Tribunale (cfr. consid. 5.2.4.3 e 5.3.2 del presente giudizio). Il Tribunale non dispone infatti né dei mezzi materiali, né della competenza formale per statuire sul conflitto di residenza allorquando riceve una domanda di assistenza (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-6410/2020 del 23 ottobre 2023 consid. 6.2.3; A-6411/2020 del 31 gennaio 2023 consid. 6.1.3; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.3.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 5.1.3; parimenti consid. 3.8 del presente giudizio). Che la persona interessata sia assoggettata a un'imposizione illimitata in Svizzera, nemmeno preclude automaticamente la domanda di assistenza amministrativa (cfr. DTF 142 II 218 consid. 7.3; sentenza del TAF A-6411/2020 del 31 gennaio 2023 consid. 6.1.3).

Ne consegue quindi che, contrariamente a quanto ritenuto dalla ricorrente, l'eventuale sussistenza di un domicilio in Svizzera durante il periodo interessato dalla predetta domanda non inficia la validità del criterio del codice di domicilio italiano e la rilevanza verosimile dalle informazioni richieste dall'autorità richiedente italiana (cfr. sentenze del TAF A-6410/2020 del 23 ottobre 2023 consid. 6.2.3; A-6411/2020 del 31 gennaio 2023 consid. 6.1.3). La domanda mira infatti ad ottenere informazioni proprie ad accertare la sussistenza di contribuenti italiani, presumibilmente domiciliati in Italia, conformemente all'art. 4 par. 1 CDI CH-IT. Che dalle informazioni richieste possa poi eventualmente risultare un domicilio diverso da quello italiano indicato dalla GdF, non comporta l'inapplicabilità della CDI CH-IT e/o l'assenza di rilevanza verosimile di tali informazioni. Ora, dal momento che la ricorrente figura sulla lista sub. 3.a.(3) con un codice domicilio italiano (cfr. A. Atti in generale, atto n. 1.1 dell'inc. AFC), spetterà – se del caso – a quest'ultima fare valere dinanzi alle competenti autorità italiane la sussistenza di un domicilio in un altro Stato (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.3.3). Peraltro, come risultante dai documenti prodotti dalla ricorrente (cfr. segnatamente doc. 2 allegato al ricorso 21 dicembre 2020), è qui incontestato ch'essa abbia risieduto in Italia perlomeno fino a dicembre 2012. Ne consegue che, nella misura in cui il conto bancario qui interessato è stato aperto prima del 2012, è a giusta ragione che alla ricorrente è stato a suo tempo attribuito un codice domicilio italiano.

5.3.4 Visto quanto precede, la censura della ricorrente circa l'assenza di un domicilio italiano non è tale da inficiare la validità del criterio del codice domicilio italiano e la rilevanza verosimile delle informazioni richieste dall'autorità richiedente italiana, sicché la stessa va qui respinta.

5.4

5.4.1 La ricorrente censura da ultimo l'inutilizzabilità della lista acclusa alla domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017, in ragione della violazione dell'art. 33 PA. Più nel dettaglio, a suo avviso, detta lista – ovvero l'unica prova fornita dalla GdF e considerata valida dall'autorità inferiore – sarebbe priva dei requisiti di integrità ed autenticità necessari affinché possa essere considerata utilizzabile in una procedura amministrativa. Facendo valere il suo diritto di essere sentita, la ricorrente contesta l'utilizzabilità di detta lista, in quanto non soddisferebbe le condizioni previste dall'art. 33 PA. Detto documento sarebbe infatti privo di qualsiasi riferimento che ne faccia presupporre l'autenticità, in quanto difetterebbe ogni riferimento a nomi di funzionari che avrebbero redatto il documento, data e luogo di allestimento del documento, difetterebbe persino in logo della ban-

ca C._____ solitamente sempre ben presente in ogni documentazione bancaria. Si tratterebbe poi verosimilmente di un foglio di calcolo Excel, facilmente modificabile (cfr. ricorso 21 dicembre 2020, pagg. 13-14).

5.4.2 A tal proposito, lo scrivente Tribunale rileva come i motivi adottati dalla ricorrente non siano sufficienti per mettere in dubbio l'attendibilità e l'autenticità della lista sub 3.a.(3) acclusa alla domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017. Come già rilevato in precedenza circa l'origine delle liste e la loro attendibilità (cfr. consid. 5.1.4 e 5.1.5 del presente giudizio), lo scrivente Tribunale ribadisce che, tenuto conto della presunzione della buona fede dell'autorità richiedente italiana (cfr. consid. 3.4.1 e 3.4.2 del presente giudizio), in assenza agli atti di seri indizi lascianti pensare che quanto da lei indicato sia manifestamente erroneo o, ancora peggio, ch'essa abbia in malafede dichiarato il falso, nulla permette infatti alla Svizzera di mettere in dubbio l'attendibilità delle informazioni da lei fornite nella sua domanda e, di riflesso, l'attendibilità e l'autenticità della lista sub 3.a.(3) ivi acclusa. Che detta lista non sia datata, che non presenti il logo della banca o i nominativi dei funzionari della banca che avrebbero fornito i nominativi delle persone interessate, a lei sola non costituisce una circostanza tale da metterne in discussione l'autenticità. In tale frangente, non è ravvisabile alcuna violazione dell'art. 33 PA, sicché il Tribunale non intravede alcun valido motivo per non tenere conto della lista sub 3.a.(3). La censura della ricorrente va pertanto respinta.

6.

In conclusione, alla luce dei considerandi che precedono, si deve ritenere che la domanda collettiva di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017, qui fondata sulla lista/sull'elenco sub 3.a.(3), soddisfa tutti i requisiti materiali alla base della sua ammissibilità, sicché risulta qui ammissibile anche dal profilo materiale.

7.

In definitiva, alla luce di quanto precede, il ricorso della ricorrente va qui integralmente respinto.

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della 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 esse sono stabilite in 5'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 5'000 franchi versato dalla ricorrente a suo tempo, alla crescita in

giudicato del presente giudizio. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione alla ricorrente di un'indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

8.

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.

Il ricorso è respinto.

2.

Le spese processuali, di 5'000 franchi, sono poste a carico della ricorrente. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, tale importo verrà dedotto dall'anticipo spese di 5'000 franchi versato dalla ricorrente.

3.

Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

4.

Questa sentenza è comunicata alla 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: