



Corte I
A-6412/2020

Sentenza del 19 settembre 2023

Composizione

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

Parti

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
3. **C.** _____

tutti patrocinati dall'avv. Lars Schlichting,
Kellerhals Carrard Lugano SA, Via Canova 15,
casella postale 6280, 6901 Lugano,
ricorrenti,

contro

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

Oggetto

assistenza amministrativa (CDI CH-IT).

Fatti:**A.**

A.a Il 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 D._____, 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 E._____;*
- b) *la stabile organizzazione di D._____;*
- c) *F._____;*

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 D._____, 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 D._____. 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 Y._____, 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 D._____. (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 delittuosa (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 D._____ 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 D._____, documenti informatici nella disponibilità di dipendenti delle società sub I. 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 D. _____;
- (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 D. _____;
- (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, la residenza, 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.(4), e meglio:

« [...] i dati concernenti 707 posizioni finanziarie (rapporti finanziari), dove i codici C.I.F. risultano riferiti a soggetti diversi dalle persone fisiche con denominazione di società o enti ed espressa menzione del domicilio italiano 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 D. _____ 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 D. _____ 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 società A. _____ – titolare di un conto, di cui la signora B. _____ e il signor C. _____ sono i presunti aventi diritto economico – è stata informata al riguardo dalla predetta banca con lettera del febbraio 2020.

B.c Con scritto 4 marzo 2020, la società A. _____ – per il tramite del suo patrocinatore – ha comunicato all'AFC il nominativo del suo rappresentante legale, chiedendo nel contempo l'accesso e la consultazione degli atti della procedura, nonché opponendosi alla trasmissione delle informazioni all'autorità richiedente italiana.

B.d 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.

B.e Con decisione finale del 21 luglio 2020, pubblicata nel Foglio federale, l'AFC ha accolto la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 fondata sulla lista sub 3.a.(4) per quanto concerne la signora B. _____ e il signor C. _____, concedendo l'assistenza amministrativa all'autorità richiedente italiana.

B.f Con scritto 7 settembre 2020, la società A. _____ – per il tramite del suo patrocinatore e dopo aver avuto accesso agli atti dell'incarto – si è nuovamente opposta alla trasmissione delle informazioni all'autorità richiedente italiana.

B.g Con decisione finale del 26 novembre 2020, l'AFC ha altresì accolto la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 fondata sulla lista sub 3.a.(4) per quanto concerne la società A. _____, concedendo l'assistenza amministrativa all'autorità richiedente italiana.

C.

C.a Avverso la decisione finale del 26 novembre 2020 dell'AFC, la società A. _____ (di seguito: ricorrente 1 o società ricorrente 1), la signora B. _____ (di seguito: ricorrente 2) e il signor C. _____ (di seguito: ricorrente 3) – per il tramite dello stesso patrocinatore – hanno inoltrato congiuntamente ricorso 17 dicembre 2020 dinanzi al Tribunale amministrativo federale. Protestando tasse, spese e ripetibili, essi postulano: (1) in via principale, l'accoglimento del ricorso e la reiezione della domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017, con conseguente non trasmissione delle informazioni raccolte dall'AFC a loro riguardo; (2) in via subordinata, l'accoglimento del ricorso e il rinvio dell'incarto all'AFC per nuovo giudizio, previo completamento dell'istruzione ai sensi delle censure ricorsuali; (3) in via sub-subordinata l'accoglimento parziale del ricorso, con conseguente trasmissione all'autorità richiedente italiana unicamente delle informazioni concernenti il periodo dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016.

C.b Con risposta 11 agosto 2021, l'AFC (di seguito: autorità inferiore) ha postulato la reiezione del ricorso per quanto concerne la ricorrente 1. Per quanto concerne invece la ricorrente 2 e il ricorrente 3, l'autorità inferiore ha contestato la loro legittimazione ricorsuale, segnalando che nei loro confronti sarebbe già stata emessa una decisione finale del 21 luglio 2020, pubblica nel Foglio federale e nel frattempo cresciuta in giudicato.

C.c Con replica 20 settembre 2021, i ricorrenti – per il tramite del loro patrocinatore – hanno preso posizione al riguardo, in particolare circa la legittimazione ricorsuale della ricorrente 2 e del ricorrente 3, a loro avviso data. Nel contempo, protestando tasse, spese e ripetibili, essi hanno modificato le loro conclusioni ricorsuali e postulato quanto segue: (1) in via principale, (a) nel caso in cui l'autorità inferiore dovesse confermare che i dati relativi ai ricorrenti 1, 2 e 3 non sono già stati trasmessi all'autorità richiedente italiana, l'accoglimento del ricorso e la reiezione della domanda di assisten-

za amministrativa italiana del 10 luglio 2017, con conseguente non trasmissione delle informazioni raccolte dall'AFC a loro riguardo; (b) nel caso in cui l'autorità inferiore dovesse indicare che i dati relativi ai ricorrenti 1, 2 e 3 sono già stati trasmessi all'autorità richiedente italiana, l'accoglimento del ricorso, nonché la constatazione che l'autorità inferiore ha violato le normative procedurali svizzere procedendo alla trasmissione delle informazioni all'autorità richiedente italiana, senza permettere alle parti di opporsi a tale decisione, con conseguente ordine all'autorità inferiore di informare la GdF che il conto intestato alla società ricorrente 1 è detenuto direttamente dalle società G. _____ e H. _____, entrambe con sede a Y. _____, e solo indirettamente dalla ricorrente 2 e dal ricorrente 3; (c) nel caso in cui l'autorità inferiore dovesse invece indicare che solo i dati relativi alla ricorrente 2 e al ricorrente 3 sono già stati trasmessi all'autorità richiedente italiana, l'accoglimento del ricorso e la non trasmissione delle informazioni concernenti la ricorrente 2 e il ricorrente 3, con conseguente ordine all'autorità inferiore di informare la GdF che il conto intestato alla società ricorrente 1 è detenuto direttamente dalle società G. _____ e H. _____, entrambe con sede a Y. _____, e solo indirettamente dalla ricorrente 2 e dal ricorrente 3; (4) in via subordinata, l'accoglimento del ricorso e il rinvio dell'incarto all'autorità inferiore per nuovo giudizio, previo completamento dell'istruzione ai sensi delle censure ricorsuali; (5) in via sub-subordinata l'accoglimento parziale del ricorso, con conseguente trasmissione all'autorità richiedente italiana unicamente delle informazioni concernenti il periodo dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016.

C.d Con duplica 21 ottobre 2021, l'autorità inferiore ha preso posizione al riguardo, rimandando per il resto alla decisione impugnata nonché alla propria risposta.

D.

D.a Con sentenza di principio (« pilota ») A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022, il Tribunale amministrativo federale ha respinto il ricorso di due persone interessate dalla domanda collettiva italiana di assistenza amministrativa in materia fiscale del 10 luglio 2017 fondata sulla lista sub. 3.a.(4). 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.b 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-1732/2021 e A-1733/2021 – desideravano o meno mantenere il loro ricorso, precisando che, in caso di mancata presa di posizione nel termine impartito, il Tribunale sarebbe partito dal presupposto che desideravano mantenerlo.

D.c Nel caso di specie, con scritto 7 giugno 2022, i ricorrenti – per il tramite del loro patrocinatore – hanno dichiarato di voler mantenere il loro 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 banca-

rio 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.(4) di 707 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. 4.3.2 del presente giudizio, circa la distinzione tra domanda collettiva e raggruppata).

1.3 Il ricorso in oggetto è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e – su riserva di quanto verrà indicato nel consid. 1.4 del presente giudizio in merito alla qualità ricorsuale dei ricorrenti – di forma previste dalla legge (art. 52 PA).

1.4 Il Tribunale amministrativo federale esamina d'ufficio la qualità per ricorrere, che i ricorrenti devono comprovare (cfr. art. 7 PA; [tra le tante] sentenza del TAF A-2484/2021 del 7 ottobre 2021 consid. 1.3 con rinvii).

1.4.1 Nel caso in disamina, pacifica è la legittimazione ricorsuale della società ricorrente 1, essendo la stessa destinataria della decisione finale del 26 novembre 2020, qui impugnata (cfr. art. 48 PA; art. 19 cpv. 2 LAAF).

Ciò non è tuttavia il caso della ricorrente 2 e del ricorrente 3, la loro legittimazione ricorsuale essendo stata contestata dall'autorità inferiore, nella misura in cui nei loro confronti sarebbe stata pronunciata una decisione finale distinta – e meglio la decisione finale del 21 luglio 2020 –, pubblicata nel Foglio federale del 21 luglio 2020, nel frattempo cresciuta in giudicato (cfr. risposta 11 agosto 2021, pag. 2; duplica 21 ottobre 2021, pagg. 2-4).

Di parere contrario, la ricorrente 2 e il ricorrente 3 si ritengono invece legittimati a ricorrere contro la decisione finale del 26 novembre 2020, qui impugnata, nella misura in cui quest'ultima prevederebbe la trasmissione anche

dei loro dati, ciò quand'anche essi siano già stati oggetto di una decisione precedente e distinta dell'autorità inferiore, ovvero della decisione finale del 21 luglio 2020. In merito alla sua notifica mediante pubblicazione nel Foglio federale, essi ne contestano la validità, la stessa essendo stata fatta in una forma (anonima) che renderebbe loro impossibile sapere di essere stati oggetto di una decisione, specialmente in quanto essi non avrebbero avuto alcun motivo di ritenersi oggetto diretto di una decisione di trasmissione dell'AFC. Da un lato, essi non sarebbero infatti gli azionisti diretti della società ricorrente 1, gli stessi detenendola soltanto indirettamente tramite le due società G. _____ e H. _____, con sede a Y. _____; d'altro lato, il conto intestato alla società ricorrente 1 – sempre dichiarato alle autorità fiscali italiane – sarebbe invero detenuto direttamente dalle due società G. _____ e H. _____, e solo indirettamente da loro due. A loro avviso, l'informazione erroneamente ritenuta dall'autorità inferiore secondo cui la ricorrente 2 e il ricorrente 3 sarebbero gli aventi diritto economico diretti del conto intestato alla società ricorrente 1, andrebbe dunque rettificata e comunicata all'autorità richiedente italiana, nel senso appena esposto. Peraltro, la ricorrente 1 non avrebbe ricevuto alcuna informazione di una decisione contro di loro due, nel momento in cui avrebbe preso contatto con l'autorità inferiore. Il loro legale avrebbe infatti chiesto all'autorità inferiore di consegnare gli atti del procedimento in data 4 marzo 2020. Ora, i documenti sarebbero stati trasmessi unicamente il 1° settembre 2020, ovvero dopo la crescita in giudicato della decisione del 21 luglio 2020 ad essi indirizzata. È solo in tale occasione, che il loro legale si sarebbe reso conto della volontà dell'autorità inferiore di trasmettere le informazioni concernenti pure la ricorrente 2 e il ricorrente 3. Il sospetto sarebbe che detta autorità abbia deliberatamente atteso 5 mesi prima di trasmettere i documenti per potere emettere nei loro confronti la decisione e rendere in pratica vano ogni possibile ricorso. A loro avviso, il comportamento adottato dall'autorità inferiore nell'emanare due decisioni distinte sarebbe contrario alla buona fede e costitutivo di una grave e incomprensibile violazione del loro diritto di essere sentiti (cfr. replica 20 settembre 2021, punti n. 6-15).

1.4.2 Alla luce delle censure sollevate dalla ricorrente 2 e dal ricorrente 3, al fine di stabilire se gli stessi siano o meno provvisti della legittimazione ricorsuale in correlazione con la decisione impugnata, occorre innanzitutto stabilire s'essi sono stati validamente informati dell'apertura nei loro confronti della procedura di assistenza amministrativa italiana e, in caso affermativo, se la decisione finale del 21 luglio 2020 pronunciata dall'autorità inferiore nei loro confronti e pubblicata nel Foglio federale del 21 luglio 2020, sortisce effetti nei loro confronti.

1.4.2.1 Di principio, sono parti alla procedura amministrativa le persone i cui diritti od obblighi potrebbero essere toccati dalla decisione o le altre persone, gli organismi e le autorità cui spetta un rimedio di diritto contro la decisione (cfr. art. 6 PA). Pertanto, la qualità di parte è conferita a coloro che possono essere toccati più di chiunque altro da un interesse giuridico o di fatto, degno di protezione, dalla decisione in questione (cfr. DTF 143 II 506 consid. 5; 139 II 504 consid. 3.3; 139 II 279 consid. 2.2; DTAF 2010/12 consid. 2.2; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2^a ed. 2018, n. 1490; ETIENNE POLTIER, Les actes attaquables et la légitimation à recourir en matière de droit public, in: Bohnet/Tappy [ed.], Dix ans de Loi sur le Tribunal fédéral, 2017, pag. 123). Un terzo può, ad esempio, avere un interesse giuridico quando un diritto costituzionale o conferito dalla legge potrebbe essere pregiudicato dalla decisione (cfr. DTF 123 II 376 consid. 2; sentenze del TAF A-5646/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.1.1 con rinvii [confermata dal TF con DTF 148 II 536]; A-5639/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.1.1 con rinvii [confermata dal TF con DTF 148 II 536]; TANQUEREL, op. cit., n. 1490).

1.4.2.2 Lo stesso vale nella procedura di assistenza amministrativa fiscale internazionale, nella misura in cui, giusta l'art. 19 cpv. 2 LAAF, è legittimata a ricorrere la persona interessata, nonché altre persone alle condizioni di cui all'art. 48 PA (cfr. sentenze del TAF A-5646/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.1.2 [confermata dal TF con DTF 148 II 536]; A-5639/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.1.2 [confermata dal TF con DTF 148 II 536]).

1.4.2.3 Giusta l'art. 14 cpv. 1 e 2 LAAF, l'AFC deve informare le persone interessate in merito agli elementi essenziali della domanda, così come deve informare le altre persone che, in base agli atti, deve presumere legittimate a ricorrere ai sensi dell'art. 19 cpv. 2 LAAF. Giusta l'art. 14 cpv. 3 LAAF, se la persona di cui all'art. 14 cpv. 1 o 2 LAAF (persona legittimata a ricorrere) è domiciliata all'estero, l'AFC chiede al detentore delle informazioni – normalmente la banca – di invitare tale persona a designare un rappresentante autorizzato a ricevere le notificazioni in Svizzera. L'autorità fissa quindi un termine al detentore delle informazioni per prendere contatto con la persona interessata dalla domanda. L'idea alla base di tale delega è quella che il detentore delle informazioni farà tutto ciò che è in suo potere per informare la persona legittimata a ricorrere della procedura assistenziale in corso e questo tenuto conto di come – il primo – ha dei chiari obblighi contrattuali nei confronti della seconda (cfr. sentenza del TF 2C_54/2014 del 2 giugno 2014 consid. 3.3). Tra le possibilità offerte dall'art. 14 LAAF, l'informativa attraverso il detentore delle informazioni ex

art. 14 cpv. 3 LAAF rappresenta anche la soluzione più semplice e rapida e questo in quanto lo stesso – normalmente – dispone dei mezzi necessari per mettersi in contatto con i propri clienti (cfr. Messaggio del 6 luglio 2011 a sostegno di una legge sull'assistenza amministrativa fiscale, FF 2011 5587, 5794). Se l'AFC è tenuta a chiedere al detentore delle informazioni di prendere contatto con le persone legittimate a ricorrere, essa non dispone tuttavia di strumenti per obbligarlo ad agire in tal senso (cfr. DTF 145 II 119 consid. 6.2). Anche la dottrina è dello stesso parere, la quale sostiene infatti che non vi sarebbe base legale alcuna secondo la quale il detentore delle informazioni potrebbe essere costretto ad agire e prendere quindi contatto con i suoi clienti (cfr. CHARLOTTE SCHODER, *StAhiG – Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen*, 2014, n. 165 ad art. 14 LAAF).

In assenza di una comunicazione per il tramite del detentore delle informazioni ex art. 14 cpv. 3 LAAF, incombe all'AFC garantire in un altro modo il diritto di essere sentito delle persone legittimate a ricorrere, più precisamente facendo uso degli strumenti di notifica previsti agli art. 14 cpv. 4 e 5 LAAF (cfr. DTF 145 II 119 consid. 7). Giusta l'art. 14 cpv. 4 lett. a LAAF, l'AFC può informare direttamente la persona legittimata a ricorrere residente all'estero se è consentito notificare documenti per posta nello Stato interessato. Affinché tale disposizione risulti applicabile, è quindi necessario conoscere lo Stato nel quale la persona legittimata a ricorrere è domiciliata e questo al fine di determinare se, tra la Svizzera e tale Stato, esiste una convenzione internazionale che permette di procedere a una notifica diretta (cfr. DTF 145 II 119 consid. 7.2.1). Una notifica diretta di un atto ufficiale in un paese terzo, senza accordo di quest'ultimo, risulta infatti in una violazione della sovranità fiscale di tale Stato (cfr. DTF 142 III 355 consid. 3.3.3). Per quanto concerne invece la possibilità di informare direttamente la persona residente all'estero con il consenso dell'autorità richiedente (cfr. art. 14 cpv. 4 lett. b LAAF), tale disposizione risulta unicamente applicabile – o perlomeno di interesse – quando la persona interessata dalla domanda ha domicilio o sede sul territorio dello Stato che richiede l'assistenza (cfr. sentenze del TAF A-5646/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.1.5 [confermata dal TF con DTF 148 II 536]; A-5639/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.1.5 [confermata dal TF con DTF 148 II 536]; SCHODER, op. cit., n. 168 ad art. 14 LAAF; DIANA OSWALD, *Verfahrensrechtliche Aspekte der internationalen Amtshilfe in Steuersachen*, 2015, pag. 386).

Per quanto concerne invece l'art. 14 cpv. 5 LAAF, tale disposizione prevede che se una persona legittimata a ricorrere non è raggiungibile, l'AFC la

informa della domanda per il tramite dell'autorità richiedente o – in alternativa – mediante pubblicazione nel Foglio federale. L'autorità sceglie quindi il modo che, tenuto conto delle circostanze, appare essere più adatto (cfr. DTF 145 II 119 consid. 7.2.2). La notifica mediante pubblicazione sul Foglio federale ha carattere sussidiario rispetto a quella effettuata direttamente dall'autorità richiedente o dall'AFC con il consenso della prima (cfr. art. 14 cpv. 4 LAAF; DTF 145 II 119 consid. 7.2; sentenze del TAF A-5646/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.1.4 [confermata dal TF con DTF 148 II 536]; A-5639/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.1.4 [confermata dal TF con DTF 148 II 536]; A-3951/2015 del 26 aprile 2016 consid. 3.2; A-688/2015 del 22 febbraio 2016 consid. 2). La pubblicazione sul Foglio federale – quando conforme alla legge – crea la presunzione che il destinatario di tale notifica ne abbia preso conoscenza (cfr. sentenze del TAF A-5646/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.1.6 [confermata dal TF con DTF 148 II 536]; A-5639/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.1.6 [confermata dal TF con DTF 148 II 536]; A-5540/2013 del 6 gennaio 2014 consid. 2.3; A-6011/2012 del 13 marzo 2013 consid. 2.2.2).

1.4.2.4 In concreto, con decreto di edizione del 23 settembre 2019 (cfr. A. Atti in generale, atto n. 7 dell'inc. AFC), la banca D. _____ è stata invitata dall'autorità inferiore a notificare a tutte le persone interessate o legittimate a ricorrere una lettera d'informazione, concernente l'apertura della procedura di assistenza amministrativa. In particolare le persone interessate o legittimate a ricorrere sono state invitate a fornire all'autorità inferiore il loro indirizzo in Svizzera o in Italia entro 20 giorni o a designare una persona in Svizzera o in Italia autorizzata a ricevere le notifiche. Esse sono altresì state rese attente circa le conseguenze di una mancata designazione. L'autorità inferiore ha altresì informato le persone interessate e legittimate a ricorrere circa l'apertura della procedura di assistenza amministrativa italiana mediante pubblicazione nel Foglio federale del 24 marzo 2020 (cfr. A. Atti in generale, atto n. 13 dell'inc. AFC). Anche in tale contesto, l'autorità inferiore ha invitato le persone interessate o legittimate a ricorrere a fornirle il loro indirizzo in Svizzera o in Italia o a designare una persona in Svizzera o in Italia autorizzata a ricevere le notifiche, informandole delle conseguenze in caso di una mancata designazione in tal senso. Di fatto, l'autorità inferiore ha dunque ricorso ai mezzi di comunicazione di cui all'art. 14 cpv. 3 e 5 LAAF per informare la ricorrente 2 e il ricorrente 3 dell'apertura della procedura di assistenza amministrativa italiana nei loro confronti. Così facendo, essa si è sincerata che i due ricorrenti venissero informati al riguardo, nel caso in cui la banca non fosse riuscita a contattarli.

In tale frangente, non può essere rimproverato all'autorità inferiore di non aver tentato di contattare la ricorrente 2 e il ricorrente 3 direttamente ai sensi dell'art. 14 cpv. 4 LAAF. Da un lato, nel periodo fiscale interessato, non esisteva alcuna convenzione bilaterale o multilaterale tra la Svizzera e l'Italia permettente all'AFC di informare personalmente la persona legittimata a ricorrere domiciliata in Italia ai sensi dell'art. 14 cpv. 4 lett. a LAAF. D'altro lato, la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 concerneva altresì persone, i cui nomi non erano allora noti, tra cui la ricorrente 2 e il ricorrente 3. Al momento della comunicazione, non era dunque possibile né ottenere il consenso espresso dell'autorità richiedente italiana per effettuare una notifica diretta sul territorio italiano ai sensi dell'art. 14 cpv. 4 lett. b LAAF, né effettuare una notifica per il tramite dell'autorità richiedente italiana ai sensi dell'art. 14 cpv. 5 LAAF.

1.4.3 Ne discende che la ricorrente 2 e il ricorrente 3 – a prescindere dalla questione a sapere s'essi siano o meno gli aventi diritto economici diretti del conto bancario intestato alla società ricorrente 1, qui aspetto non rilevante – sono stati validamente informati dell'apertura della procedura di assistenza amministrativa, sicché non è ravvisabile alcuna violazione né della buona fede né del loro diritto di essere sentiti. Per detti ricorrenti non è stato comunicato alcun nominativo di un rappresentante legale, rispettivamente un indirizzo attuale in Svizzera o in Italia nel termine impartito, sicché si deve ritenere ch'essi non hanno manifestato la loro volontà di partecipare alla predetta procedura. A tale conclusione nulla muta la censura secondo cui il legale della ricorrente 1 non sarebbe stato informato per tempo dall'autorità inferiore in merito alla volontà di trasmettere le informazioni concernenti pure la ricorrente 2 e il ricorrente 3, l'autorità inferiore non avendo a quel momento alcun motivo di ritenere ch'esso rappresentasse pure quest'ultimi. In data 4 marzo 2020, esso si era infatti annunciato unicamente quale patrocinatore della società ricorrente 1 (cfr. B. Scambio di corrispondenza con il ricorrente, atto n. 18 dell'inc. AFC).

1.4.4

1.4.4.1 L'AFC notifica la decisione finale alla persona legittimata a ricorrere residente all'estero per il tramite del suo rappresentante autorizzato o direttamente, sempre che sia consentito notificare documenti per posta nello Stato interessato (cfr. art. 17 cpv. 3 LAAF). Al riguardo, si rinviano le parti al considerando relativo all'art. 14 cpv. 4 LAAF (cfr. consid. 1.4.2.3 del presente giudizio).

1.4.4.2 Nel caso in cui una notifica diretta alla persona legittimata a ricorrere non sia possibile, la decisione viene notificata mediante pubbli-

cazione nel Foglio federale (cfr. art. 17 cpv. 3 LAAF; sentenze del TAF A-688/2015 del 22 febbraio 2016 consid. 2; A-5540/2013 del 6 gennaio 2014 consid. 2.1.5). La pubblicazione nel Foglio federale costituisce una finzione di notifica individuale. Non è richiesta la conoscenza effettiva della decisione. La pubblicazione nel Foglio federale sortisce gli stessi effetti giuridici della notifica ai sensi dell'art. 34 segg. PA. In particolare, il termine di ricorso inizia a decorrere con la pubblicazione (cfr. sentenze del TAF A-5646/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.2.2 [confermata dal TF con DTF 148 II 536]; A-5639/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.2.2 [confermata dal TF con DTF 148 II 536]; UHLMANN/SCHILLING-SCHWANK, in: Waldmann/Weissenberger [ed.], VwVG-Praxiskommentar – Verwaltungsverfahrensgesetz, 2^a ed. 2016, n. 6 ad art. 36 PA).

1.4.4.3 In concreto, alla ricorrente 2 e al ricorrente 3 è stata validamente notificata la decisione finale del 21 luglio 2020 mediante pubblicazione nel Foglio federale del 21 luglio 2020 (cfr. A. Atti in generale, atti n. 17 e 18 dell'inc. AFC), nella misura in cui non è stato da loro comunicato alcun nominativo di un rappresentante legale, rispettivamente un indirizzo attuale in Svizzera o in Italia, e che gli stessi non potevano essere informati direttamente al riguardo ai sensi dell'art. 17 cpv. 3 LAAF. Come già rilevato (cfr. consid. 1.4.3 del presente giudizio), il fatto che la società ricorrente 1 fosse rappresentata da un legale e che quest'ultimo non sia stato informato in merito alle informazioni concernenti la ricorrente 2 e il ricorrente 3, prima dell'emanazione della predetta decisione finale, è qui irrilevante, dal momento che quest'ultimo non rappresentava allora detti due ricorrenti. In tale contesto, nel notificare una decisione finale separata alla ricorrente 2 e al ricorrente 3 non è ravvisabile alcuna violazione né della buona fede né del loro diritto di essere sentiti. Detta decisione adempiva altresì alle esigenze di contenuto menzionate poc'anzi. A difetto di un ricorso, la decisione finale del 21 luglio 2020 è pertanto cresciuta in giudicato.

1.4.5 Ciò sancito, va ancora stabilito se la decisione finale del 26 novembre 2020 dell'autorità inferiore – qui impugnata – possa nondimeno costituire una (nuova) decisione nei confronti della ricorrente 2 e del ricorrente 3, contro la quale è dato rimedio giuridico.

1.4.5.1 Giusta l'art. 5 cpv. 1 PA, sono decisioni (lett. a) i provvedimenti delle autorità nel singolo caso, fondati sul diritto pubblico federale e concernenti la costituzione, la modificazione o l'annullamento di diritti o di obblighi; (lett. b) l'accertamento dell'esistenza, dell'inesistenza o dell'estensione di diritti o di obblighi; (lett. c) il rigetto o la dichiarazione d'inammissibilità d'istanze dirette alla costituzione, alla modificazione, all'annullamento o

all'accertamento di diritti o di obblighi (cfr. sentenze del TAF A-5646/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.3.1 con rinvii [confermata dal TF con DTF 148 II 536]; A-5639/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.3.1 con rinvii; [confermata dal TF con DTF 148 II 536] parimenti MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3^a ed. 2011, no. 2.2.8.1).

1.4.5.2 La decisione è un atto giuridico. Il suo scopo è quello di regolare una situazione giuridica, cioè di determinare i diritti e gli obblighi dei soggetti giuridici in quanto tali; in questo senso, crea, sopprime, modifica o stabilisce diritti e obblighi. Si contrappone quindi agli atti materiali, che possono avere effetti giuridici ma non ne sono l'oggetto (cfr. MOOR/POLTIER, op. cit., no. 2.1.2.1). Pertanto, le informazioni fornite dall'amministrazione non costituiscono una decisione. La decisione si distingue anche dagli atti interni o organizzativi, che riguardano situazioni interne all'amministrazione e sono rivolti a destinatari che sono organi, agenti o ausiliari o servizi responsabili della gestione di un compito pubblico senza autonomia. Tali atti non hanno lo scopo di regolare la situazione giuridica di un soggetto di diritto in quanto tale, ma sono rivolti all'amministrazione stessa nell'esercizio delle sue funzioni (cfr. sentenze del TAF A-5646/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.3.2 con rinvii [confermata dal TF con DTF 148 II 536]; A-5639/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.3.2 con rinvii [confermata dal TF con DTF 148 II 536]; MOOR/POLTIER, op. cit., no. 2.2.8.2).

1.4.5.3 Quando si tratta di qualificare un atto di decisione, è irrilevante che sia designato come tale o che soddisfi le condizioni formali stabilite dalla legge (cfr. DTF 133 II 450 consid. 2.1; sentenze del TAF A-6219/2020 del 31 maggio 2021 consid. 3; C-1740/2012 del 19 giugno 2017 consid. 3.2). Piuttosto, è decisivo il fatto che abbia le caratteristiche strutturali di una decisione, indipendentemente dalla volontà dell'autorità o dell'amministrato (cfr. DTF 131 V 483 consid. 2.3; 108 V 232, consid. 2b; DTAF 2009/43 consid. 1.1.4; sentenze del TAF A-6219/2020 del 31 maggio 2021 consid. 3; C-1740/2012 del 19 giugno 2017 consid. 3.2). Una decisione impugnabile si ha anche quando l'autorità inferiore rifiuta di trattare una domanda in quanto non sono state soddisfatte le condizioni determinanti d'ammissibilità (cfr. sentenze del TAF A-5646/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.3.3 [confermata dal TF con DTF 148 II 536]; A-5639/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.3.3 [confermata dal TF con DTF 148 II 536]; C-4186/2011 del 22 novembre 2012 consid. 3.1.2; A-8595/2007 del 21 aprile 2008 consid. 2; A-2723/2007 del 30 gennaio 2008 consid. 1.1; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^a ed. 2013, pag. 445).

1.4.5.4 Nello specifico, il « rubrum » della decisione finale del 26 novembre 2020 – qui impugnata – menziona unicamente la ricorrente 1 e non la ricorrente 2 e il ricorrente 3. Già solo per questo motivo, appare dubbio che la ricorrente 2 e il ricorrente 3 possano giustificare la loro qualità di parte alla presente procedura di ricorso. D'altra parte se è vero che la cifra 1 del dispositivo della decisione impugnata fa riferimento pure alla concessione dell'assistenza amministrativa nei confronti della ricorrente 2 e del ricorrente 3, ciò è dovuto al fatto ch'essi sono considerati come i presunti aventi diritto economico del conto bancario interessato dalla domanda, di cui la società ricorrente 1 è la titolare. Detta menzione non conferisce loro tuttavia la qualità di parte alla procedura. In effetti, questa decisione non modifica la situazione giuridica della ricorrente 2 e del ricorrente 3, nella misura in cui gli oneri ch'essa contiene figurano già nella decisione finale del 21 luglio 2020 pronunciata nei loro confronti e pubblicata nel Foglio federale (cfr. A. Atti in generale, atti n. 17 e 18 dell'inc. AFC), per loro vincolante. Nei loro confronti, la decisione finale del 26 novembre 2020 costituisce quindi un mero richiamo della precedente decisione; non contiene alcuna nuova istruzione destinata a produrre effetti giuridici, né stabilisce diritti o obblighi aggiuntivi rispetto alla decisione notificata loro mediante pubblicazione nel Foglio federale. Va inoltre sottolineato che la decisione finale del 26 novembre 2020 non è stata formalmente notificata alla ricorrente 2 e al ricorrente 3 (cfr. cifra 5 del dispositivo) e che, anche se lo fosse stata, ciò non avrebbe comunque avuto l'effetto di creare un mezzo di ricorso inesistente (cfr. DTF 117 la 297 consid. 2 con rinvii; sentenze del TAF A-5646/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.3.4 [confermata dal TF con DTF 148 II 536]; A-5639/2020 del 21 settembre 2021 consid. 1.3.3.4 [confermata dal TF con DTF 148 II 536]).

1.4.6 Ne consegue che il ricorso va dichiarato inammissibile per quanto concerne la ricorrente 2 e il ricorrente 3, qui sprovvisti della legittimazione ricorsuale, ciò quand'anche la decisione impugnata li menzioni e ch'essi si reputino come parte alla procedura. Non vi è dunque luogo di entrare nel merito né delle loro censure, né delle loro conclusioni. Il ricorso è pertanto ricevibile in ordine e va esaminato nel merito unicamente nei confronti della società ricorrente 1.

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

2.

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

La società ricorrente 1 censura innanzitutto una grave violazione del suo diritto di essere sentita in correlazione con la motivazione della decisione impugnata, dal momento che l'autorità inferiore non avrebbe considerato, neppure marginalmente, gli argomenti e le censure da lei sollevate nei suoi scritti 4 marzo 2020 e 7 settembre 2020. Nel caso della decisione impugnata si tratterebbe infatti di una motivazione generica e preformulata, non

adattata alla sua situazione concreta (cfr. ricorso 17 dicembre 2020, punti n. 47-51; replica 20 settembre 2021, punti n. 16-19).

Tale censura di natura formale va qui esaminata prioritariamente dal Tribunale, considerato come la violazione del diritto di essere sentito può, di principio, comportare l'annullamento della decisione impugnata, indipendentemente dalle possibilità di successo del ricorso nel merito (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2; DTAF 2009/36 consid. 7).

3.1

3.1.1 Il diritto di essere sentito, sancito a livello costituzionale dall'art. 29 cpv. 2 Cost. e a livello procedurale dall'art. 34 PA, implica in particolare il dovere per l'autorità di motivare in maniera chiara la sua decisione, ovvero in modo che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo (cfr. DTF 142 II 49 consid. 9.2; 134 I 83 consid. 4.1; 133 III 439 consid. 3.3). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 143 III 65 consid. 5.2; 142 IV 249 consid. 1.3.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 3.1.1; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.1; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.1).

3.1.2 Il diritto di far amministrare le prove costituisce anch'esso un aspetto del diritto di essere sentito. Esso presuppone che il fatto da provare sia rilevante, che il mezzo probatorio proposto sia necessario per constatarlo e che la domanda sia formulata nelle forme e nei termini prescritti. Conformemente all'art. 33 cpv. 1 PA, l'autorità ammette dunque i mezzi di prova offerti dalla parte se risultano idonei a chiarire i fatti. Questa garanzia costituzionale permette all'autorità di porre un termine all'istruzione, allorché le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione e che essa, procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove proposte, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione. L'autorità può dunque rinunciare all'amministrazione di certe prove proposte senza violare il diritto di essere sentito delle parti (cfr. DTF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 3.1.2; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.2;

A-2845/2020 del 19 luglio 2021 consid. 2.3 con rinvii; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.2).

3.1.3 Nell'ambito dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, l'informazione delle persone legittimate a ricorrere prevista dalla LAAF (cfr. art. 14 LAAF) nonché il diritto di partecipazione ed esame degli atti (cfr. art. 15 LAAF) concretizzano il diritto di essere sentito (cfr. sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 3.1.3; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.3).

3.1.4 A titolo eccezionale, la violazione del diritto di essere sentito può essere sanata nella procedura di ricorso, se i motivi determinanti sono stati addotti in risposta dall'autorità, se il ricorrente ha potuto commentarli in un successivo memoriale e, soprattutto, se il potere d'esame della giurisdizione competente non è più ristretto di quello dell'istanza inferiore (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2). Tale riparazione deve tuttavia rimanere l'eccezione ed è ammissibile, di principio, solo nel caso di una violazione non particolarmente grave dei diritti procedurali della parte lesa. Ciò sancito, una tale riparazione può altresì giustificarsi, anche in presenza di una violazione grave, qualora l'annullamento della decisione impugnata e il rinvio della causa all'autorità inferiore costituiscano una mera formalità e conducano ad un inutile prolungamento della procedura incompatibile con l'interesse delle parti ad una risoluzione celere della vertenza (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 138 I 97 consid. 4.1.6.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 3.1.4; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.4; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.3).

3.2 In concreto, circa la censura della violazione del diritto di essere sentito in rapporto alla motivazione generica/standardizzata delle decisioni finali dell'autorità inferiore nell'ambito dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, il Tribunale rileva che lo stesso ha già avuto modo di pronunciarsi al riguardo in correlazione con una domanda collettiva di assistenza amministrativa francese nell'ambito della sentenza di principio A-5662/2020 del 10 maggio 2021 (consid. 1.5.4), giungendo alla conclusione che la stessa è conforme alle esigenze di motivazione poste dal diritto di essere sentito e appare giustificata nel contesto di un'amministrazione che emana decisioni di massa, come nel caso delle procedure di assistenza amministrativa. Nella misura in cui detta sentenza è cresciuta in giudicato – il Tribunale federale non essendo entrato nel merito al riguardo (cfr. sentenza del TF 2C_435/2021 del 2 giugno 2021) – il Tribunale non ha qui motivo di disco-

starsene, sicché va applicata anche ai presenti casi concernenti la domanda collettiva di assistenza amministrativa italiana (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 3.2; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.2).

Per quanto qui necessario, il Tribunale osserva – analogamente a quanto ritenuto nell'ambito della causa A-5662/2020 – che se è vero che nella decisione impugnata l'autorità inferiore espone in maniera standardizzata, senza riferimento esplicito alle prese di posizione della società ricorrente 1, i motivi per i quali essa ritiene che le informazioni vadano trasmesse all'autorità richiedente italiana, rispettivamente in motivi per cui la domanda di assistenza amministrativa italiana vada accolta, vero è anche che tale motivazione standardizzata non pregiudica tuttavia il suo diritto di essere sentita. Nonostante l'uso di paragrafi standardizzati – il cui uso appare giustificato nel contesto di un'amministrazione che emana decisioni di massa – gli argomenti giuridici esposti dall'autorità inferiore nella decisione impugnata risultano chiari e permettono di comprendere le ragioni per cui le censure sollevate dalla ricorrente 1 con scritti 4 marzo 2020 e 7 settembre 2020 (cfr. B. Scambio di corrispondenza con il ricorrente, atti n. 18 e 23 dell'inc. AFC) non sono state da lei considerare come decisive. Nella fattispecie, tale è segnatamente il caso per gli argomenti che rispondono alle censure circa la rilevanza verosimile (cfr. decisione impugnata, consid. 4.6), la base legale per il trattamento della domanda (cfr. decisione impugnata, consid. 3) e la provenienza delle liste (cfr. decisione impugnata, consid. 4.4), ecc.

In altri termini, da un esame della decisione impugnata, risulta ch'essa è sufficientemente motivata affinché la ricorrente 1 possa comprenderne la portata e contestarla con cognizione di causa, così come richiesto dal diritto di essere sentito (cfr. consid. 3.1.1 del presente giudizio), ciò che peraltro essa ha fatto. Con ricorso 17 dicembre 2020 e replica 20 settembre 2021, la ricorrente 1 ha potuto infatti contestare pienamente in questa sede detta decisione, indicando i motivi per cui ritiene la domanda di assistenza amministrativa italiana come inammissibile, rispettivamente perché i suoi dati non dovrebbero essere trasmessi all'autorità richiedente italiana.

Anche ad avere ancora dubbi al riguardo, ogni eventuale violazione del suo diritto di essere sentita in rapporto alla motivazione standardizzata della decisione impugnata – ciò che, come visto, non è tuttavia qui il caso – va comunque considerata come sanata in questa sede (cfr. consid. 3.1.4 del presente giudizio), dal momento che la società ricorrente 1 ha potuto compiutamente esporre nuovamente qui le sue censure, che l'autorità inferiore

si è espressa al riguardo e che il Tribunale entrerà nel loro merito, per quanto necessario, nel contesto del presente giudizio.

Visto quanto precede, detta censura va pertanto respinta.

4.

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. 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 della società ricorrente 1.

A tal fine, di seguito, il Tribunale richiamerà preliminarmente i principi applicabili alla presente fattispecie (cfr. consid. 4.1 segg. del presente giudizio).

4.1

4.1.1 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; cfr. 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.

4.1.2 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 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.

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] 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).

4.2 Giusta l'art. 27 par. 1 CDI CH-IT, le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per appli-

care 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).

4.3

4.3.1 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).

4.3.2 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. 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).

4.3.3 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 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; 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).

4.4

4.4.1 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 conside-

rate 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).

4.4.2 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).

4.4.3 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 oeuvre 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).

4.5 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 infor-

mazioni (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).

4.6

4.6.1 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, allorquando uno Stato presenta una domanda di assistenza amministrativa, in ogni caso quando lo stesso dichiara di aver sfruttato tutte le fonti d'informazione abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere informazioni o di aver agito conformemente alla Convenzione (cfr. DTF 144 II 206 consid. 3.3.2; sentenze del TF 2C_514/2019 del 17 agosto 2020 consid. 4.4-4.5; 2C_904/2015 dell'8 dicembre 2016 consid. 7.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-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).

4.6.2 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 neces-

sitare 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. 4.2 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).

4.7 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. 4.2 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).

4.8 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; sentenza 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-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 e 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; 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).

5.

Stabiliti i principi applicabili, preliminarmente si impone l'esame della competenza della GdF quale autorità richiedente italiana, tale questione essendo stata espressamente sollevata dalla società ricorrente 1.

5.1 Più nel dettaglio, la ricorrente 1 contesta la competenza della GdF ad agire quale autorità richiedente italiana ai sensi dell'art. 3 par. 1 lett. g CDI CH-IT, in quanto secondo detta norma la competenza spetterebbe esclusivamente al Ministero delle Finanze, punto su cui l'autorità inferiore non si sarebbe peraltro espressa nella decisione impugnata. La GdF sarebbe infatti un corpo di polizia con facoltà coercitive, d'indagine e istruttorie non sottostante al Ministero delle finanze, così come si evincerebbe dall'organigramma del Ministero delle finanze (cfr. doc. 26 della ricorrente 1), dal sito web della stessa GdF (cfr. doc. 27 della ricorrente 1) e dal Decreto del Presidente della Repubblica del 30 gennaio 2008 n. 43 (cfr. doc. 28 della ricorrente 1), che fonderebbe la competenza italiana in materia di richieste di informazioni fiscali a livello internazionale. In relazione alla sentenza A-2980/2019 del 20 maggio 2020, la ricorrente 1 contesta l'analisi del Tribunale di cui al consid. 4.1.2 fondata sul rapporto del Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni a fini fiscali (di seguito: Forum globale) dell'OCSE, denominato « Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Italy 2017 (Second Round): Peer Review Report on the Exchange of Information on Request »; di seguito: « peer review »), in quanto a suo avviso la « peer review » condotta sull'Italia – peraltro effettuata da un team dell'OCSE non composto da esponenti o delegati del governo italiano, esperti di diritto italiano o conoscitori della prassi italiana, nonché relativo al periodo tra il 1° ottobre 2013 e il 30 settembre 2016, allorché la domanda in oggetto è datata 10 luglio 2017 – sarebbe uno strumento non giuridicamente vincolante per la Svizzera, che non potrebbe prevalere sull'applicazione del tenore letterale della CDI CH-IT (cfr. ricorso 17 dicembre 2020, punti n. 76-84).

5.2 Al riguardo, il Tribunale rileva innanzitutto come lo stesso abbia effettivamente già avuto modo di esaminare e di confermare la competenza della GdF, quale autorità italiana competente ai sensi dell'art. 3 par. 1 lett. g CDI CH-IT, essendo un'unità – alla pari dell'Agenzia delle entrate – abilitata dal Ministero delle Finanze ad occuparsi dello scambio d'informazioni in materia fiscale e a presentare domande di assistenza amministrativa in sua vece, così come risultante dalla « peer review » citata dalla ricorrente 1 (cfr. « peer review », capitolo « Overview of Italy », sezione « Tax system », punto n. 32, in: < https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-italy-2017-second-round_9789264283800-en >, consultato il 06.06.2023; cfr. sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 5.2; A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 4.1.2). Trattandosi di un documento ufficiale, il Tribunale non intravede alcuna ragione per dubitare della veridicità delle informazioni ivi riportate, ciò a prescindere dal suo va-

lore giuridicamente o meno vincolante. Non si vede infatti come l'OCSE avrebbe potuto riportare delle informazioni incorrette in merito all'organizzazione italiana nell'ambito dell'assistenza amministrativa in materia fiscale internazionale. Come si evince dal suo preambolo, l'analisi contenuta nella « peer review » si fonda peraltro sulle informazioni raccolte e fornite dallo stesso Stato Italiano (cfr. « peer review », « Preface », punto n. 11):

« [...] *The evaluation was based on information available to the assessment team including the exchange of information arrangements signed, laws and regulations in force or effective as at 11 August 2017, Italy's EOIR practice in respect of EOI requests made and received during the three year period from 1 October 2013 until 30 September 2016, Italy's responses to the EOIR questionnaire, information supplied by partner jurisdictions, as well as information provided by Italy during the on-site visit that took place from 4 to 7 April 2017 in Rome, Italy [...]* ».

La censura relativa alla composizione del team che ha condotto tale analisi non è dunque pertinente. Lo stesso vale per quanto attiene al periodo di analisi precedente alla domanda in oggetto, detta censura non essendo tale da far considerare come errate le informazioni ivi riportate. Il fatto poi che la GdF non figuri nell'organigramma del Ministero delle Finanze (cfr. doc. 26 della ricorrente 1) o che sul suo sito web non vi sia alcunché al riguardo (cfr. doc. 27 della ricorrente 1) non è una circostanza tale da far ritenere che la stessa non sia – nel contesto dell'assistenza amministrativa in materia fiscale internazionale – un'unità abilitata da quest'ultimo a depositare in sua vece delle domande di assistenza amministrativa in materia fiscale internazionale. Quanto al Decreto del Presidente della Repubblica del 30 gennaio 2008 n. 43 citato dalla società ricorrente 1 (cfr. doc. 28 della ricorrente 1), il Tribunale rileva come tale atto non sia qui di alcun aiuto, trattandosi peraltro di un provvedimento apparentemente abrogato dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri [D.P.C.M.] del 27 febbraio 2013, n. 67 (cfr. <https://www.normattiva.it/atto/caricaDettaglioAtto>, consultato il 06.06.2023).

A prescindere da quanto precede, tenuto conto della presunzione della buona fede dello Stato richiedente (cfr. consid. 4.4.1 del presente giudizio), il Tribunale non ravvisa in ogni caso alcun motivo per mettere in dubbio la competenza della GdF ad agire quale autorità richiedente italiana, rispettivamente per indagare ulteriormente al riguardo. Che poi la GdF sia o meno un corpo di polizia militare, contrariamente a quanto ritenuto dalla società ricorrente 1, non è di certo una circostanza tale da far ritenere a codesto Tribunale come « non accettabile » la sua competenza nell'ambito dello scambio di informazioni in materia fiscale. Non spetta infatti né all'autorità inferiore, né allo scrivente Tribunale valutare dell'opportunità o meno dell'organizzazione adottata dall'Italia nel contesto dello scambio d'infor-

mazioni in materia fiscale. Lo Stato richiesto deve infatti limitarsi ad esaminare l'ammissibilità della domanda alla luce del quadro legale fissato dalla CDI pertinente, in casu la CDI CH-IT (cfr. al riguardo, consid. 4.1 segg. del presente giudizio; sentenza del TAF A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 4.1.2). Poiché gli argomenti della ricorrente 1 non sono tali da rimettere in discussione quanto precede, in particolare quanto sancito dal Tribunale con sentenza A-2980/2019 del 20 maggio 2020, detta censura va respinta.

6.

Ciò sancito, il Tribunale deve ora in primis esaminare se la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 – che di fatto è 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. 4.1.2 del presente giudizio, circa i requisiti formali).

6.1

6.1.1 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 D._____, 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 D._____ di identificare le persone interessate in modo univoco e inequivocabile – come è il caso della qui società ricorrente 1 – ragione per cui si deve ritenere adempiuto il primo requisito della lett. e^{bis} n. 2 del Protocollo aggiuntivo (cfr. sentenza del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 6.1.1).

Nello specifico, la domanda qui applicabile è fondata sulla lista di cui sub 3.a.(4) concernente 707 rapporti finanziari, dove i codici C.I.F. risultano riferiti a soggetti diversi dalle persone fisiche con denominazione di società o enti ed espressa menzione del domicilio italiano nel campo « MIS_Dom_Name », rispettivamente l'attribuzione di un codice domicilio « 111 » riferito all'Italia. Fatta estrazione del criterio del domicilio su cui si statuirà in un secondo momento (cfr. consid. 8.2.4 e 8.3 del presente giudizio), dal profilo meramente formale le indicazioni fornite dall'autorità richiedente italiana nella lista appaiono sufficienti per identificare le perso-

ne interessate (cfr. sentenza del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 6.1.1).

6.1.2 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 ulteriormente 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. 4.1.1 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-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 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. 6 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-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 6.1.2).

6.1.3 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-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 6.1.3).

6.1.4 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), 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-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 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. 4.4.1 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-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 6.1.4).

Circa le premesse della società ricorrente 1 in merito al valore giuridico e all'incidenza del documento sottoscritto il 23 febbraio 2015 tra la Svizzera e l'Italia, denominato « Roadmap on the Way Forward in Fiscal and Financial Issues between Italy and Switzerland » (di seguito: Roadmap) e dell'accordo amichevole denominato Accordo amministrativo del 27 feb-

braio 2017/2 marzo 2017 tra le autorità competenti della Confederazione Svizzera e dell'Italia sullo scambio di informazioni attraverso richieste di gruppo (« *Agreement between the Competent Authorities of the Swiss Confederation and Italy on exchange of information through group requests* »; non pubblicato nella RS di diritto federale; di seguito: Accordo amministrativo) sulla presente fattispecie (cfr. ricorso 17 dicembre 2020, punti n. 52-54), il Tribunale osserva come le stesse non siano qui pertinenti, in quanto la domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017 in oggetto non si fonda su tali atti (cfr. consid. 4.1.1 del presente giudizio). Non vi è dunque luogo di entrare nel merito al riguardo.

6.1.5 Da ultimo, la domanda indica quale presunto detentore delle informazioni la banca D. _____, 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-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 6.1.5).

6.2 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.(4), risulta ammissibile (cfr. sentenza del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 6.2).

7.

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 puntuali censure sollevate dalla società ricorrente 1 (cfr. consid. 8-13 del presente giudizio).

8.

8.1 La società ricorrente 1 censura innanzitutto l'assenza di rilevanza verosimile delle informazioni oggetto della domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017, nella misura in cui essa avrebbe la propria sede in Svizzera, ove sarebbe imposta fiscalmente, sicché non avrebbe alcun nesso con l'Italia. Visto che l'autorità richiedente italiana ignorerebbe poi i nominativi dei presunti aventi diritto economico del conto – ovvero la ricorrente 2 e il ricorrente 3, il cui nome non è presente sulle liste allegate alla domanda – nei loro confronti non sarebbe stato fatto valere alcun sospetto di evasione fiscale, sicché lei non vedrebbe come le informazioni richieste potrebbero permettere di acclarare la loro situazione fiscale. Già

per questo motivo, la domanda costituirebbe una « fishing expedition ». La ricorrente 1 contesta poi il nesso fatto tra il sospetto di condotta fiscalmente repressibile dei clienti della banca D. _____ con il procedimento penale condotto contro quest'ultima. A suo avviso, il comportamento della banca non sarebbe automaticamente ascrivibile ai suoi clienti: se le indagini dell'autorità richiedente italiana hanno permesso di appurare che di quei 18'126 clienti 3'297 non erano in regola, questo non creerebbe alcuna correlazione con il sospetto sulle rimanenti 14'829 relazioni bancarie. D'altra parte, la GdF non avrebbe fornito il benché minimo indizio di condotta fiscalmente scorretta in rapporto ai nominativi figuranti nella lista di cui fa parte la ricorrente 1. Secondo lei, la mera detenzione di un conto presso una banca svizzera non costituirebbe, da solo, un sospetto di evasione fiscale. Con le informazioni, l'autorità richiedente italiana potrà unicamente constatare che la ricorrente 1 non è imponible in Italia (cfr. ricorso 17 dicembre 2020, punti n. 55-63). Nella misura in cui i dati della ricorrente 2 e del ricorrente 3 sono già noti all'Italia, la ricorrente 1 contesta poi che nei loro confronti possa sussistere un sospetto di evasione fiscale (cfr. ricorso 17 dicembre 2020, punto n. 64). A suo avviso, il carattere di « fishing expedition » della domanda sarebbe altresì dato non solo dal fatto ch'essa non fornirebbe alcun elemento temporale sulle liste ivi allegate, ma anche dal fatto che la stessa autorità richiedente italiana non fornirebbe alcuna indicazione circa il loro reperimento, né la data verosimile a cui si riferiscono questi dati. In tale contesto mancherebbe il collegamento temporale tra la lista e la ricorrente 1, ciò che costituirebbe un ulteriore elemento tale da far decadere la rilevanza verosimile delle informazioni richieste. La domanda non fornirebbe il grado di verosimiglianza minimo richiesto, né i motivi precisi e circostanziati per cui si sospetta che la ricorrente 1 (come pure la ricorrente 2 e il ricorrente 3), abbia disatteso gli obblighi fiscali in Italia (cfr. ricorso 17 dicembre 2020, punti n. 65-66).

8.2

8.2.1 In tale contesto, per il Tribunale si tratta essenzialmente di esaminare in primis 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 puntuali censure della società ricorrente 1 esposte poc'anzi. Ora, nella misura in cui il ricorso della ricorrente 2 e del ricorrente 3 è inammissibile e che la ricorrente 1 non può sollevare censure per conto di terzi, è qui doveroso sottolineare – così come già sancito in precedenza (cfr. consid. 1.4.6 del presente giudizio) – che lo scrivente Tribunale non entrerà tuttavia nel merito delle censure riguardanti unicamente la ricorrente 2 e il

ricorrente 3. Ciò puntualizzato, 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. consid. 4.3.3 del presente giudizio; sentenza del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 7.2.2).

8.2.2 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 D. _____ 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 venga rispettata (cfr. sentenza del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 7.2.3).

8.2.3 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.

8.2.3.1 In concreto, 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 D. _____, conclusosi con il versamento all'Erario italiano di una somma di circa 101 milioni di euro. Le società appartenenti al Gruppo D. _____ 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 D. _____ – principale società del Gruppo D. _____ – 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, previa richiesta di patteggiamento, per il presupposto di riciclaggio di fondi

di provenienza delittuosa, a seguito del quale la banca D._____ ha versato 8.5 milioni di euro all'Erario italiano (cfr. sentenza del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 7.2.4.1).

8.2.3.2 È in tale contesto che sono emerse le otto liste relative a 18'126 posizioni presso la banca D._____, aperte prevalentemente da soggetti italiani e ottenute mediante l'ausilio del « personale dell'Information Technology di D._____ », 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, per quanto qui necessario, il Tribunale sottolinea che non vi è alcun elemento agli atti permettente di dubitare della loro attendibilità o lasciante pensare che le stesse siano state acquisite in maniera illecita, rispettivamente a seguito di un reato ai sensi del diritto svizzero (cfr. sentenza del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 7.1). In particolare, se è vero 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, vero è anche che 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 D._____, all'Erario italiano – e l'origine italiana di dette liste sono un fatto notorio emerso pure sugli organi di stampa nazionali italiani. In tale contesto, tenuto altresì conto della presunzione della buona fede dello Stato richiedente (cfr. consid. 4.4.1 del presente giudizio), si deve partire dal presupposto che le informazioni fornite dalla GdF sono corrette (cfr. sentenza del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 7.1.5). 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 D._____ 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-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 7.2.4.1; parimenti consid. 4.3.3 del presente giudizio).

8.2.3.3 Ciò premesso, se è vero che il comportamento della banca D. _____ 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. 4.3.3 del presente giudizio). Ora, tenuto conto dei risultati delle verifiche fiscali, secondo cui è stata appurata l'esistenza di una stabile organizzazione occulta di D. _____ 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-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 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 stati 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-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 7.2.4.2).

8.2.4 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 domi-*

cilio, ovvero il Paese di riferimento degli intestatari in Italia (codice Paese "111"; MIS_dom_Name; Staatsangehörigkeit, ecc.) [...] ». 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 recente 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-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 7.2.4.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 5.1).

Ciò rilevato, nello specifico la domanda qui in esame è fondata sulla lista/sull'elenco sub 3.a.(4) di 700 posizioni finanziarie (rapporti finanziari), dove i codici C.I.F. risultano riferiti a soggetti diversi dalle persone fisiche con denominazione di società o enti ed espressa menzione del domicilio italiano nel campo « MIS_Dom_Name ». Per questa lista, il criterio di assoggettamento fiscale in Italia è dunque rappresentato dal domicilio italiano (cfr. sentenza del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 7.2.4.3).

Altra è invece la questione a sapere se in presenza di un domicilio estero – così come censurato dalla società ricorrente 1 – viene meno la rilevanza verosimile delle informazioni richieste, questione che verrà esaminata in un secondo momento (cfr. consid. 8.3 del presente giudizio).

8.2.5 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. 6.1.4 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-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 7.2.5).

8.2.6 In definitiva, si deve dunque ritenere come adempiti 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.(4) –, 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. Ne consegue che le censure della società ricorrente 1 vanno qui respinte (cfr. sentenza del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 7.2.6).

8.3

8.3.1 Stabilito, che non si è in presenza di una « fishing expedition », il Tribunale deve ora stabilire se, tenuto conto degli elementi relativi all'assenza di un domicilio in Italia – così come qui invocati dalla ricorrente 1 –, 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-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 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, il Tribunale rileva che, come visto (cfr. consid. 8.2.4 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 società ricorrente 1 figura con un codice di domicilio italiano « 111 » nel campo « Mis_Dom », rispettiva-

mente la menzione « Italia » nel campo « MIS_Dom_Name » nella lista sub. 3.a.(4) allegata alla domanda italiana in oggetto, 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 sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.3.2; 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-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 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.

8.3.2 Ciò sancito, la questione a sapere se il criterio del domicilio concorra con un criterio d'assoggettamento fiscale dello Stato in cui la società ricorrente 1 sostiene di avere avuto la propria sede, nel periodo interessato dalla domanda non deve invece essere esaminata dal Tribunale. Come già esposto al consid. 4.8 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. 8.3.1 e 8.2.4 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-6411/2020 del 31 gennaio 2023 consid. 6.1; A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 7.3.3;

A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.3.3; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 5.1.3). 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 l'eventuale sussistenza di un domicilio/una sede 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-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 società ricorrente 1 figura sulla lista sub. 3.a.(4) 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/una sede in un altro Stato (cfr. sentenza del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 7.3.4).

8.3.3 Visto quanto precede, le censure della società ricorrente 1 circa l'assenza di una sede italiana non sono tali da inficiare la validità del criterio del codice domicilio italiano e la rilevanza verosimile delle informazioni richieste dall'autorità richiedente italiana, sicché le stesse vanno respinte.

9.

9.1 La società ricorrente 1 invoca poi una violazione del principio della sussidiarietà, nella misura in cui le dichiarazioni dell'autorità richiedente italiana secondo cui « *la domanda è conforme alle leggi e alla prassi amministrativa italiana nonché alle convenzioni che costituiscono la base legale della domanda* » e che « *sono state esaurite le fonti d'informazione usuali previste dalla procedura fiscale interna* » sarebbero prive di portata pratica, senza sapere nei confronti di chi sarebbero state effettivamente fatte le indagini preliminari a livello interno. Sarebbe poco probabile che la GdF abbia esperito un'indagine nei suoi confronti, in quanto se lo avesse fatto, si sarebbe subito resa conto che la società ricorrente 1 aveva annunciato il conto come detenuto dalla ricorrente 2 e dal ricorrente 3, nonché che le due società G._____ e H._____ che la controllerebbero, hanno entrambe sede in Italia ed espletato i loro obblighi fiscali, come si

evincerebbe dai docc. 8 e 9. Peraltro, le informazioni di cui l'autorità richiedente italiana chiede la trasmissione sarebbero sempre state presenti in Italia, sicché la GdF avrebbe potuto ottenerle secondo la legislazione italiana. Ciò perché sia le società azioniste della società ricorrente 1, sia la ricorrente 2 e il ricorrente 3 avrebbero residenza, rispettivamente sede fiscale in Italia. Sarebbe dunque lecito dubitare che la GdF abbia esaurito tutti i mezzi di indagine interni prima di ricorrere all'assistenza amministrativa. Tale aspetto avrebbe dovuto essere maggiormente esaminato dall'autorità inferiore (cfr. ricorso 17 dicembre 2020, punti n. 67-71). Ora, su questo punto e i documenti prodotti in sede ricorsuale, l'autorità inferiore non si sarebbe mai espressa (cfr. replica 20 settembre 2021, punto n. 21).

La società ricorrente 1 ritiene che detto principio sarebbe altresì lesivo poiché le informazioni richieste sarebbero già state trasmesse, sulla base dello Standard Comune di Comunicazione (SCC) allegato all'Accordo del 26 ottobre 2004 tra la Confederazione Svizzera e l'Unione europea sullo scambio automatico di informazioni finanziarie per migliorare l'adempimento fiscale internazionale (Accordo SAI, RS 0.641.926.81), in vigore dal 1° gennaio 2017. Nel suo ricorso e nella sua replica, essa indica che secondo lei l'autorità inferiore non si sarebbe accorta che i dati sarebbero stati oggetto di scambio automatico di informazioni, in quanto solo i dati della ricorrente 2 e del ricorrente 3, che sarebbero oggetti diretti della domanda, sarebbero stati inoltrati alle competenti autorità italiane. Ciò non sarebbe invece il suo caso, essendo una società immobiliare qualificata di passive Non Financial Entity ai sensi della Sezione VIII.D.8 SCC. La banca avrebbe dunque già trasmesso i dati della ricorrente 2 e del ricorrente 3, ma non i suoi (cfr. ricorso 17 dicembre 2020, punti n. 72-74; replica 20 settembre 2021, punti n. 20-21). Con scritto 7 giugno 2022, tenuto conto di quanto indicato dall'autorità inferiore nella sua duplice 21 ottobre 2022, essa ha poi rettificato tale allegazione, sostenendo di essere anch'essa oggetto di scambio automatico d'informazioni (cfr. scritto 7 giugno 2022).

Sussidiariamente, qualora la trasmissione delle informazioni fosse ritenuta corretta dal Tribunale statuento, la ricorrente 1 ritiene che, contrariamente alla cifra 2 del dispositivo della decisione impugnata, solo le informazioni per il periodo dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016 potrebbero essere trasmesse, tenuto conto dell'Accordo SAI e del principio della sussidiarietà (cfr. ricorso 17 dicembre 2020, punto n. 75).

9.2 Al riguardo, il Tribunale osserva preliminarmente come nella domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017, l'autorità richiedente italiana abbia precisato di avere esaurito tutte le fonti interne abituali

d'informazione (« [...] sono state esaurite le fonti d'informazione usuali previste dalla procedura fiscale interna [...] »). Interpellata al riguardo dall'AFC in data 27 marzo 2018, tale evenienza è stata ribadita dalla GdF anche successivamente, con scritto 8 novembre 2018 (cfr. A. Atti in generale, atto n. 4 dell'inc. AFC; « [...] As already specified, for all the positions requested, we have in advance exhausted all the possibilities available in our national system [...] », « [...] We preliminarily reiterate that the lists attached to the assistance request made to the Swiss authorities only report financial positions for which we were unable to proceed to their unequivocal identification by employing all the tools available to the national tax administration [...] », ecc.). Ora, da un esame della domanda, tali dichiarazioni appaiono plausibili. In effetti, risulta che la GdF non si è semplicemente basata sui dati acquisiti presso la banca nell'ambito dell'inchiesta penale e dei controlli fiscali, relativi alle 18'126 posizioni. Di fatto, prima di inoltrare la propria domanda, l'autorità richiedente italiana ha infatti rielaborato queste 18'126 posizioni con tutti i mezzi interni d'indagine (« [...] con l'ausilio delle banche dati a disposizione dell'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 [...] »). In tal modo, essa ha individuato i contribuenti italiani in relazione a 3'297 posizioni per le quali le indagini sono già state completate o sono ancora in corso a livello nazionale, rispettivamente 2'441 posizioni relative ai clienti italiani che molto probabilmente si sono avvalsi dei servizi degli intermediari operanti in Italia, esclusi dunque dalla domanda d'informazioni. Per le 9'953 posizioni, « [...] utilizzando le consuete fonti d'informazione previste dalla procedura fiscale interna [...] », essa non è invece riuscita ad « [...] identificare compiutamente ed inequivocabilmente i titolari e/o beneficiari effettivi [...] », sicché è per quest'ultime ch'essa necessita della cooperazione della Svizzera. Ne discende che di queste 18'126 posizioni solo 9'953 posizioni sono interessate dalla domanda in oggetto, sicché si deve ritenere che i controlli interni effettuati dalla GdF le hanno permesso di escludere circa il 45% delle posizioni figuranti nelle otto liste (cfr. sentenza del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 7.5.2).

Benché la domanda non indichi in dettaglio quali siano le fonti abituali previste dal diritto fiscale italiano che l'autorità richiedente italiana avrebbe esaurito per individuare queste 9'953 posizioni, nulla permette di dubitare della veridicità delle sue dichiarazioni e ritenere che di fatto essa avrebbe violato in qualche modo il principio della sussidiarietà. Agli atti non vi sono infatti indizi che lascino trasparire lacune o contraddizioni palesi nelle dichiarazioni della GdF, sicché – in virtù del principio dell'affidamento – le stesse vanno ritenute come sufficienti a comprovare il rispetto del principio

della sussidiarietà (cfr. sentenza del TAF A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 5.5.2). Del resto, non va dimenticato che una verifica esaustiva del rispetto di tale principio da parte dello Stato richiesto è difficilmente attuabile, sicché lo stesso è limitato nel suo esame. Ora, il fatto che l'autorità inferiore – quale autorità richiesta – abbia in un primo tempo chiesto dei ragguagli al riguardo all'autorità richiedente italiana non significa automaticamente che la stessa abbia ritenuto una violazione del principio della sussidiarietà, tant'è che nella decisione impugnata non l'ha rilevata a giusto titolo (cfr. decisione impugnata, consid. 7). Nulla muta a tale conclusione la censura della ricorrente 1 secondo cui la GdF non avrebbe effettuato un'indagine preliminare nei suoi confronti, allorquando la stessa avrebbe potuto ottenere le informazioni richieste secondo la legislazione italiana, tenuto conto della residenza italiana della ricorrente 2 e del ricorrente 3, nonché della sede italiana delle due società che la controllano. Se da un lato non si può escludere che la GdF abbia effettuato una tale indagine, d'altra parte quand'anche non l'avesse effettuata tale evenienza non sarebbe sufficiente per ritenere che la GdF abbia violato il principio della sussidiarietà. Nulla impedisce infatti all'autorità richiedente italiana di verificare la veridicità delle informazioni in suo possesso, attivando il canale dell'assistenza amministrativa in materia fiscale (cfr. sentenza del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 7.5.2).

A titolo abbondanziale, il Tribunale sottolinea che anche se l'autorità richiedente italiana conosce il nome della persona interessata, può essere certa della completezza delle informazioni dichiarate da questa persona solo attraverso una richiesta di assistenza amministrativa in materia fiscale internazionale. In caso contrario, essa non è in grado di determinare se il suo contribuente abbia o meno dichiarato correttamente tutti i suoi redditi (cfr. sentenza del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 7.5.2). La censura della ricorrente 1 va pertanto qui respinta.

9.3 Quanto alla censura secondo cui il principio della sussidiarietà sarebbe stato altresì violato, poiché le informazioni richieste sarebbero già state trasmesse in virtù dell'Accordo SAI nel caso della ricorrente 2 e del ricorrente 3, il Tribunale osserva come la stessa non sia qui pertinente. Come giustamente rilevato dall'autorità inferiore (cfr. risposta 11 agosto 2021, punto n. 2), la base giuridica soggiacente alla presente domanda collettiva di assistenza amministrativa del 10 luglio 2017 è l'art. 27 CDI CH-IT e non l'Accordo SAI. Ciò premesso, non va qui dimenticato che con questa domanda l'autorità richiedente italiana ha chiesto la trasmissione delle informazioni concernenti i periodi fiscali dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2017 (cfr. consid. 6.1.2 del presente giudizio). In tale contesto, appare dun-

que improbabile che l'Italia abbia ottenuto mediante lo scambio automatico delle informazioni concernenti periodi fiscali precedenti all'entrata in vigore dell'Accordo SAI. Peraltro, nello specifico, l'autorità inferiore ha precisato che le informazioni richieste non sono state oggetto di uno scambio automatico di informazioni (cfr. risposta 11 agosto 2021, punto n. 2). Ora, il Tribunale non ha alcun motivo di dubitare delle dichiarazioni dell'autorità inferiore, sicché non vi è motivo di attardarsi ulteriormente al riguardo.

A tale conclusione, nulla muta l'informazione dell'autorità inferiore di cui alla duplica 21 ottobre 2021, secondo cui le informazioni richieste sarebbero invero già state fornite per errore all'autorità richiedente italiana (cfr. citata duplica, pagg. 4-5), nella misura in cui la GdF si è impegnata a non utilizzarle fino alla crescita in giudica della decisione impugnata. In virtù della presunzione della buona fede (cfr. consid. 4.4.1 del presente giudizio), non vi è infatti alcun motivo di dubitare di tale dichiarazione. In tale contesto, contrariamente a quanto ritenuto dalla ricorrente 1, non è ravvisabile alcuna violazione delle normative procedurali svizzere, l'autorità inferiore essendosi sincerata che le informazioni richieste non vengano utilizzate dalla GdF prima della conclusione della procedura di ricorso. Pure tale censura va dunque respinta.

9.4 Per quanto attiene poi alla richiesta di limitazione temporale dell'invio delle informazioni al solo periodo dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016, lo scrivente Tribunale rileva come la stessa non possa essere qui accolta. Il fatto che la GdF potrebbe ottenere le informazioni in virtù dello scambio automatico d'informazioni a far tempo dal 1° gennaio 2017, non significa ch'essa non possa ottenerle in virtù di una domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale fondata sulla CDI CH-IT, la via dello scambio automatico non precludendo la via dello scambio d'informazioni su richiesta. Tale censura va pertanto anch'essa respinta.

10.

10.1 La società ricorrente 1 solleva inoltre una violazione del principio della specialità. A suo avviso, in caso di trasmissione delle informazioni richieste all'autorità richiedente italiana, detto principio verrebbe infatti lesa per il fatto di concedere assistenza alla GdF, ovvero ad un'autorità di polizia, organizzata e inquadrata nelle Forze di difesa militare e autorizzata all'uso della coercizione invece che ad un'autorità amministrativa facente realmente capo al Dipartimento delle finanze italiano. La GdF potrebbe infatti aprire nei suoi confronti – e della ricorrente 2 e del ricorrente 3 – un procedimento penale per evasione fiscale e altri reati connessi, causandole un

danno alla sua immagine, un costo per la sua difesa, con relativo danno anche economico (cfr. ricorso 17 dicembre 2020, punti n. 85-89).

10.2 Al riguardo, il Tribunale osserva quanto segue. Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore indica di aver precisato, con scritto 27 marzo 2018, alla GdF che dai fatti esposti nella sua domanda di assistenza amministrativa del 10 luglio 2017 non risultava alcun riferimento all'evasione fiscale in relazione a ogni singolo conto interessato e che, al contrario, solo dopo aver ricevuto le informazioni richieste, sarebbe stato possibile accertare se sono stati commessi reati fiscali in relazione ai conti in questione. In tale contesto, essa ha precisato alla GdF che se la commissione di un reato fiscale dovesse essere confermata in un singolo caso, essa sarà libera di utilizzare le informazioni per un procedimento penale fiscale sulla base dell'art. 27 par. 2 CDI CH-IT. Se dovesse invece essere confermato un caso specifico la commissione di ulteriori reati, spetterà alla GdF rivolgersi nuovamente all'AFC per chiedere l'autorizzazione all'utilizzo delle informazioni nell'ambito di un siffatto procedimento penale ex art. 27 par. 2 CDI CH-IT. Con scritto 8 novembre 2018, la GdF avrebbe avvalorato il parere dell'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, consid. 8.2; sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.6).

Ciò premesso, il rispetto del principio della specialità essendo presunto nelle relazioni internazionali tra Stati, le garanzie fornite dall'autorità richiedente italiana – in concreto, la dichiarazione secondo cui « [...] *tutte le informazioni ricevute sulla base della domanda saranno trattate in maniera confidenziale ed utilizzate unicamente per i fini previsti dalla Convenzione su cui si fonda la presente domanda* [...] » (cfr. A. Atti in generale, atto n. 1, punto n. 17) – sono tali che, sempre in virtù del principio della buona fede e dell'affidamento (cfr. consid. 4.4.1 del presente giudizio) e in assenza di motivi seri di ritenere il contrario, si deve partire dal presupposto che le informazioni verranno da lei utilizzate solo allo scopo fiscale ivi indicato, ciò nel rispetto dell'art. 27 par. 2 CDI CH-IT e che, per altri utilizzi, la stessa avvierà invece l'apposita procedura di approvazione. Secondo detta disposizione, l'impiego delle informazioni ricevute nell'ambito del procedimento di assistenza amministrativa a fini diversi da quelli fiscali non è possibile, a meno che tale impiego sia previsto dalle leggi dei due Stati e l'autorità inferiore dia il suo esplicito consenso ex art. 20 cpv. 3 LAAF (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.6; A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 4.2.3). In tale contesto, l'utilizzo delle informazioni da parte dello Stato richiedente per il perseguimento d'infrazioni penali fiscali è tuttavia riservato. Lo Stato richiedente ha pertanto il diritto di utilizzare le informazioni ottenute per perseguire i reati fiscali secondo la

sua legislazione interna (cfr. sentenza del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.6; XAVIER OBERSON, in: Robert J. Danon et al. [ed.], *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune: Commentaire*, 2014, n. 93 ad art. 26 MC OCSE; *Commentario OCSE*, n. 12.3 ad art. 26 MC OCSE).

Tale limitazione è del resto stata espressamente ricordata dall'autorità inferiore nella decisione impugnata, ove la stessa si è impegnata a ribadirla alla GdF alla crescita in giudicato del predetto giudizio, conformemente all'art. 20 cpv. 2 e 3 LAAF (cfr. decisione impugnata, consid. 13), così come formulato alla cifra 3 del dispositivo della decisione impugnata:

- « [...] a. *le informazioni citate al punto 2 possono essere utilizzate nello Stato richiedente solo in procedimenti nei confronti della/e persona/e interessata/e e solo per la fattispecie menzionata nella richiesta del 10 luglio 2017.*
- b. *le informazioni ottenute in applicazione del diritto interno svizzero, devono essere tenute segrete e sono accessibili soltanto alle persone o autorità (compresi i tribunali e le autorità amministrative), che si occupano dell'accertamento o della riscossione delle imposte menzionate all'articolo 27 capoverso 2 della CDI CH-IT, dell'esecuzione o del perseguimento penale oppure della decisione di ricorrere a rimedi giuridici inerenti e queste imposte. Tali persone o autorità possono utilizzare le informazioni unicamente per questi fini [...] ».*

In tale frangente, le persone, la cui identità appare nella documentazione bancaria, risultano protette dal principio della specialità, che impone allo Stato richiedente di utilizzare le informazioni ricevute dallo Stato richiesto solo per le persone e le attività per le quali ha richiesto le informazioni e alle quali sono state trasmesse (cfr. art. 27 par. 2 CDI CH-IT; DTF 147 II 13 consid. 3.4; 146 I 172 consid. 7.1.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 7.6; A-5522/2019 del 18 agosto 2020 consid. 3.4.3). La censura della società ricorrente 1 non può pertanto che essere respinta.

11.

11.1 La società ricorrente 1 ritiene altresì che la trasmissione delle informazioni richieste costituirebbe una violazione della legge federale del 19 giugno 1992 sulla protezione dei dati (LPD, RS 235.1), e meglio dell'art. 4 cpv. 3 LPD e dell'art. 6 LPD, nella misura in cui tale trasmissione potrebbe comportare l'apertura nei suoi confronti di una procedura penale, con conseguente sua iscrizione nel registro degli indagati e un rischio, non sottovalutabile in Italia, di ritrovare il proprio nome sulla stampa e avere in questo modo un rischio reputazionale (cfr. ricorso 17 dicembre 2020, punti n. 90-93; replica 20 settembre 2021, punti n. 22-23).

11.2 Al riguardo, lo scrivente Tribunale osserva come tale censura non sia qui pertinente, nella misura in cui – come appena rilevato (cfr. consid. 10.2 del presente giudizio) – la società ricorrente 1 è sufficientemente tutelata dal principio della specialità, secondo cui le informazioni che verranno trasmesse all'Italia potranno unicamente essere utilizzate ai fini fiscali, così come ribadito e precisato all'autorità richiedente italiana dalla stessa autorità inferiore in conformità agli artt. 20 cpv. 2 LAAF e art. 27 par. 2 CDI CH-IT (cfr. decisione impugnata, cifra 3 del dispositivo). In tale contesto, non è ravvisabile alcuna violazione della LPD. Peraltro, il Tribunale non ha motivo di dubitare della buona fede dell'autorità richiedente italiana, rispettivamente di ritenere ch'essa utilizzerà le informazioni raccolte contrariamente alla CDI CH-IT. Tale censura va pertanto qui respinta.

12.

12.1 La società ricorrente 1 ritiene infine che le informazioni non andrebbero trasmesse, anche perché l'Italia non avrebbe rispettato gli impegni presi nei confronti della Svizzera sottoscrivendo la CDI CH-IT e la « Roadmap », ledendo così il principio della buona fede e l'ordine pubblico internazionale. Più nel dettaglio, essa indica che nell'ambito della « Roadmap », la Svizzera si sarebbe resa disponibile a collaborare e a fornire all'Italia assistenza amministrativa con finalità di lotta all'evasione fiscale, in cambio della sua cancellazione dalla black list fiscale italiana e l'accesso agevolato al mercato finanziario italiano. Le stesse banche si sarebbero prodigate per indurre i propri clienti a regolarizzare i loro averi e fornire sostegno in tal senso. Ora però, l'Italia non avrebbe mantenuto tale promessa, sicché il dossier sarebbe rimasto fermo, con le imprese svizzere che si troverebbero in grossa difficoltà ad esempio perché i contratti con i clienti italiani verrebbero contestati e non riconosciuti a livello fiscale a causa della persistenza della Svizzera nella black list italiana. Inoltre le banche svizzere non potrebbero offrire alcun servizio alla clientela residente in Italia, con grave danno per tutta la piazza finanziaria elvetica. Peraltro, l'Italia avrebbe perseguito e sanzionato un istituto finanziario elvetico per i reati fiscali commessi da una minoranza dei suoi clienti (cfr. ricorso 17 dicembre 2020, punti n. 94-96).

12.2 A tal proposito, lo scrivente Tribunale rileva come la censura sollevata dalla società ricorrente 1 non sia qui pertinente. Di fatto, che l'Italia abbia o meno cancellato la Svizzera dalla black list italiana in correlazione agli impegni presi nell'ambito della CDI CH-IT e/o della « Roadmap » non è qui rilevante e soprattutto non è un elemento tale da far ritenere a questo Tribunale che l'autorità richiedente italiana abbia violato in qualche modo l'ordine pubblico internazionale ai sensi dell'art. 27 par. 3 lett. c CDI CH-IT

(cfr. circa la violazione dell'ordine pubblico internazionale in tal senso, sentenza del TAF A-1732/2021 e A-1733/2021 del 23 marzo 2022 consid. 7.4.3.1-7.4.3.5), rispettivamente un elemento tale da mettere in discussione la presunzione della buona fede dell'autorità richiedente italiana (cfr. consid. 4.4.1 del presente giudizio) in correlazione alla domanda di assistenza amministrativa italiana del 10 luglio 2017. Detta censura non può dunque che essere respinta.

13.

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.(4), soddisfa tutti i requisiti materiali alla base della sua ammissibilità, sicché risulta qui ammissibile anche dal profilo materiale.

14.

In definitiva, tenuto conto di quanto precede, per quanto concerne la società ricorrente 1, il ricorso va qui integralmente respinto. Come visto (cfr. consid. 1.4.6 del presente giudizio), per quanto concerne invece la ricorrente 2 e il ricorrente 3 il ricorso va invece dichiarato inammissibile.

15.

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste in solido a carico della società ricorrente 1, della ricorrente 2 e del ricorrente 3 (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 dai ricorrenti a suo tempo, alla crescita in giudicato del presente giudizio. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione ai ricorrenti di un'indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

16.

Contro la presente decisione, relativa ad un'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale (cfr. art. 83 lett. h LTF). Il termine ricorsuale è di 10 giorni dalla sua notificazione. Il ricorso inoltre è ammissibile soltanto se concerne una questione di diritto di importanza fondamentale o se si tratta per altri motivi di un caso particolarmente importante

ai sensi dell'art. 84 cpv. 2 LTF (cfr. art. 84a LTF). Il Tribunale federale è il solo competente a determinare il rispetto di tali condizioni.

(Il dispositivo è indicato alla pagina seguente)

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

Il ricorso è respinto per quanto concerne la ricorrente 1.

2.

Il ricorso è inammissibile per quanto concerne la ricorrente 2 e il ricorrente 3.

3.

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

4.

Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

5.

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: