



Corte I
A-5581/2021

Sentenza del 26 giugno 2025

Composizione

Giudici Annie Rochat Pauchard (presidente del collegio),
Emilia Antonioni Luftensteiner, Keita Mutombo,
cancelliera Sara Pifferi.

Parti

1. **A.** _____,
ricorrente 1,

2. **B.** _____,
ricorrente 2,

entrambi patrocinati dall'avv. Emanuele Stauffer,

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 2 marzo 2021, l'Agenzia delle Entrate, Divisione Contribuenti, Ufficio Cooperazione Internazionale – competente autorità fiscale dello Stato richiedente italiano (di seguito: autorità richiedente italiana) – ha presentato dinanzi all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) una domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale concernente il signor A._____, per il periodo fiscale dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2019, fondandosi 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 (di seguito: Protocollo aggiuntivo; anch'esso pubblicato nella RS 0.672.945.41; RU 2016 2769, 2771).

A.b Nella predetta domanda di assistenza amministrativa, l'autorità richiedente italiana ha esposto quanto segue:

« [...] L'Amministrazione fiscale italiana ha in corso indagini sul conto del menzionato contribuente, in relazione alle quali è sorta la necessità di inviare la presente richiesta di assistenza amministrativa. Infatti, dallo scambio automatico di informazioni tramite Common Reporting Standard (CRS) l'intermediario finanziario elvetico C._____ (ID: [...]) ha segnalato la posizione del contribuente italiano A._____ per l'anno 2017, quale controlling person della società B._____ (Passive Non-Financial Entity) intestataria del c/c n. (...).

Tale conto corrente, nell'anno 2017, presentava un saldo di €. 15'164'877.46, pagamenti di interessi per \$ 127'874.42 e di proventi/rimborsi per \$ 5'406'164.61.

In merito alla predetta attività finanziaria A._____ non ha adempiuto agli obblighi fiscali in materia di monitoraggio fiscale e di dichiarazione e relativa tassazione degli interessi e degli altri proventi maturati sulla stessa.

Si è proceduto, quindi, col richiedere al contribuente di fornire informazioni relative al suo ruolo all'interno della fondazione panamense, B._____ di cui egli è stato segnalato quale controlling person del relativo conto corrente.

Dalla documentazione prodotta dal contribuente è emerso che lo stesso ha rivestito la carica di presidente del consiglio di Fondazione dal 21/05/2009 (data di costituzione della stessa) fino al 29/10/2019.

A._____ ha, altresì, prodotto un prospetto descrittivo degli investimenti finanziari che hanno generato gli importi comunicati col CRS ma non ha prodotto il dettaglio delle movimentazioni in entrata ed in uscita sul conto corrente svizzero necessario alla verifica dei flussi finanziari. Inoltre, la Fondazione si è esplicitamente rifiutata di produrre copia degli estratti conto bancari.

Sulla base della documentazione prodotta, l'Amministrazione fiscale italiana non è in grado di accertare l'eventuale realizzazione, e relativa puntuale quantificazione, di proventi finanziari riferibili al dato comunicato dalla banca alla voce "Gross Proceeds/Redemptions" per \$ 5'406'164.61.

Inoltre, in merito ai rapporti intercorrenti tra A._____ e la Fondazione B._____ si è rilevato che i beneficiari avrebbero dovuto essere indicati nel Regolamento di fondazione e che la qualifica di beneficiari non era trasferibile. Il contribuente italiano non ha prodotto la documentazione necessaria all'identificazione certa dell'effettivo beneficiario della Fondazione. Pertanto, l'analisi dei flussi finanziari in uscita dal c/c della fondazione consentirebbe di verificare anche tale informazione.

In assenza di informazioni e documentazione bancaria nonché dei dettagli le entrate e le uscite operate sul conto corrente svizzero negli anni oggetto della richiesta, l'Amministrazione fiscale italiana non è in grado di:

1. qualificare e quantificare l'eventuale reddito da imputare in capo al contribuente italiano, A._____;
2. verificare l'effettiva operatività della B._____ quale Fondazione panamense ed escludere che possa trattarsi di un mero intestatario di strumenti finanziari nella reale disponibilità di A._____ al quale sarebbero, quindi, imputabili violazioni degli obblighi dichiarativi e di versamento di imposte [...] ».

A.c In considerazione degli elementi a sua disposizione, l'autorità richiedente italiana ha richiesto all'AFC le seguenti informazioni per il periodo dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2019:

1. dettaglio analitico delle singole movimentazioni finanziarie in entrata ed in uscita dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017;
2. dettaglio analitico delle singole movimentazioni finanziarie in entrata ed in uscita dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018;
3. dettaglio analitico delle singole movimentazioni finanziarie in entrata ed in uscita dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019;
4. prospetto dei valori di acquisto e dei valori di vendita degli strumenti finanziari movimentati all'interno del conto corrente dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2019 con evidenziazione delle differenze contabilizzate (positive o negative).

B.

B.a Con decreto di edizione del 19 marzo 2021, l'AFC ha esortato la Banca C._____ (di seguito: banca) a trasmettere le informazioni richieste. Essa ha altresì invitato la banca ad informare le persone interessate/legittimate a ricorrere circa la procedura di assistenza amministrativa in questione.

B.b Con scritti 31 marzo 2021 e 7 aprile 2021, la banca ha trasmesso all'AFC le informazioni richieste, indicando di aver informato le persone interessate/legittimate a ricorrere al riguardo.

B.c Con scritti 31 marzo 2021 e 7 aprile 2021, il patrocinatore del signor A._____ e della fondazione panamense B._____ ha indicato di rappresentare quest'ultimi, chiedendo accesso agli atti dell'incarto.

B.d Con decreto di edizione complementare del 13 aprile 2021, l'AFC ha esortato la banca a trasmetterle delle ulteriori informazioni. A tale richiesta, la banca ha dato seguito con scritto 26 aprile 2021.

B.e Con scritto 22 luglio 2021, il signor A._____ e la fondazione panamense B._____ – per il tramite del loro patrocinatore e dopo aver avuto accesso agli atti dell'incarto – si sono opposti alla trasmissione delle informazioni, postulando la reiezione della domanda di assistenza amministrativa italiana del 2 marzo 2021.

B.f Con decisione finale del 3 dicembre 2021, l'AFC ha accolto la domanda di assistenza amministrativa italiana del 2 marzo 2021, decidendo dunque di trasmettere all'autorità richiedente italiana le informazioni richieste concernenti il signor A._____ (persona interessata) e la fondazione panamense B._____ (persona legittimata a ricorrere).

C.

C.a Avverso la predetta decisione, il signor A._____ (di seguito: ricorrente 1; causa A-5581/2021) e la fondazione panamense B._____ (di seguito: ricorrente 2; causa A-5582/2021) – per il tramite del loro patrocinatore – hanno inoltrato separatamente ricorso 22 dicembre 2021 dinanzi al Tribunale amministrativo federale. Protestando tasse, spese e ripetibili, i ricorrenti postulano: in via preliminare la sospensione della trattazione del ricorso fino ad evasione da parte dell'AFC della domanda di riesame del 22 dicembre 2021; in via principale, l'annullamento della decisione impugnata e la conseguente non trasmissione delle informazioni rinvenibili nell'allegato alla decisione impugnata.

C.b Parallelamente, sempre avverso la predetta decisione, il 22 dicembre 2021, i ricorrenti hanno presentato – per il tramite del loro patrocinatore – un'istanza di riesame dinanzi all'AFC.

Con decisione di riesame del 9 febbraio 2022, l'AFC ha respinto la predetta istanza di riesame. Detta decisione non è stata impugnata dai ricorrenti.

C.c Con risposta 5 maggio 2022, l'AFC (di seguito: autorità inferiore) ha postulato la reiezione dei due predetti ricorsi, nonché la congiunzione delle due cause parallele A-5581/2021 e A-5582/2021.

C.d Con ordinanza del 20 maggio 2022, il Tribunale ha congiunto le due cause parallele A-5581/2021 e A-5582/2021 sotto il numero di riferimento A-5581/2021.

D.

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

Diritto:

1.

1.1 Giusta l'art. 31 della legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF, RS 173.32), il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021). 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]). Il Tribunale è quindi competente per dirimere la presente vertenza.

Per quanto concerne il diritto interno, l'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale è attualmente retta dalla LAAF, in vigore dal 1° febbraio 2013 (RU 2013 231). Sono fatte salve le disposizioni derogatorie della convenzione applicabile nel singolo caso (cfr. art. 1 cpv. 2 LAAF), in concreto della CDI CH-IT. Presentata il 2 marzo 2021, 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 I due ricorsi sono stati interposti tempestivamente (cfr. art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (cfr. art. 52 PA). Pacifica è la legittimazione ricorsuale dei ricorrenti, nella misura in cui essi hanno partecipato alla procedura dinanzi all'autorità inferiore, sono destinatari della decisione impugnata e hanno chiaramente un interesse al suo annullamento (cfr. art. 48 PA; art. 19 cpv. 2 LAAF). I ricorsi sono ricevibili in ordine e vanno pertanto esaminati nel merito.

1.3 Il ricorso ha effetto sospensivo ex lege (cfr. art. 19 cpv. 3 LAAF). L'eventuale trasmissione di informazioni da parte dell'AFC non può che intervenire alla crescita in giudicato della decisione di rigetto del ricorso (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-4949/2022 del 4 aprile 2025 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 (art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (art. 49 lett. b PA) nonché l'inadeguatezza (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 addotti (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 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 rappresentato dalla decisione

finale del 3 dicembre 2021 dell'autorità inferiore, con cui quest'ultima ha accolto la domanda di assistenza amministrativa del 2 marzo 2021 inoltrata dall'autorità richiedente italiana sulla base dell'art. 27 CDI CH-IT nei confronti del ricorrente 1, decidendo di trasmettere le informazioni richieste in relazione al ricorrente 1 e alla ricorrente 2. In tale contesto, per lo scrivente Tribunale si tratta essenzialmente di esaminare l'ammissibilità della predetta domanda di assistenza amministrativa italiana, sia dal punto di vista meramente formale che da quello materiale, alla luce delle puntuali censure sollevate dai ricorrenti.

A tal fine, qui di seguito, il Tribunale richiamerà preliminarmente i principi applicabili alla presente fattispecie (cfr. consid. 3.1 – 3.6 del presente giudizio).

3.1 L'assistenza amministrativa con l'Italia è retta dall'art. 27 CDI CH-IT, che riprende integralmente il testo dell'art. 26 del Modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE; di seguito: MC OCSE; cfr. Messaggio del 12 agosto 2015 concernente l'approvazione di un Protocollo che modifica la Convenzione tra la Svizzera e l'Italia per evitare le doppie imposizioni, FF 2015 5631, 5635 e 5637 [di seguito: Messaggio CDI CH-IT; cfr. sentenza del TF 2C_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 3.1). La CDI CH-IT e il Protocollo aggiuntivo, che ne fa parte integrante, vanno considerati come un'unità interpretativa. Nella loro versione attuale, in vigore dal 13 luglio 2016 e modificata dagli artt. I e II del Protocollo di modifica del 23 febbraio 2015, l'art. 27 CDI CH-IT e le disposizioni del Protocollo aggiuntivo – in particolare la lett. e^{bis} 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; [tra le tante] sentenze del TAF A-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 3.1.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 3.3.1). Tale è il caso della domanda di assistenza amministrativa italiana in oggetto, presentata il 2 marzo 2021 e riguardante il periodo fiscale dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2019.

3.2 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 alla cifra 2 che le autorità fiscali dello Stato richiedente forniscono le seguenti informazioni alle autorità fiscali dello Stato richiesto quando presentato una richiesta di

informazioni secondo l'art. 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 (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 3.2.1; A-1296/2020 del 21 dicembre 2020 consid. 4.1.1).

Dette esigenze vanno interpretate nella maniera più larga possibile al fine di garantire lo scambio effettivo d'informazioni. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, detta lista di esigenze di contenuto 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] sentenza del TAF A-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 3.2.1 con rinvii).

3.3 Espresso all'art. 27 cpv. 1 CDI CH-IT, il requisito della rilevanza verosimile delle informazioni – ovvero, la condizione « verosimilmente rilevante » – per l'applicazione della Convenzione o della legislazione fiscale interna degli stati contraenti è la chiave di volta del sistema di scambio d'informazioni (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.1 con rinvii). Esso ha lo scopo di garantire uno scambio di informazioni in ambito fiscale il più ampio possibile, senza tuttavia consentire agli Stati contraenti di intraprendere una ricerca generalizzata e indiscriminata di informazioni (« fishing expedition ») o di domandare informazioni la cui rilevanza in merito agli affari fiscali di un determinato contribuente non è verosimile (cfr. lett. e^{bis} del Protocollo aggiuntivo; DTF 146 II 150 consid. 6.1.1 con rinvii; sentenza del TF 2C_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 4.1 con rinvii). Detto requisito è adempiuto allorché, al momento della formulazione della domanda, esiste una ragionevole probabilità che le informazioni richieste si rilevino pertinenti. Poco importa se, una volta fornita, un'informazione risulti per finire non pertinente (cfr. sentenza del TF 2C_764/2018 del 7 giugno 2019 consid. 5.1). Non spetta allo Stato richiesto rifiutare una domanda di assistenza o la trasmissione d'informazioni, solo perché da lui considerate prive di pertinenza per l'inchiesta o il controllo sottostante. L'apprezzamento del requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste è infatti in primo luogo di competenza dello Stato richiedente (cfr. DTF 145 II 112 consid. 2.2.1; 144 II 206 consid. 4.2 e 4.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 3.3.1 con rinvii). Il ruolo dello Stato richiesto si limita ad un controllo della plausibilità; egli deve limitarsi

a verificare l'esistenza di un rapporto tra la fattispecie illustrata e i documenti richiesti, tenendo presente la presunzione della buona fede dello Stato richiedente (cfr. DTF 143 II 185 consid. 3.3.2; 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 e 2.4; 141 II 436 consid. 4.4.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-5084/2021 del 3 gennaio 2024 consid. 6.1; A-539/2021, A-546/2021 e A-548/2021 del 29 dicembre 2023 consid. 4.2.4).

3.4 Il principio della buona fede (cfr. art. 7 lett. c LAAF) trova applicazione, quale principio d'interpretazione e d'esecuzione dei trattati, nell'ambito dello scambio d'informazioni ai sensi delle CDI (cfr. DTF 146 II 150 consid. 7.1; 143 II 202 consid. 8.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.4.1). Lo Stato richiesto è dunque vincolato alla fattispecie e alle dichiarazioni presentate nella domanda di assistenza, nella misura in cui quest'ultime non possono essere immediatamente confutate (« *sofort entkräftet* ») in ragione di errori, lacune o contraddizioni manifeste (cfr. DTF 142 II 218 consid. 3.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 3.4.1 con rinvii; parimenti sentenza del TAF A-1761/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 2.4.1). La buona fede di uno Stato è presunta nelle relazioni internazionali (principio dell'affidamento), ciò che implica, nel presente contesto, che lo Stato richiesto non può, di principio, mettere in dubbio le allegazioni dello Stato richiedente, a meno che sussistano dei seri dubbi. In tal caso, il principio dell'affidamento non si oppone ad una domanda di chiarimento allo Stato richiesto; il rovesciamento della presunzione della buona fede di uno Stato dovendosi in ogni caso fondare su fatti constatati e concreti (cfr. DTF 146 II 150 consid. 7.1; 143 II 202 consid. 8.7.1 e 8.7.4; [tra le tante] sentenza del TAF A-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 3.4.2 con rinvii).

3.5 Il principio della specialità esige che lo Stato richiedente utilizzi le informazioni ricevute dallo Stato richiesto unicamente nei confronti delle persone e dei comportamenti per i quali esso ha richiesto ed ottenuto dette informazioni (cfr. art. 27 cpv. 1 CDI CH-IT). La giurisprudenza ha ricordato il carattere personale del suddetto principio, nel senso che lo Stato richiedente non può utilizzare nei confronti di terzi le informazioni che ha ricevuto tramite l'assistenza amministrativa, a meno che questa possibilità risulti dalle leggi di entrambi gli Stati e l'autorità competente dello Stato che fornisce le informazioni autorizzi tale utilizzo (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.4; 146 I 172 consid. 7.1.3). Sulla base del principio dell'affidamento, la Svizzera può ritenere che lo Stato richiedente, con il quale è legato da un accordo di assistenza amministrativa, rispetterà il principio della specialità (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 3.5 con rinvii).

3.6 Lo Stato richiedente deve altresì rispettare il principio della sussidiarietà (cfr. lett. e^{bis} cifra 1 del Protocollo aggiuntivo). In assenza di elementi concreti, rispettivamente di seri dubbi al riguardo, non vi è alcuna ragione per rimettere in discussione l'adempimento del principio della sussidiarietà, allorquando uno Stato presenta una domanda di assistenza amministrativa, in ogni caso quando lo stesso dichiara di aver sfruttato tutte le fonti d'informazione abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere informazioni o di aver agito conformemente alla Convenzione (cfr. DTF 144 II 206 consid. 3.3.2; sentenze del TF 2C_73/2021 del 27 dicembre 2021 consid. 8 con rinvii; 2C_904/2015 dell'8 dicembre 2016 consid. 7.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-2133/2022 del 25 marzo 2025 consid. 3.6; A-1761/2021 del 2 dicembre 2021 consid. 2.7.1; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 2.7.1).

4.

4.1 Stabiliti i principi qui applicabili, da un suo esame preliminare, lo scrivente Tribunale osserva innanzitutto come dal punto di vista strettamente formale la domanda di assistenza amministrativa del 2 marzo 2021 inoltrata dall'autorità richiedente italiana (cfr. atto n. 1 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. AFC]) risulti adempiere ai requisiti formali alla base della sua ammissibilità, la stessa indicando in maniera sufficiente tutte le informazioni richieste dall'art. 27 cpv. 1 CDI CH-IT nonché dalla lett. e^{bis} cifra 2 del Protocollo aggiuntivo, quali l'identità della persona interessata oggetto dell'inchiesta fiscale in Italia, la fattispecie alla sua base, lo scopo fiscale, l'identità del detentore delle informazioni e il periodo fiscale interessato (cfr. consid. 3.2 del presente giudizio). Di fatto, si tratta di una domanda individuale di assistenza amministrativa circoscritta ad un specifico soggetto fiscale italiano, il qui ricorrente 1. Essa è volta all'accertamento dell'imposizione del ricorrente 1 alle imposte sul reddito in Italia, mediante la raccolta di informazioni sul conto bancario intestato alla ricorrente 2 (fondazione panamense), di cui il ricorrente 1 sarebbe – secondo quanto indicato dall'autorità richiedente italiana – la « controlling person ».

Ciò constatato, per il Tribunale si tratta dunque di esaminare ancora se dal punto di vista materiale l'autorità inferiore poteva o meno dare seguito alla predetta domanda di assistenza, viste in particolare le censure sollevate dalla società ricorrente (cfr. consid. 4.2 – 4.3 del presente giudizio).

4.2

4.2.1 Nel loro ricorso, i ricorrenti sollevano innanzitutto l'inammissibilità della domanda di assistenza amministrativa italiana del 2 marzo 2021. A loro avviso, non sarebbe infatti dato di sapere in base a quali considerazio-

ni e/o accertamenti la banca abbia considerato il ricorrente 1 quale « controlling person » della ricorrente 2, in quanto il suo ruolo e la sua posizione in seno alla struttura non sarebbero mai rientrati nelle categorie e nelle definizioni comunemente ammesse in ambito di scambio automatico di informazioni. Egli non sarebbe mai stato « settlor », « trustee », « protector » o beneficiario della ricorrente 2. In questo senso, la domanda sarebbe stata originata a fronte di un'errata categorizzazione, da parte della banca, della ricorrente 2 ai sensi della normativa nota come « Common Reporting Standard » (CRS). Infatti, i ricorrenti sostengono, basandosi sullo scritto 21 dicembre 2021 della banca, che la ricorrente 2 avrebbe dovuto in realtà essere considerata come una cosiddetta « active NFE » ai sensi del CRS e, come tale, non soggetta allo scambio automatico di dati. A loro avviso, questa circostanza renderebbe quindi la domanda di assistenza amministrativa irricevibile (cfr. ricorso 22 dicembre 2021, punti n. 1-3).

4.2.2 A tal proposito, il Tribunale rileva come nella domanda di assistenza amministrativa del 2 marzo 2021, l'autorità richiedente italiana abbia indicato di aver sufficienti indizi per ritenere il ricorrente 1 come « controlling person » della ricorrente 2, titolare della relazione bancaria interessata (cfr. fatti, Sub. lett. A.b.). Tenuto conto della presunzione della buona fede dello Stato richiedente e del principio dell'affidamento (cfr. consid. 3.4 del presente giudizio), il Tribunale non intravede alcun valido motivo per mettere in dubbio la veridicità delle allegazioni dell'autorità richiedente italiana e ritenerle qui infondate. Dall'autorità richiedente italiana non è atteso che la stessa produca i mezzi di prova a sostegno della propria domanda, la stessa essendo unicamente tenuta a rendere verosimile lo scopo fiscale e i motivi per cui richiede determinate informazioni (cfr. sentenza del TAF A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 5.2.2).

4.2.3 Ora, come rettamente rilevato dall'autorità inferiore (cfr. risposta 5 maggio 2022, pagg. 3-4; decisione di riesame del 9 febbraio 2022), lo scritto 21 dicembre 2021 (cfr. allegato all'atto n. 27 dell'inc. AFC) della banca sul quale si fondano i ricorrenti per sostenere che invero la ricorrente 2 andrebbe considerata come non soggetta allo scambio automatico di informazioni, non è contemporaneo né alla domanda di assistenza amministrativa del 2 marzo 2021, né al periodo fiscale interessato dalla predetta domanda (1° gennaio 2017 – 31 dicembre 2019). Peraltro, in detto scritto viene indicato quanto segue:

« [...] come da voi richiesto, confermiamo di aver ricevuto l'autocertificazione "Conferma della residenza ai fini fiscali per persone giuridiche" in data 21.12.2021 relativa al conto/deposito n. (...).

Inerente al conto/deposito n. (...) intestato a B._____, B._____ si è identificata alla Banca quale Non-Financial Entity attiva (NFE attiva) ai fini della classificazione per lo Scambio Automatico d'Informazioni (AEol) e quale Trust/Fondazione complessa, Entità estere non finanziarie attive (NFFE attive), organizzazione senza scopo di lucro ai fini della classificazione Fatca, mediante l'autocertificazione sottoscritta il 20.12.2021.

Il presente scritto riflette la situazione attuale. Vi rammentiamo che la presente dichiarazione non implica alcun impegno o responsabilità da parte nostra [...] ».

Da quanto precede, risulta che la dichiarazione della banca riflette la situazione al 21 dicembre 2021, così come indicata dagli stessi ricorrenti nell'autocertificazione del 20 dicembre 2021, senza tuttavia fornire indicazioni utili riguardo alla classificazione della ricorrente 2 nel periodo fiscale 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2019, oggetto della domanda di assistenza amministrativa italiana del 2 marzo 2021. Di fatto, la banca non ha poi mai ammesso di aver commesso un errore nella classificazione della ricorrente 2, ma piuttosto, essa si è limitata a prendere atto di quanto asserito dai ricorrenti nell'autocertificazione del 20 dicembre 2021.

4.2.4 In definitiva, i motivi invocati dai ricorrenti non sono tali da mettere in dubbio l'ammissibilità della domanda di assistenza amministrativa italiana del 2 marzo 2021 in oggetto. Spetterà semmai ai ricorrenti fare valere gli argomenti qui invocati dinanzi alle competenti autorità fiscali italiane.

4.3

4.3.1 I ricorrenti sollevano altresì una violazione del principio della proporzionalità, in quanto le informazioni richieste non sarebbero verosimilmente rilevanti. A loro avviso le informazioni richieste, ovvero gli estratti conto della relazione bancaria interessata, detenuta dalla ricorrente 2 per il periodo dal 2017 al 2019, sarebbero infatti inutili ai fini dell'identificazione del beneficiario economico della relazione bancaria e sarebbero pertanto irrilevanti per il procedimento estero, in quanto non adempirebbero al principio della verosimile rilevanza nonché al principio di proporzionalità (cfr. ricorso 22 dicembre 2021, punti n. 4-7).

4.3.2 In proposito, si ricorda come l'esame del Tribunale e dell'autorità inferiore circa la rilevanza verosimile delle informazioni richieste si limiti all'esame della plausibilità. Non spetta infatti alle competenti autorità dello Stato richiesto valutare in dettaglio la rilevanza verosimile delle informazioni richieste dall'autorità richiedente italiana. L'esame dell'effettiva utilità o meno di un'informazione è qui di rilievo esclusivo dell'autorità richiedente italiana. Conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale, la domanda di assistenza amministrativa deve essere interpretata in maniera ampia in

vista della trasmissione dell'insieme delle informazioni potenzialmente rilevanti per il procedimento estero (cfr. consid. 3.3 del presente giudizio).

4.3.3 Ora, nello specifico, il Tribunale rileva come nella domanda di assistenza amministrativa del 2 marzo 2021, l'autorità richiedente italiana abbia indicato in maniera chiara i motivi per cui necessita degli estratti conti della relazione bancaria qui interessata. Essa ha identificato il ricorrente 1 quale « controlling person » della ricorrente 2, intestataria del conto bancario interessato. Siccome l'autorità richiedente italiana sospetta il ricorrente 1 di non aver adempiuto agli obblighi fiscali in materia di monitoraggio fiscale e di dichiarazione dei redditi in relazione a questa relazione bancaria, necessita di verificare tale eventualità. Le informazioni relative al conto corrente bancario intestato alla ricorrente 2, ossia agli estratti conto, mirerebbero dunque (1) a qualificare e quantificare l'eventuale reddito da imputare in capo al ricorrente 1, quale contribuente italiano; (2) a verificare l'effettiva operatività della ricorrente 2 e ad escludere che possa trattarsi di un mero intestatario di strumenti finanziari nella reale disponibilità del ricorrente 1 al quale sarebbero, quindi, imputabili violazioni degli obblighi dichiarativi e di versamento di imposte. In definitiva, le informazioni richieste dall'autorità richiedente italiana risultano in nesso con la fattispecie e lo scopo fiscale alla sua base, sicché il Tribunale non ravvisa alcun motivo per ritenerle come non verosimilmente rilevanti. Non si intravede poi alcuna violazione del principio della proporzionalità, la richiesta degli estratti conto essendo del tutto plausibile in tale contesto.

5.

5.1 In conclusione, lo scrivente Tribunale deve constatare che la domanda di assistenza amministrativa italiana del 2 marzo 2021 adempie tutti i requisiti formali e materiali alla base della sua ammissibilità. Il Tribunale non intravede pertanto alcun valido motivo per respingere la predetta domanda di assistenza amministrativa italiana o annullare la decisione impugnata, così come invece postulato dai ricorrenti nel loro gravame.

5.2 Ciò sancito, va da ultimo ancora sottolineato che le persone menzionate nella documentazione bancaria sono protette dal principio della specialità di cui all'art. 27 cpv. 2 CDI CH-IT, precisato dalla giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. consid. 3.5 del presente giudizio). Fino a poco tempo fa (cfr. comunicato stampa congiunto della Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali [SFI] e dell'AFC del 19 marzo 2024, pubblicato su: < <https://www.sif.admin.ch/it/commento-articolo-26-scambio-informazioni-modello-convenzione-fiscale> >, consultato il 06.06.2025), vi erano differenti concezioni in merito alla portata del principio di specialità,

sia sul piano nazionale che internazionale, in particolare per quanto concerne la sua componente personale. Per tale ragione, veniva dunque considerato opportuno che l'autorità inferiore informasse, caso per caso, espressamente l'autorità richiedente italiana in merito alle restrizioni relative all'uso delle informazioni a essa trasmesse (cfr. consid. 3.5 del presente giudizio; parimenti sentenza del TAF A-5309/2019 del 3 dicembre 2020 consid. 5.6). Nel caso in esame, poiché la decisione finale è stata emessa prima dell'annunciato cambiamento di prassi, è dunque opportuno – per motivi di uguaglianza di trattamento – che l'autorità inferiore precisi e riferisca all'autorità richiedente italiana quanto sancito al punto n. 2 del dispositivo del presente giudizio (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-4949/2022 del 4 aprile 2025 consid. 6.2), come peraltro già da lei indicato nel dispositivo della decisione impugnata.

6.

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste in solido a carico dei ricorrenti qui integralmente soccombenti (cfr. art. 1 segg. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in 5'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto in maniera corrispondente dall'anticipo spese di 10'002 franchi da loro versato a suo tempo, alla crescita in giudicato del presente giudizio. Il saldo di 5'002 franchi verrà invece loro restituito. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione ai ricorrenti di un'indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. art. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

7.

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

I ricorsi sono respinti.

2.

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

3.

Le spese processuali pari a 5'000 franchi sono poste in solido a carico dei ricorrenti. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, il succitato importo verrà detratto in maniera corrispondente dall'anticipo spese di 10'002 franchi versato a suo tempo dai ricorrenti. Il saldo di 5'002 franchi verrà restituito ai ricorrenti.

4.

Questa sentenza è comunicata ai ricorrenti 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: