



Corte I
A-2980/2019

Sentenza del 20 maggio 2020

Composizione

Giudici Raphaël Gani (presidente del collegio),
Marianne Ryter, Annie Rochat Pauchard,
cancelliera Sara Pifferi.

Parti

A. _____,
patrocinato dall'avv. Rupen Nacaroglu,
ricorrente,

contro

Amministrazione federale delle contribuzioni AFC

Servizio per lo scambio d'informazione in materia fiscale SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
autorità inferiore.

Oggetto

Assistenza amministrativa (CDI CH-IT).

Fatti:**A.**

Il 23 maggio 2018 il Comando generale della Guardia di Finanza – autorità dello Stato richiedente italiano (di seguito: autorità richiedente italiana) – ha presentato dinanzi all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) una domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale per il periodo fiscale dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016, fondandosi sull'art. 27 della Convenzione del 9 marzo 1976 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (RS 0.672.945.41; di seguito: CDI CH-IT), in combinato disposto con la lett. e^{bis} del relativo Protocollo aggiuntivo, in vigore dal 13 luglio 2016 (di seguito: Protocollo aggiuntivo; anch'esso pubblicato nella RS 0.672.945.41; RU 2016 2769, 2771). Questa domanda sostituisce la domanda iniziale inoltrata l'8 maggio 2017. Tra le persone interessate da detta domanda vi è il signor A._____.

B.

Più nel dettaglio, nella propria domanda di assistenza amministrativa, l'autorità richiedente italiana ha esposto quanto segue:

« [...] Il 14 aprile 2016 il Consorzio internazionale dei giornalisti investigativi (ICJ) ha diramato un comunicato stampa a livello internazionale contenente le informazioni su documenti provenienti dallo studio legale panamense Mossac Fonseca, i cd. Panama Papers. Il 9 maggio 2016 è stata pubblicata la lista delle "entities" e dei relativi azionisti, amministratori e intermediari. I Panama Papers contengono molte informazioni su strutture offshore che coinvolgono persone fisiche, società, fondazioni e trust di ogni parte del mondo. Sulla base di tali informazioni è verosimile ritenere che le strutture offshore siano state utilizzate per fini evasivi ed elusivi e per schermare la beneficial ownership delle entities. È inoltre verosimile ritenere che le informazioni contenute nel sito Internet del ICJ (<https://panamapapers.icij.org/>) possano consentire alle amministrazioni finanziarie di individuare anche gli intermediari (ad. banche, advisor e altri consulenti) coinvolti nella creazione e nella diffusione di tali strutture finanziarie. Il nostro controllo attiene l'accertamento dei redditi non dichiarati connessi ai conti finanziari intestati alle entities presso la B._____. Lo schema consiste nella creazione di "scatole vuote", insieme alla nomina degli azionisti e degli amministratori e, talvolta, di entità con titoli al portatore, al fine di schermare l'effettiva titolarità dell'attività finanziaria dal beneficial owner. Il beneficial owner continua comunque a disporre del conto in ragione di una Procura (Power of Attorney) a proprio favore. Solitamente il consiglio di amministrazione delle società è composto da dipendenti/collaboratori dello studio di consulenza che ha predisposto lo schema (ad es. Mossac Fonseca). Tali schemi evasivi, attuati tramite le anzidette società, sarebbero stati offerti a clienti (solitamente banche, consulenti o broker) di diversi Paesi, i quali a loro volta avrebbero fornito il nominativo dei beneficial owner del conto finanziario da schermare per

predisporre la Power of Attorney. È verosimile ritenere che tali strutture offshore siano state usate per finalità di elusione ed evasione fiscale [...] ».

Circa le ragioni, per cui l'autorità richiedente italiana ritiene che le informazioni richieste siano detenute dalla Svizzera o in possesso/sotto il controllo di una persona nella giurisdizione svizzera, essa ha precisato:

« [...] Sulla base delle informazioni contenute nel sito Internet dei ICIJ (<https://panamapapers.icij.org/>) è emerso che soggetti italiani hanno utilizzato uno schema offshore per nascondere attività finanziarie detenute all'estero e per evadere le imposte in Italia. In particolare, il soggetto ha investito in una entity localizzata in un Paese offshore (British Virgin Islands) e si ritiene che: detenga direttamente, oppure indirettamente tramite la relativa entity, attività finanziarie presso la citata B._____. Dai controlli effettuati dalla Guardia di Finanza il soggetto italiano elencato nella lista allegata:

- a) nei periodi d'imposta 2015 e 2016 non ha dichiarato la detenzione di attività finanziarie in Svizzera;*
- b) non ha dichiarato i redditi di natura finanziaria provenienti dalla Svizzera;*
- c) non ha aderito alla procedura di collaborazione volontaria prevista dalla L. 15 dicembre 2014 n. 186. La lista allegata contiene, oltre ai dati anagrafici del soggetto italiano, anche la denominazione della correlata entity [...] ».*

In considerazione degli elementi a sua disposizione, l'autorità richiedente italiana ha richiesto all'AFC le seguenti informazioni per il periodo dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016:

« [...] in possesso della B._____, riguardo alla Entity Offshore (EO) inserita nella lista annessa alla presente richiesta [...]:

- a) l'intera documentazione, se disponibile, della Entity Offshore (EO);*
- b) la lista di tutti i beneficial owner (BO) della Entity Offshore (EO);*
- c) tutti i dati delle relazioni finanziarie (iban dei conti bancari ed altri investimenti, non solo in Svizzera ma a livello mondiale), intrattenute dalla EO, compresi i documenti di apertura conto ed il formulario A sull'indicazione del BO, includendo l'inventario di cassette di sicurezza, la lista dei power of attorney (procuratori, mandatari, delegati, et simili). Per i conti correnti si prega di considerare quale account statement, la situazione dal 23/02/2015 al 31/12/2016, specificando se e quali conti siano stati chiusi e/o trasferiti nel medesimo periodo richiesto;*
- d) la lista di tutti gli altri assets della EO (immobili, ecc ...): asset statement situazione al 31/12/2015 e ai 31/12/2016 [...] ».*

C.

Con decreto di edizione del 23 novembre 2018, l'AFC ha esortato la società B._____ a trasmettere le informazioni in esecuzione della predetta domanda di assistenza amministrativa italiana. Con scritto 5 dicembre 2018, detta società ha poi dato seguito a tale richiesta.

D.

Con decreto di edizione del 14 dicembre 2018, l'AFC ha esortato pure la banca C._____ a trasmettere le informazioni in esecuzione della predetta domanda di assistenza amministrativa italiana. Con scritto 20 dicembre 2018, detta banca ha poi dato seguito a tale richiesta.

E.

Con scritto 18 marzo 2018, l'AFC ha notificato al signor A._____ le informazioni che intendeva trasmettere all'autorità richiedente italiana, impartendogli un termine per pronunciarsi al riguardo.

F.

Con scritto 18 aprile 2019, il signor A._____ – per il tramite del suo patrocinatore – si è opposto alla trasmissione delle informazioni all'autorità richiedente italiana, facendo valere che la documentazione agli atti, comprovante il beneficiario economico della relazione bancaria oggetto della vertenza, sarebbe antecedente al 23 febbraio 2015 – ovvero al periodo fiscale d'indagine dell'autorità richiedente italiana – e andrebbe dunque estromessa dall'incarto, in quanto irrilevante, non pertinente, senza alcun valore probatorio e non idonea a essere utilizzata dall'autorità estera.

G.

Con decisione finale del 13 maggio 2019, l'AFC ha respinto le censure del signor A._____ e conseguentemente accolto la domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale del 23 maggio 2018, decidendo pertanto di trasmettere all'autorità richiedente italiana le informazioni che lo concernono, così come meglio formulate nel dispositivo.

H.

Avverso la predetta decisione, il signor A._____ (di seguito: ricorrente) – per il tramite del suo patrocinatore – ha inoltrato ricorso 13 giugno 2019 dinanzi al Tribunale amministrativo federale. Protestando tasse, spese e ripetibili, esso chiede che le motivazioni del suo ricorso vengano accolte, sicché la decisione finale del 13 maggio 2019 dell'AFC, la domanda di assistenza 23 maggio 2018 dell'autorità richiedente italiana e il decreto di edizione 23 novembre 2018 dell'AFC sono nulli. In summo, il ricorrente contesta l'ammissibilità formale e materiale della domanda di assistenza amministrativa italiana, sotto vari aspetti. Egli censura innanzitutto l'incompetenza dell'autorità richiedente italiana, facendo altresì valere che le informazioni richieste, essendo di natura penale, andavano ricercate mediante una domanda di assistenza giudiziaria in materia penale. Il ricorrente sostiene poi che la domanda sarebbe fondata su dei dati rubati,

violerebbe il divieto delle « fishing expedition », il principio di specialità e il principio di sussidiarietà. Infine, egli ribadisce che la documentazione bancaria non andrebbe in ogni caso trasmessa poiché riferita ad un periodo antecedente al periodo fiscale di cui alla domanda di assistenza italiana.

I.

Con risposta 29 luglio 2019, l'AFC (di seguito: autorità inferiore) ha postulato il rigetto del ricorso, prendendo posizione in merito al ricorso.

J.

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 attualmente retta dalla LAAF, in vigore dal 1° febbraio 2013 (RU 2013 231). Sono fatte salve le disposizioni derogatorie della convenzione applicabile nel singolo caso (cfr. art. 1 cpv. 2 LAAF), in concreto della CDI CH-IT. Presentata il 23 maggio 2018, 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 Ciò precisato, il ricorso 13 giugno 2019 è stato interposto tempestivamente (cfr. art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (cfr. art. 52 PA). Pacifica è la legittimazione ricorsuale del ricorrente, nella misura in cui lo stesso ha partecipato alla procedura dinanzi all'autorità inferiore, è destinatario della decisione

impugnata e ha chiaramente un interesse al suo annullamento (cfr. art. 48 PA; art. 19 cpv. 2 LAAF).

Il ricorso ha effetto sospensivo ex lege (cfr. art. 19 cpv. 3 LAAF). L'eventuale trasmissione di informazioni da parte dell'autorità inferiore non può che intervenire che alla crescita in giudicato della decisione di rigetto del ricorso (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 1.2; A-6266/2017 del 24 agosto 2018 consid. 1.3). Ciò puntualizzato, il ricorso essendo ricevibile in ordine, lo stesso dev'essere esaminato nel merito.

2.

2.1 Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (cfr. art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (cfr. art. 49 lett. b PA) nonché l'inadeguatezza (cfr. art. 49 lett. c PA; cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^a ed. 2013, n. 2.149).

2.2 Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi adottati (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5; 141 V 234 consid. 1; DTAF 2007/41 consid. 2; MOOR/POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3^a ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza

di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; MOOR/POLTIER, op. cit., no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

3.

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la decisione finale del 13 maggio 2019 dell'autorità inferiore, con cui quest'ultima ha accolto la domanda del 23 maggio 2018 di assistenza amministrativa in materia fiscale inoltrata dall'autorità richiedente italiana, in sostituzione della domanda iniziale dell'8 maggio 2017, sulla base dell'art. 27 CDI CH-IT, per quanto concerne il qui ricorrente. In tale contesto, per lo scrivente Tribunale si tratta essenzialmente di esaminare l'ammissibilità della predetta domanda di assistenza amministrativa italiana, sia dal punto di vista meramente formale che da quello materiale, alla luce delle puntuali censure sollevate dal ricorrente.

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

3.1 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) 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]). Nella loro versione in vigore dal 13 luglio 2016, modificata dagli artt. I e II del Protocollo di modifica del 23 febbraio 2015, l'art. 27 CDI CH-IT e le disposizioni del Protocollo aggiuntivo trovano applicazione per quelle domande di informazioni presentate al 13 luglio 2016 o dopo tale data, che si riferiscono a fatti e, o, circostanze esistenti o realizzate il 23 febbraio 2015 o dopo questa data (cfr. art. III par. 2 del Protocollo di modifica del 23 febbraio 2015; RU 2016 2769, 2771; Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5637). Tale è segnatamente il caso della domanda di assistenza amministrativa in oggetto, presentata il 23 maggio 2018 e riguardante il periodo fiscale dal 23 febbraio 2015 al 31 dicembre 2016.

3.2 Le disposizioni dell'art. 27 CDI CH-IT sono precisate alla lett. e^{bis} del Protocollo aggiuntivo. Detta norma disciplina in particolare le esigenze formali a cui deve sottostare la domanda di informazioni (cfr. Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5636), prevedendo 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 142 II 161 consid. 2.1.4; sentenza del TAF A-2618/2019 del 30 luglio 2019 consid. 3.2 con rinvii).

3.3

3.3.1 Giusta l'art. 27 par. 1 CDI CH-IT, le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per applicare le disposizioni della presente Convenzione oppure per l'amministrazione o l'applicazione del diritto interno relativo alle imposte di qualsiasi natura o denominazione riscosse per conto degli Stati contraenti, delle loro suddivisioni politiche o enti locali nella misura in cui l'imposizione prevista non sia contraria alla Convenzione. Il requisito della rilevanza verosimile – ovvero, la condizione « verosimilmente rilevante » (cfr. lett. e^{bis} n. 3 del Protocollo aggiuntivo) – è dunque la chiave di volta del sistema di scambio d'informazioni (cfr. sentenze del TF 2C_695/2017 del 29 ottobre 2018 consid. 2.6; 2C_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 6.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.3.1 con rinvii; A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 4.2.2).

3.3.2 L'apprezzamento del requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste è in primo luogo di competenza dello Stato richiedente.

Non spetta pertanto allo Stato richiesto rifiutare una domanda di assistenza o la trasmissione d'informazioni, solo perché da lui considerate prive di pertinenza per l'inchiesta o il controllo sottostante (cfr. art. 27 par. 4 CDI CH-IT; DTF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 e 2.4 [che evoca in particolare una « ripartizione dei ruoli » tra Stato richiedente e Stato richiesto]; [tra le tante] sentenze del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.3.2 con rinvii; A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 4.2.2 con rinvii). La condizione « verosimilmente rilevante » può essere soddisfatta sia in casi relativi ad un singolo contribuente (identificato con il nome oppure altrimenti) sia in casi relativi ad una pluralità di contribuenti (identificati con il nome oppure altrimenti; cfr. lett. e^{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-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.3.2 con rinvii; A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 4.2.1).

3.3.3 Il requisito della rilevanza verosimile è adempiuto allorché, al momento della formulazione della domanda, esiste una ragionevole probabilità che le informazioni richieste abbiano un nesso con le circostanze illustrate e quindi si rilevino pertinenti al fine dell'inchiesta o del controllo nello Stato richiedente. Ne consegue quindi che di principio lo Stato richiesto non può respingere una domanda di assistenza amministrativa poiché sarebbe giunto ad una diversa conclusione (cfr. DTF 143 II 185 consid. 3.3.2; 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 e 2.4; 141 II 436 consid. 4.4.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-5324/2018 del 9 dicembre 2019 consid. 3.3.2.3; A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 4.2.1 con rinvii; A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.1 con rinvii).

3.4

3.4.1 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 144 II 206 consid. 4.2; 143 II 136 consid. 6; sentenza del TF 2C_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 9.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.4 con rinvii). Il divieto delle « fishing expeditions » corrisponde al

principio della proporzionalità (cfr. art. 5 cpv. 2 Cost.), al quale deve conformarsi ogni domanda di assistenza amministrativa (cfr. DTF 139 II 404 consid. 7.2.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-506/2018 del 15 novembre 2019 consid. 3.3 con rinvii; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.4 con rinvii; A-846/2018 del 30 agosto 2018 consid. 2.1.6). Ciò indicato, non è atteso dallo Stato richiedente che ognuna delle sue richieste conduca necessariamente a una ricerca fruttuosa corrispondente (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.4 con rinvii).

3.4.2 Fintantoché uno Stato si accontenta di accertare che una data persona, a titolo individuale, ha pienamente soddisfatto i suoi obblighi fiscali, in quanto nutre un dubbio al suo riguardo, non si può parlare di « fishing expedition ». L'accertamento della percezione corretta delle imposte è di per sé uno scopo sufficiente per giustificare una domanda di assistenza amministrativa, per lo meno quando trattasi di una domanda di assistenza individuale in relazione ad un caso concreto (cfr. sentenze del TAF A-1015/2015 del 18 agosto 2016 consid. 9; A-2872/2015 del 4 marzo 2016 consid. 8).

3.5

3.5.1 Il principio della buona fede (cfr. art. 26 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati [CV, RS 0.111]) 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 143 II 202 consid. 8.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-506/2018 del 15 novembre 2019 consid. 3.1.4 con rinvii; A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.4 con rinvii), come la CDI CH-IT. La buona fede di uno Stato è presunta nelle relazioni internazionali (principio dell'affidamento). Nel contesto dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, detta presunzione implica che lo Stato richiesto non può, di principio, mettere in dubbio le allegazioni dello Stato richiedente, a meno che sussistano dei seri dubbi. Detto in altri termini, le dichiarazioni dello Stato richiedente vanno considerate corrette, fintanto che una contraddizione manifesta non risulta dalle circostanze (cfr. DTF 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-5324/2018 del 9 dicembre 2019 consid. 3.1.2 con rinvii; A-506/2018 del 15 novembre 2019 consid. 3.1.4 con rinvii; A-2618/2019 del 30 luglio 2019 consid. 3.4; A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.4 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).

3.5.2 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-6205/2018 del 23 settembre 2019 consid. 2.8 con rinvii; A-3773/2018 dell'8 febbraio 2019 consid. 2.6; A-4044/2015 del 16 febbraio 2016 consid. 2.6 con rinvii).

3.6

3.6.1 Giusta l'art. 7 lett. c LAAF, non si entra nel merito di una domanda di assistenza amministrativa se viola il principio della buona fede, « in particolare se si fonda su informazioni ottenute mediante reati secondo il diritto svizzero ».

Secondo la nuova giurisprudenza del Tribunale federale, se una parte censura che una domanda di assistenza è fondata su fatti punibili, deve essere esaminato se detta domanda viola il principio della buona fede. In tale contesto, l'art. 7 lett. c LAAF trova applicazione unicamente in presenza di una violazione del principio della buona fede ai sensi del diritto internazionale, e meglio della CV (cfr. al riguardo, consid. 3.5.1 del presente

giudizio). Se in virtù del diritto internazionale deve essere negata l'assistenza, l'art. 7 lett. c LAAF impone alla Svizzera, alle condizioni ivi indicate, di non entrare nel merito della domanda di assistenza amministrativa (cfr. per i dettagli, DTF 143 II 224 consid. 6.2; parimenti sentenza del TAF A-1275/2018 del 23 maggio 2019 consid. 5.2.1 con rinvii). Ora, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale relativa alle domande di assistenza fondate sui dati rubati, per reati vanno intesi dei reati effettivamente punibili in Svizzera. Ciò presuppone, oltre all'adempimento delle condizioni oggettive della norma penale svizzera di cui si presume la violazione, la competenza *ratione loci* della Svizzera (cfr. DTF 143 II 202 consid. 8.5.6; sentenze del TAF A-6314/2017 del 17 aprile 2019 consid. 4.3.3.1; A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.4). Per quanto qui di rilievo, si nota che nel contesto della CDI CH-IT, la Svizzera si è impegnata a non concedere l'assistenza in materia fiscale all'Italia se la domanda di assistenza si basa su dati ottenuti illegalmente (cfr. Messaggio CDI CH-IT, FF 2015 5631, 5636) ai sensi della predetta giurisprudenza.

3.6.2 Al riguardo, una parte della dottrina sostiene l'opinione secondo cui l'utilizzo da parte dello Stato richiedente di dati bancari rubati costituisce già a lui solo una violazione del principio della buona fede (cfr. al riguardo, ANDREA OPEL, *Wider die Amtshilfe bei Datenklau: Gestohlene Daten sind gestohlene Daten*, Jusletter del 23 novembre 2015, n. 44; ROBERT WEYENETH, *Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen*, 2017, pag. 204 segg., in particolare pag. 208 seg.; cfr. parimenti FRANCESCO NAEF, *Lo scambio di informazioni fiscali in caso di dati rubati*, *Novità fiscali* 2016/6, pag. 18 segg. [citato dal ricorrente]). Sennonché alla luce della giurisprudenza del Tribunale federale, tale opinione non può essere qui condivisa (cfr. sentenze del TAF A-1275/2018 del 23 maggio 2019 consid. 5.2.2 con rinvii; A-6314/2017 del 17 aprile 2019 consid. 4.3.3.3).

Più nel dettaglio, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, uno Stato adotta un comportamento contrario alla buona fede, quando lo stesso acquista dei dati bancari svizzeri e li utilizza per una domanda di assistenza amministrativa. Lo stesso vale se uno Stato si è impegnato espressamente nei confronti della Svizzera – ovvero, fornendo una garanzia espressa in tal senso (« ausdrückliche Zusicherung ») – a non utilizzare dei dati rubati a fondamento delle proprie domande di assistenza amministrativa e presenta comunque una domanda fondata su tali dati. Ora, la questione a sapere se lo Stato richiedente ha violato o meno il principio della buona fede ai sensi dell'art. 7 lett. c LAAF va valutata caso per caso. Detto in altri termini, l'uso di dati ottenuti illegalmente non permette a lui solo di ritenere

automaticamente una violazione del principio della buona fede. Inversamente, il « solo » uso di dati ottenuti illegalmente, in assenza di altri elementi – quali un acquisto di dati o una garanzia, secondo cui detti dati non verranno utilizzati – non permette di ritenere automaticamente che il principio della buona fede è stato rispettato. Come detto, tale questione va piuttosto valutata nel singolo caso alla luce di tutte circostanze concrete della fattispecie in esame (cfr. DTF 143 II 224 consid. 6.3 seg.; sentenze del TF 2C_88/2018 del 7 dicembre 2018 consid. 5.3-5.5; 2C_819/2017 del 2 agosto 2018 consid. 2.2.2; 2C_648/2017 del 17 luglio 2018 consid. 2.3.3 e 2.3.4; sentenze del TAF A-1275/2018 del 23 maggio 2019 consid. 5.2.2 con rinvii; A-6314/2017 del 17 aprile 2019 consid. 4.3.3.4).

3.7 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; [tra le tante] sentenze del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.6 con rinvii; A-4434/2016 del 18 gennaio 2018 consid. 3.5; A-2321/2017 del 20 dicembre 2017 consid. 3.5). In assenza di elementi concreti, rispettivamente di seri dubbi al riguardo, non vi è alcuna ragione per rimettere in discussione l'adempimento del principio della sussidiarietà, allorquando uno Stato presenta una domanda di assistenza amministrativa, in ogni caso quando lo stesso dichiara di aver sfruttato tutte le fonti d'informazione abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere informazioni o di aver agito conformemente alla Convenzione (cfr. DTF 144 II 206 consid. 3.3.2; sentenza del TF 2C_904/2015 dell'8 dicembre 2016 consid. 7.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.6 con rinvii; A-6266/2017 del 24 agosto 2018 consid. 2.7; A-5066/2016 del 17 maggio 2018 consid. 2.7).

3.8

3.8.1 Il principio della specialità esige che lo Stato richiedente utilizzi le informazioni ricevute dallo Stato richiesto unicamente per i fini descritti all'art. 27 par. 1 CDI CH-IT, ovvero nei confronti delle persone e dei comportamenti per i quali esso ha richiesto ed ottenuto dette informazioni (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.5 con rinvii; A-4434/2016 del 18 gennaio 2018 consid. 3.9.1; A-6391/2016 del 17 gennaio 2018 consid. 4.3.5; A-2321/2017 del 20 dicembre 2017 consid. 3.9.1; A-778/2017 del 5 luglio 2017 consid. 4.3.1). La Svizzera può partire dal presupposto che lo Stato richiedente, con il quale essa è legata da una convenzione di assistenza amministrativa, rispetterà il principio della specialità (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-5324/2018

del 9 dicembre 2019 consid. 3.1.3; A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.5 con rinvii; A-6266/2017 del 24 agosto 2018 consid. 2.6; A-5066/2016 del 17 maggio 2018 consid. 2.6).

3.8.2 In tal senso, l'art. 27 par. 2 CDI CH-IT dispone che le informazioni ricevute ai sensi dell'art. 27 par. 1 CDI CH-IT da uno Stato contraente sono tenute segrete analogamente alle informazioni ottenute in applicazione della legislazione fiscale di detto Stato e sono comunicate soltanto alle persone o autorità (compresi i tribunali e le autorità amministrative) che si occupano dell'accertamento o della riscossione delle imposte di cui al suddetto par. 1, delle procedure o dei procedimenti concernenti tali imposte, delle decisioni sui ricorsi presentati per tali imposte, o del controllo delle attività precedenti. Tali persone o autorità possono utilizzare le informazioni unicamente per questi fini. Esse possono rivelarle nell'ambito di una procedura giudiziaria pubblica o in una decisione giudiziaria. Nonostante le disposizioni precedenti, uno Stato contraente può utilizzare ad altri fini le informazioni ricevute, se tali informazioni possono essere impiegate per tali altri fini secondo la legislazione di entrambi gli Stati e le autorità competenti dello Stato richiesto ne hanno approvato l'impiego.

4.

Stabiliti i principi applicabili, il Tribunale deve innanzitutto esaminare la competenza dell'autorità richiedente italiana a presentare la domanda di assistenza amministrativa in oggetto, il ricorrente avendo sollevato delle puntuali censure al riguardo in rapporto alla qualità stessa di autorità competente dell'autorità richiedente italiana (cfr. consid. 4.1 del presente giudizio), nonché rispetto al ricorso all'assistenza amministrativa in materia fiscale anziché all'assistenza giudiziaria in materia penale (cfr. consid. 4.2 del presente giudizio), come meglio dettagliato qui di seguito.

4.1

4.1.1 Nel proprio gravame, il ricorrente contesta la competenza della Guardia di Finanza 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. Pur indicando che la Guardia di Finanza dipende direttamente dal Ministero delle Finanze, esso ritiene che, poiché la Guardia di Finanza sarebbe un corpo di polizia ad ordinamento militare, parte integrante delle forze armate italiane e, contemporaneamente, parte delle quattro forze di polizia italiane, non sarebbe accettabile considerarla quale autorità competente ai sensi dell'art. 3 par. 1 lett. g CDI CH-IT. Esso contesta poi l'applicabilità del commentario del « Global Forum of Transparency and Exchange of information for Tax

Purposes, OECD Publishing 2017 », secondo cui sia la Guardia di Finanza che l'Agenzia delle entrate sarebbero autorizzate ad inoltrare domande di assistenza amministrativa per conto del Ministero delle Finanze, poiché supererebbe la lettera della CDI CH-IT, secondo cui l'unica e la sola autorità competente sarebbe il Ministero delle Finanze. Il ricorrente ritiene dunque che la domanda di assistenza amministrativa andava e va tutt'ora rifiutata anche solo per questo motivo (cfr. ricorso 13 giugno 2019, pagg. 11-12).

4.1.2 Al riguardo, il Tribunale osserva preliminarmente quanto segue. Il Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni a fini fiscali (di seguito: Forum globale) dell'OCSE si adopera affinché gli standard internazionali sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni su domanda e sullo scambio automatico di informazioni siano rispettati ed applicati in modo uniforme a livello internazionale. A tal fine, il Forum globale verifica l'applicazione degli standard per mezzo di valutazioni tra pari (« peer review ») sulla capacità delle giurisdizioni dei suoi membri – tra cui la Svizzera e l'Italia – di cooperare con altre amministrazioni fiscali in conformità ai predetti standard. Dopo un primo ciclo di valutazione intervenuto tra il 2010 e il 2016, nel 2016 ha avuto inizio per tutti i suoi membri un secondo ciclo di valutazione, nell'ambito del quale il Forum globale ha valutato nuovi elementi, quali la qualità delle domande delle autorità fiscali, le domande raggruppate o l'identificazione dei beneficiari effettivi. Oggetto d'esame sono state altresì le misure adottate dai membri per attuare le raccomandazioni formulate nel primo ciclo di valutazione (cfr. Messaggio del 21 novembre 2018 concernente l'attuazione delle raccomandazioni del Forum globale sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni a fini fiscali formulate nel rapporto sulla fase 2 della valutazione tra pari relativa alla Svizzera, FF 2019 275, 279-281). In tale contesto, il Tribunale rileva che il rapporto del Forum globale 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: rapporto; 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 20.05.2020), a cui fanno riferimento sia il ricorrente che l'autorità inferiore, concerne proprio il secondo ciclo di valutazione. Per quanto qui di rilievo, si segnala che in detto rapporto il Forum globale non fa che esporre in maniera oggettiva il quadro giuridico italiano in vigore in materia di scambio di informazioni su domanda, indicando le competenti autorità italiane abilitate a inoltrare delle domande di assistenza amministrativa in materia fiscale (cfr. rapporto, capitolo « Overview of Italy », sezione « Tax system », punto n. 32):

« [...] The administration of taxes in Italy is characterised by the presence of multiple entities. The assessment of direct and indirect taxes is under the responsibility of the Revenue Agency (Agenzia delle Entrate (AE)). The organisation of AE is decentralised with the headquarters located in Rome, regional directorates and provincial directorates. Regional directorates are mainly in charge of the audits of large-sized businesses and provincial directorates of the audits of small and medium-sized businesses. Local offices, under the supervision of provincial directorates, act as front offices for taxpayers. The second relevant government authority in the field of taxation is the Financial and Economic police (Guardia di Finanza (GdF)). GdF is a Police force reporting to the Minister of Economy and Finance. Its tasks are focused on tax audits and tax fraud investigations, however, as a fiscal police, the GdF is also involved in other areas, for example the fight against money laundering or border controls. While the assessment of taxes is the exclusive competence of the AE, powers of investigation and control are shared between AE and GdF. As the AE and GdF have the same responsibilities as regards audits of taxpayers and collection of information, they constitute two authorised competent authorities in the field of EOI [Exchange of Information], both having the same level of responsibilities (see further sections B1 and C5) [...] ».

Trattandosi di un documento ufficiale, il Tribunale non intravede alcuna ragione per dubitare della veridicità delle informazioni ivi riportate. Detto ciò, da quanto precede risulta chiaramente che sia l'Agenzia delle entrate che la Guardia di Finanza dipendono direttamente dal Ministero delle Finanze, circostanza che pure lo stesso ricorrente riconosce nel proprio ricorso. In detto rapporto, queste due autorità – che ricevono se del caso ordini dal Ministero delle Finanze, quali sue unità sottostanti – sono designate quali autorità competenti italiane in materia di scambio di informazioni. Ora, come giustamente rilevato dal ricorrente, l'art. 3 par. 1 lett. g CDI CH-IT designa effettivamente quale autorità competente per l'Italia il Ministero delle Finanze. Sennonché, tale evenienza non esclude tuttavia che un'unità sottostante al Ministero delle Finanze, come la Guardia di Finanza, possa essere abilitata da quest'ultimo ad occuparsi dello scambio d'informazioni in materia fiscale e a presentare una domanda di assistenza amministrativa in sua vece. Si pensi ad esempio alla Svizzera, ove è il Servizio per lo scambio d'informazione in materia fiscale (SEI) dell'AFC ad occuparsi concretamente dello scambio d'informazioni in materia fiscale. In tali circostanze, tenuto altresì conto della presunzione della buona fede dello Stato richiedente (cfr. consid. 3.5.1 del presente giudizio), il Tribunale non ravvisa alcun motivo per mettere in dubbio la competenza della Guardia di Finanza ad agire quale autorità richiedente italiana, rispettivamente per indagare ulteriormente al riguardo. Che poi la Guardia di Finanza sia o meno un corpo di polizia militare, contrariamente a quanto ritenuto dal ricorrente, 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 e dal suo Ministero delle finanze nel contesto dello scambio d'informazioni 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. 3.1 segg. del presente giudizio). In definitiva, la censura del ricorrente va dunque respinta.

4.2

4.2.1 Nel proprio gravame, il ricorrente censura altresì che lo scopo della domanda di assistenza amministrativa non sarebbe quello di accertare la sussistenza di elementi in Svizzera volti a consentire l'accertamento effettivo del reddito conseguito dal soggetto fiscale italiano, bensì in realtà un altro, ovvero quello di acquisire informazioni sul ricorrente per accertare la commissione di eventuali infrazioni penali (di carattere fiscale) che avrebbero determinato un danno all'erario italiano per il mancato versamento di imposte oppure truffa fiscale ai sensi dell'art. 14 cpv. 4 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA, RS 313.0). Si tratterebbe dunque di infrazioni di carattere penale il cui accertamento andrebbe effettuato sulla base dell'assistenza giudiziaria in materia penale e non di quella dell'assistenza amministrativa in materia fiscale sulla base dell'art. 27 CDI CH-IT. L'autorità richiedente italiana porrebbe infatti una serie di quesiti atti ad accertare tipicamente l'identità di terze persone che hanno intrattenuto rapporti commerciali con la società offshore. Per tale motivo, esso ritiene che l'autorità inferiore non avrebbe dovuto entrare nel merito di detta domanda, configurante chiaramente una fishing expedition (cfr. ricorso 13 giugno 2019, pagg. 8-9).

Così facendo, sarebbero state peraltro violate le garanzie costituzionali del ricorrente proprie all'assistenza giudiziaria in materia penale, allo stesso non essendo stata data la possibilità di fare uso dell'istituto giuridico dell'apposizione dei sigilli per impedire l'accesso ai suoi dati confidenziali, invocando l'art. 248 del codice del 5 ottobre 2007 di diritto processuale penale svizzero (CPP, RS 312.0) visto il chiaro rinvio dell'art. 9 della legge federale del 20 marzo 1981 sull'assistenza internazionale in materia penale (AIMP, RS 351.1). La società B._____ sarebbe infatti stata obbligata a dare seguito al decreto di edizione, senza poter beneficiare delle garanzie che sarebbero state riconosciute nel contesto di una domanda di assistenza giudiziaria in materia penale. Da qui la nullità della domanda dell'autorità richiedente italiana e del relativo decreto di edizione dell'autorità inferiore (cfr. ricorso 13 giugno 2019, pag. 22 seg.).

4.2.2 A tal proposito, il Tribunale – alla stregua dell'autorità inferiore (cfr. risposta 29 luglio 2019, pagg. 3-4 e 8) – non può fare a meno di sottolineare come nulla obblighi giuridicamente uno Stato richiedente a procedere per la via dell'assistenza giudiziaria in materia penale piuttosto che per quella dell'assistenza amministrativa in materia fiscale al fine di ottenere determinate informazioni. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, lo Stato richiedente è infatti di principio libero di optare per la via dell'assistenza amministrativa o per la via dell'assistenza giudiziaria (cfr. DTF 139 II 404 consid. 2.1.2; 137 II 128 consid. 2.3). In tale contesto, le censure della persona interessata, secondo le quali la domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale costituirebbe un abuso di diritto o servirebbe unicamente a contornare le disposizioni dell'assistenza giudiziaria in materia penale, devono essere giudicate dalle competenti autorità in materia di procedura di assistenza amministrativa dello Stato richiesto, ovvero in primis l'AFC e, su ricorso, il Tribunale amministrativo federale (cfr. DTF 137 II 128 consid. 2.2.2 e 2.3; sentenze del TAF A-6604/2017 dell'11 settembre 2018 consid. 3.6.1 e 3.6.2 con rinvii; A-525/2017 del 29 gennaio 2018 consid. 2.9; A-778/2017 del 5 luglio 2017 consid. 4.3.3).

4.2.3 Ora, nello specifico, l'autorità richiedente italiana ha optato per l'assistenza amministrativa in materia fiscale. Più concretamente, il 23 maggio 2018 essa ha inoltrato una domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale nei confronti di « [...] n. 32 intermediari elvetici che avrebbero gestito e curato le attività di natura finanziaria di n. 48 entity offshore riconducibili a n. 58 contribuenti - persone fisiche e giuridiche [...] », tra cui anche il qui ricorrente, sospettato di avere fatto uso della società offshore D._____, come società sede o « scatola vuota », tramite l'intermediazione della società B._____, al fine di dissimulare delle attività finanziarie (cfr. atto n. 16 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. AFC]). In detta domanda, l'autorità richiedente italiana indica che lo scopo fiscale, per il quale vengono richieste le informazioni è « [...] la verifica del corretto adempimento degli obblighi in materia di dichiarazione delle attività detenute presso un intermediario estero da contribuenti residenti in Italia [...] », in rapporto all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), all'imposta sul reddito delle società (IRES), all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE), all'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) e all'imposta sulle successioni e donazioni (cfr. atto n. 16 dell'inc. AFC). Da quanto precede, risulta che le informazioni richieste dall'autorità richiedente italiana sono di natura fiscale e concernono le imposte coperte dalla CDI CH-IT qui applicabile. In tale contesto, in virtù del principio della buona fede e dell'affidamento che governano l'assistenza amministrativa in materia fiscale (cfr. consid. 3.3.2

e 3.5.1 del presente giudizio), il Tribunale non intravede alcun motivo per ritenere che invero l'autorità richiedente italiana mirerebbe ad ottenere delle informazioni di natura penale attraverso l'assistenza amministrativa in materia fiscale.

Ciò constatato, non vi è poi neppure motivo di ritenere che l'autorità richiedente italiana utilizzerà dette informazioni nell'ambito di un procedimento penale, la stessa avendo espressamente dichiarato che: « [...] *Le informazioni ottenute saranno soggette alle disposizioni in materia di riservatezza previste dall'art. 27, comma 2 della Convenzione [...]* » (cfr. atto n. 16 dell'inc. AFC). Il rispetto del principio della specialità essendo presunto nelle relazioni internazionali tra Stati (cfr. consid. 3.8.1 del presente giudizio), le garanzie fornite dall'autorità richiedente italiana sono tali che, sempre in virtù del principio della buona fede e dell'affidamento (cfr. consid. 3.3.2 e 3.5.1 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. 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. consid. 3.8.2 del presente giudizio). Tale limitazione è del resto stata espressamente ricordata dall'autorità inferiore nella decisione impugnata, ove la stessa si è impegnata a ribadirla all'autorità richiedente alla crescita in giudicato del predetto giudizio, conformemente all'art. 20 cpv. 2 e 3 LAAF (cfr. decisione impugnata, consid. 13). Detta censura va conseguentemente respinta.

4.2.4 Non è neppure di rilievo la censura secondo cui in materia di assistenza amministrativa il ricorrente non beneficerebbe delle medesime garanzie costituzionali proprie all'assistenza giudiziaria in materia penale, segnatamente della possibilità di ricorrere all'apposizione dei sigilli per preservare le informazioni confidenziali ex art. 248 CPP. Tale circostanza non è infatti un valido motivo per ritenere come non valida la domanda di assistenza in oggetto. Ciò sancito, il Tribunale non può fare a meno di rilevare come anche nell'ambito dei procedimenti di assistenza amministrativa vi siano delle garanzie procedurali volte a garantire il rispetto del diritto di essere sentito della persona interessata, nonché delle persone legittimate a ricorrere, le stesse dovendo essere informate dall'AFC in merito al contenuto della domanda di assistenza e avendo un diritto a prendere posizione circa la trasmissione delle informazioni, segnatamente segnalando ogni potenziale motivo che si opporrebbe alla stessa (cfr. artt. 14 e

15 LAAF). Non va poi dimentico che fino alla crescita in giudicato del giudizio relativo alla concessione dell'assistenza amministrativa, nessuna informazione viene trasmessa dall'AFC allo Stato richiedente. Ora, nel caso del ricorrente, tali principi sono stati pienamente rispettati sia dinanzi all'autorità inferiore che dinanzi allo scrivente Tribunale. Anche su questo punto il suo gravame non può pertanto trovare accoglimento.

5.

Appurata la competenza dell'autorità richiedente italiana a ricorrere all'assistenza amministrativa in materia fiscale, il Tribunale osserva come dal punto di vista strettamente formale la sua domanda del 23 maggio 2018, inoltrata in sostituzione della sua domanda iniziale dell'8 maggio 2017 (cfr. atti n. 1 e 16 dell'inc. AFC), risulta adempiere ai requisiti formali alla base della sua ammissibilità, la stessa indicando in maniera sufficiente tutte le informazioni richieste dall'art. 27 par. 1 CDI CH-IT e dalla lett. e^{bis} n. 2 del Protocollo aggiuntivo, quali l'identità delle persone interessate oggetto dell'inchiesta fiscale in Italia, la fattispecie alla sua base, lo scopo fiscale, l'identità dei detentori d'informazione e il periodo fiscale interessato (cfr. consid. 3.2 e 3.3.1 del presente giudizio). Di fatto, si tratta di una domanda cosiddetta « raggruppata » circoscritta alle persone interessate indicate in maniera precisa nell'elenco ivi accluso, volta a portare alla corretta applicazione della legislazione fiscale italiana relativa all'imposta sui redditi. Il caso di specie concerne il qui ricorrente, considerato residente italiano sospettato di avere fatto uso della società D._____, come società di sede o « scatola vuota », tramite l'intermediazione della società B._____, al fine di dissimulare delle attività finanziarie. In quanto tale, la domanda di assistenza amministrativa italiana in oggetto va considerata come formalmente completa.

Ciò constatato, per il Tribunale si tratta dunque di esaminare ancora se dal punto di vista materiale l'autorità inferiore poteva o meno dare seguito alla predetta domanda di assistenza, viste in particolare le censure sollevate dai ricorrenti (cfr. consid. 5.1-5.6 del presente giudizio).

5.1

5.1.1 Il ricorrente contesta innanzitutto l'ammissibilità della domanda di assistenza amministrativa del 23 maggio 2018, in quanto si tratterebbe in realtà di una « fishing expedition » e violerebbe i principi costituzionali fondamentali (ad esempio, il principio secondo cui nessuno può essere tenuto a fornire prove che potrebbero potenzialmente dare avvio ad un procedimento penale all'estero nei suoi confronti). Esso ritiene infatti che l'autorità richiedente italiana sarebbe stata completamente carente nell'indicare con

precisione la fattispecie per la quale la stessa avrebbe avviato un'indagine nei confronti del soggetto italiano interessato dal procedimento fiscale, nonché nell'indicare lo scopo fiscale per la quale la stessa richiede determinate informazioni, come pure nel fornire le basi legali di diritto italiano (fiscali e/o penali) che l'avrebbero autorizzata ad avviare il suddetto procedimento fiscale e ad ottenere le informazioni ex art. 27 par. 1 CDI-IT. Vista la generica indicazione dello scopo fiscale, consistente nella « [...] *verifica del corretto adempimento degli obblighi in materia di dichiarazione delle attività detenute presso un intermediario estero da contribuenti residenti in Italia* [...] », non sarebbe oggettivamente possibile determinare quali siano le informazioni verosimilmente rilevanti che l'autorità richiedente può richiedere ex art. 27 par. 1 CDI CH-IT. Se ritenuta conforme ai requisiti formali, detta domanda permetterebbe all'autorità richiedente italiana di raccogliere indiscriminatamente tutte le informazioni riferite all'attività di tutti i soggetti che – come il ricorrente – hanno intrattenuto rapporti economici con soggetti esteri e in particolare per tutti coloro che hanno detenuto, o detengono una società offshore, comportamento che non potrebbe essere considerato a priori elusivo. Per tale motivo, la domanda di assistenza amministrativa del 23 maggio 2018 andrebbe considerata nulla in quanto in contrasto con le esigenze formali di cui alla lett. e^{bis} n. 2 lett. iv del Protocollo aggiuntivo (cfr. ricorso 13 giugno 2019, pagg. 6-8 e pagg. 9-11).

5.1.2 In proposito, il Tribunale osserva preliminarmente come le censure sollevate dal ricorrente non sono tali da rimettere in discussione l'adempimento dei requisiti formali alla base dell'ammissibilità della domanda di assistenza amministrativa in oggetto, così come già accertato in questa sede (cfr. consid. 5 del presente giudizio).

5.1.3 Con tale premessa, il Tribunale rileva come nulla agli atti permetta di ritenere che invero la domanda in oggetto costituirebbe una « fishing expedition », ovvero una ricerca indiscriminata di informazioni volta ad acquisire informazioni di ogni genere riferite all'attività di tutti i soggetti che – come il ricorrente – hanno intrattenuto rapporti economici con soggetti esteri e in particolare per tutti coloro che hanno detenuto o detengono una società offshore (cfr. consid. 5.1.1 del presente giudizio).

Più nel dettaglio, come già rilevato in precedenza dal Tribunale (cfr. consid. 4.2.3 del presente giudizio), l'autorità richiedente italiana ha infatti inoltrato una domanda di assistenza amministrativa allo scopo di accertare la corretta imposizione alle imposte sul reddito, nonché ad altri tipi di imposte, di tutta una serie di soggetti fiscali italiani, tra cui anche il qui ricorrente (cfr. atto n. 16 dell'inc. AFC), scopo fiscale chiaramente coperto

dalla CDI CH-IT. Tale indicazione è di per sé sufficiente a ritenere come adempiuto il requisito dell'indicazione dello scopo fiscale e non costituisce una « fishing expedition » (cfr. consid. 3.4.2 del presente giudizio). Il fatto che si tratta di una domanda raggruppata non è – a lui solo – un valido motivo per ritenerla una ricerca indiscriminata di prove, le domande raggruppate essendo autorizzate ex lege (cfr. art. 3 lett. c LAAF). Ora, nel caso concreto le persone interessate dalla domanda sono chiaramente identificate nell'elenco accluso alla domanda di assistenza amministrativa italiana (cfr. atto n. 16 dell'inc. AFC). Nello specifico, come visto (cfr. consid. 5 del presente giudizio), interessati sono il qui ricorrente (persona fisica italiana), la società B._____ (intermediario svizzero) e la società D._____ (entity offshore). La fattispecie ivi esposta è chiara; le domande ivi formulate al riguardo sono precise e specifiche. In tale contesto, il Tribunale non intravede come la domanda di assistenza in oggetto potrebbe permettere all'autorità richiedente italiana di ottenere delle informazioni di ogni genere al riguardo di altri soggetti fiscali ignoti. In virtù della presunzione della buona fede dello Stato richiedente, nulla permette – in assenza di fatti concreti e constatati del contrario – di dubitare della veridicità dello scopo fiscale perseguito dall'autorità richiedente italiana (cfr. consid. 3.5.1 del presente giudizio).

Circa l'assenza dell'indicazione specifica delle basi legali italiane su cui si fonda l'inchiesta fiscale in Italia, il Tribunale osserva come tale elemento non sia idoneo ad inficiarne la validità, tale requisito non essendo richiesto né dall'art. 27 par. 1 CDI CH-IT, né dalla lett. e^{bis} del Protocollo aggiuntivo (cfr. consid. 3.2 e 3.3.1 del presente giudizio). Peraltro, ai fini dell'assistenza amministrativa, sempre conformemente al principio dell'affidamento, è sufficiente la garanzia fornita dallo Stato richiedente, secondo cui « [...] *La richiesta è conforme alla Convenzione tra Italia e Svizzera conclusa a Roma il 9 marzo 1976 (protocollo modificativo del 23 febbraio 2015)* [...] *La richiesta è conforme alla legislazione e alla prassi amministrativa dell'Italia* [...] » (cfr. atto n. 16 dell'inc. AFC). In ogni caso, non va dimenticato che nel contesto dell'assistenza amministrativa in materia fiscale fondata sulla verosimiglianza, lo Stato richiesto non è tenuto a verificare l'applicazione del diritto interno procedurale dello Stato richiedente per decidere della rilevanza di una domanda di assistenza amministrativa (cfr. sentenza del TF 2C_28/2017 del 16 aprile 2018 consid. 4.3; parimenti, consid. 3.3.2 e 3.5.2 del presente giudizio). In tale contesto, il Tribunale non intravede alcun valido motivo per dubitare del suo buon fondamento giuridico, sicché la censura del ricorrente non può che essere respinta.

5.2

5.2.1 Il ricorrente contesta poi la rilevanza verosimile delle informazioni richieste dall'autorità richiedente italiana. Egli ritiene infatti che, poiché la domanda di assistenza amministrativa italiana non sarebbe in realtà volta ad accertare eventuali omissioni nella dichiarazione dei redditi in Italia, bensì ad accertare la sussistenza di un eventuale reato penale, non vi sarebbe alcun rapporto tra le informazioni raccolte dall'autorità inferiore con i fatti esposti in detta domanda. Essa non sarebbe atta ad applicare la legislazione italiana relativa alle imposte della CDI CH-IT. Come detto, l'autorità richiedente italiana non avrebbe invero fornito una descrizione chiara ed esaustiva delle informazioni richieste, rispettivamente dello scopo fiscale per cui le informazioni sono state richieste, ovvero non le ha comprovate mediante mezzi di prova (cfr. ricorso 13 giugno 2019, pagg. 9-11).

5.2.2 In proposito, il Tribunale ribadisce che, per costante giurisprudenza del Tribunale federale, la buona fede dello Stato richiedente è presunta (cfr. consid. 3.5.1 del presente giudizio). In assenza di elementi concreti e accertati comprovanti il contrario, lo Stato richiesto deve partire dal presupposto che le dichiarazioni dello Stato richiedente sono veritiere, sicché non vi è motivo di procedere ad ulteriori approfondimenti al riguardo. Dall'autorità richiedente non è atteso che la stessa produca i mezzi di prova a sostegno della propria domanda, la stessa essendo unicamente tenuta a rendere verosimile lo scopo fiscale e i motivi per cui richiede determinate informazioni. Come detto, lo scopo fiscale e la fattispecie alla base della domanda di assistenza italiana appaiono conformi a quanto richiesto dall'art. 27 par. 1 CDI CH-IT, nonché alla lett. e^{bis} n. 2 del Protocollo aggiuntivo (cfr. consid. 5.1.3 del presente giudizio). Le informazioni richieste dall'autorità richiedente italiana risultano in nesso con la fattispecie e lo scopo fiscale alla sua base, sicché il Tribunale non intravede alcun motivo per ritenerle come non verosimilmente rilevanti. Ora, non va dimenticato che l'esame del Tribunale e dell'autorità inferiore dovendosi limitare alla plausibilità, non spetta a loro valutare in dettaglio la rilevanza verosimile o meno delle informazioni richieste dall'autorità richiedente italiana (cfr. consid. 3.3.2 del presente giudizio). Nello specifico, il ricorrente non ha peraltro prodotto alcun elemento proprio a far dubitare della buona fede dello Stato richiedente, sicché si deve considerare che è a giusta ragione che l'autorità richiedente non ha proceduto ad ulteriori accertamenti. In tale contesto, il Tribunale non può che respingere il ricorso anche su questo punto.

5.3

5.3.1 Nel proprio gravame, il ricorrente – pur non avendo invero nulla da temere circa la correttezza delle sue attività – teme inoltre per la sua

persona, indicando che la trasmissione delle informazioni richieste all'autorità richiedente italiana potrebbe potenzialmente comportare l'avvio di un procedimento in Italia nei suoi confronti e di riflesso della persona fisica di riferimento all'interno della società B._____, che ha messo a disposizione dell'autorità inferiore le informazioni richieste. A suo avviso, vista la generalità delle motivazioni esposte dall'autorità richiedente italiana, non si potrebbe infatti escludere che quest'ultima possa trasmettere dette informazioni alla competente autorità penale di riferimento e permetterle così di avviare un tale procedimento penale. Per tale motivo, essa ritiene che sussisterebbero dunque delle ragioni di carattere costituzionale che impedirebbero la trasmissione delle informazioni e dei documenti all'autorità richiedente italiana (cfr. ricorso 13 giugno 2019, pagg. 22-23).

5.3.2 Anche in questo contesto, il Tribunale non può che ribadire come in virtù dell'art. 27 par. 2 CDI CH-IT, l'autorità richiedente italiana sia tenuta per legge ad utilizzare le informazioni da essa richieste solo per lo scopo fiscale coperto dalla predetta Convenzione. Come visto, la stessa autorità richiedente italiana si è formalmente impegnata a rispettare tale obbligo nella propria domanda (cfr. consid. 4.2.3 del presente giudizio). Dal canto suo, l'autorità inferiore ha ribadito il dovere di confidenzialità a carico dell'autorità richiedente italiana, e più concretamente l'obbligo di tenere le informazioni segrete e rese accessibili soltanto alle persone o autorità che si occupano dell'accertamento o della riscossione delle imposte ex art. 27 par. 1 CDI CH-IT, ecc. (cfr. decisione impugnata, consid. 13). Ora, tenuto conto delle precisazioni apportate dall'autorità inferiore nella propria risposta 29 luglio 2019, secondo cui nelle informazioni ch'essa intendere trasmesse non risulta alcun riferimento preciso a persona alcuna della società B._____ (cfr. citata risposta, pag. 8), il Tribunale – a prescindere dal difetto di legittimazione del ricorrente nell'invocare la protezione di terzi – fatica ad intravedere un potenziale rischio per un terzo interessato di essere oggetto di un procedimento penale a causa di dette informazioni. Ciò posto, in ogni caso, che il ricorrente possa o meno essere potenzialmente oggetto di un'inchiesta penale in Italia, non è un motivo sufficiente per negare l'assistenza amministrativa all'Italia, tanto più che come lui stesso ha affermato nel suo gravame non ha nulla da temere, avendo sempre agito conformemente alla legge. Pure tale censura va dunque respinta.

5.4

5.4.1 Citando la giurisprudenza del Tribunale federale e dello scrivente Tribunale in materia di domande di assistenza amministrativa fondate su dati rubati, il ricorrente censura altresì che l'autorità inferiore avrebbe omissis,

a torto, di esaminare approfonditamente un eventuale comportamento costitutivo di una violazione del principio della buona fede, non avendo verificato e richiesto accertamenti circa l'origine delle informazioni ottenute dall'autorità richiedente italiana, essendovi motivo per ritenerli come fondati su dati rubati. Più nel dettaglio, egli ritiene che l'autorità richiedente italiana avrebbe violato il principio della buona fede, in quanto avrebbe fondato la propria domanda di assistenza amministrativa su informazioni rubate nel contesto dei « Panama Papers ». Sottolineando che nell'ambito di tale vicenda sarebbero stati raccolti illecitamente dei dati da un autore anonimo e poi divulgati pubblicamente, egli ritiene che la Svizzera e quindi l'autorità inferiore avrebbe dovuto esaminare l'ammissibilità della domanda di assistenza amministrativa sotto il profilo dell'art. 7 lett. c LAAF, secondo cui non si entra nel merito di domande che violano il principio della buona fede, segnatamente poiché fondate su informazioni ottenute mediante reati secondo il diritto svizzero. Nel caso italiano, si tratterebbe di spionaggio economico, reato contro la sovranità e quindi contro lo Stato svizzero, configurabile pertanto un reato punibile in Svizzera, anche se l'autore ha agito completamente all'estero (cfr. ricorso 13 giugno 2019, pagg. 12-18).

5.4.2 Al riguardo, il Tribunale osserva come nel caso in disamina l'autorità richiedente italiana abbia apertamente dichiarato di aver basato la propria domanda di assistenza amministrativa sulle informazioni rese pubbliche dai ICIJ sul loro sito internet in rapporto ai documenti dello studio legale panamense Mossac Fonseca, ovvero i cosiddetti « panama papers ». Di principio, si tratta dunque per il Tribunale di esaminare se tale circostanza possa a lei sola bastare a ritenere che l'autorità richiedente italiana ha violato il principio della buona fede, tenuto conto di tutti gli elementi a sua disposizione (cfr. consid. 3.6.2 del presente giudizio). Ora però, il Tribunale constata come dall'incarto non risulti che l'autorità richiedente italiana si sia mai impegnata nei confronti della Svizzera a non utilizzare questi dati provenienti dai « panama papers » a fondamento della propria domanda. Non risulta neppure – tant'è che nemmeno il ricorrente lo sostiene – che la stessa abbia acquisito illegalmente detti dati o che la stessa abbia partecipato in qualche modo attivamente o passivamente alla divulgazione e pubblicazione dei « panama papers ». Dagli atti risulta piuttosto che l'autorità richiedente italiana si è limitata a valutare i dati nel frattempo divenuti pubblici per mano dei ICIJ e a basarsi sugli stessi per la propria domanda di assistenza amministrativa. In che misura essa abbia agito contrariamente alla buona fede ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale non è qui ravvisabile (cfr. consid. 3.6 del presente giudizio; cfr. parimenti, sentenza del TAF A-1275/2018 del 23 maggio 2019 consid. 5.3).

Pertanto, non è decisivo se la domanda si basi su dati che possono essere pubblicati solo perché ottenuti tramite reati in Svizzera. La domanda di assistenza amministrativa andrebbe respinta solo se l'Italia avesse agito contrariamente alla buona fede e non a causa del comportamento di una persona (sconosciuta) sulla quale essa non ha alcuna influenza. In altre parole, quand'anche fosse possibile dimostrare che la domanda di assistenza si fonda su dati ottenuti attraverso reati commessi in Svizzera, bisognerebbe comunque entrare nel merito della stessa (cfr. sentenza del TAF A-1275/2018 del 23 maggio 2019 consid. 5.3). Lo stesso vale altresì in rapporto all'ipotesi di spionaggio economico sollevata dal ricorrente, nella misura in cui nulla permette di ritenere che l'Italia sia in un qualche modo responsabile della divulgazione dei « panama papers ». In assenza di sospetti legittimi al riguardo o di fatti notori lascianti pensare che l'Italia avrebbe partecipato attivamente in tale vicenda, si deve considerare che è a giusta ragione che l'autorità inferiore non ha proceduto ad ulteriori accertamenti al riguardo (cfr. consid. 3.5.2 del presente giudizio). Anche su questo punto, il ricorso non può pertanto qui trovare accoglimento.

5.5

5.5.1 Nel proprio gravame, il ricorrente contesta poi il rispetto del principio della sussidiarietà, ritenendo che le dichiarazioni dell'autorità richiedente italiana non fornirebbero invero dettagli in merito al tenore ed al contenuto della prassi amministrativa italiana che permetterebbe l'ottenimento di informazioni così come da lei richieste. Inoltre, essa non avrebbe fornito alcuna indicazione sui mezzi interni disponibili che sarebbero stati esauriti e che non avrebbero permesso di raccogliere le informazioni richieste se non per il tramite della presente domanda di assistenza amministrativa (cfr. ricorso 13 giugno 2019, pagg. 20-21).

5.5.2 Al riguardo, il Tribunale osserva come nella propria domanda di assistenza, l'autorità richiedente italiana abbia dichiarato quanto segue: « [...] *Lo Stato richiedente ha esaurito tutti i mezzi a disposizione nel proprio territorio per ottenere le informazioni, ad eccezione di quelli che comporterebbero eccessive difficoltà. L'esito della richiesta consentirà di avviare in maniera completa pertinenti attività ispettive nei confronti dei contribuenti segnalati [...]* » (cfr. atto n. 16 dell'inc. AFC), fatto che in virtù del principio dell'affidamento, è sufficiente a comprovare il rispetto del principio della sussidiarietà (cfr. consid. 3.7 del presente giudizio). Secondo costante giurisprudenza, in presenza di una tale dichiarazione e in assenza di errori, lacune o contraddizioni palesi al riguardo, l'autorità richiesta non è tenuta a chiedere all'autorità richiedente di comprovare di aver sfruttato tutte le fonti di informazione previste dalla sua legislazione (cfr. consid. 3.7

del presente giudizio). Allo stesso modo, è altresì sufficiente la dichiarazione secondo cui la domanda è conforme alla legislazione italiana e alla CDI CH-IT (cfr. consid. 5.1.3 del presente giudizio). Ora, l'esame del Tribunale e dell'autorità inferiore dovendosi limitare alla plausibilità, non spetta a loro valutare la rilevanza verosimile o meno delle informazioni richieste dall'autorità richiedente italiana (cfr. consid. 3.3.2 del presente giudizio). Anche su questo punto il ricorso va pertanto respinto.

5.6

5.6.1 Nel proprio gravame, il ricorrente si oppone in ogni caso alla trasmissione del Formulario A firmato il 28 ottobre 2002 relativo al conto corrente bancario (...) intestato alla società D. _____ presso la banca C. _____, in quanto quest'ultimo sarebbe stato chiuso il 15 gennaio 2014, pertanto prima del periodo fiscale oggetto della domanda di assistenza amministrativa italiana. A suo avviso, la documentazione relativa al predetto conto bancario non potrebbe essere infatti utilizzata per provare circostanze posteriori alla sua chiusura. Il ricorrente ritiene che il beneficiario economico della società D. _____ non potrebbe pertanto essere accertato e provato utilizzando un formulario A di un conto bancario chiuso antecedentemente. Trattandosi di una informazione la cui correttezza e fondatezza non può essere verificata, l'autorità inferiore non dovrebbe pertanto inviare detta informazione all'autorità richiedente italiana (cfr. ricorso 13 giugno 2019, pagg. 19-20).

5.6.2 Al riguardo, nella decisione impugnata l'autorità inferiore ha precisato che, come già da lei annunciato con scritto 18 marzo 2019, non è prevista la trasmissione di documenti bancari relativi a dei conti chiusi prima del periodo pertinente, bensì unicamente di documenti riguardanti la società D. _____. Questa società sarebbe stata messa in « struck off » durante il periodo richiesto (in base allo scambio di e-mail tra D. _____ e E. _____ del 25 marzo 2015, questo sarebbe avvenuto alla fine di ottobre 2015). Essa ritiene poi che la stessa considerazione sarebbe estensibile anche alle informazioni riguardanti il beneficiario economico della società D. _____. Per tale motivo, l'autorità inferiore ha deciso di trasmettere anche il formulario A (cfr. decisione impugnata, consid. 9). Nella risposta 29 luglio 2019, l'autorità inferiore ha precisato quanto segue a sostegno della rilevanza verosimile del formulario A con l'oggetto della domanda di assistenza italiana. Visto che B. _____ sarebbe stata proprio la società incaricata di gestire la D. _____ da parte del ricorrente, l'autorità inferiore si chiede chi più di quest'ultima avrebbe potuto comunicarle il beneficiario economico della menzionata società; per di più a riprova delle sue dichiarazioni, la B. _____ avrebbe prodotto una copia del formulario A

compilato al momento della costituzione di un conto corrente presso C._____ da parte della società D._____. Andrebbe da sé che sia le dichiarazioni della B._____, sia il menzionato documento sarebbero stati utilizzati per rispondere alle domande poste dall'autorità richiedente italiana. A suo avviso, non andrebbe poi dimenticato come secondo la giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.1.1) l'autorità richiedente deve interpretare la richiesta di informazioni in maniera ampia in vista della trasmissione dell'insieme delle informazioni potenzialmente rilevanti per il procedimento estero. Di conseguenza, tutte le informazioni che possono entrare in relazione con i fatti esposti nella domanda dovrebbero essere trasmesse. Solo i documenti di cui si può sin dall'inizio escludere la rilevanza per il procedimento estero non dovrebbero essere trasmessi (cfr. citata risposta, pag. 6 seg.).

5.6.3 Ciò premesso, a tal proposito il Tribunale osserva come, da un esame della domanda di assistenza amministrativa italiana del 23 maggio 2018 (cfr. atto n. 16 dell'inc. AFC), risulti chiaramente che il periodo fiscale d'indagine è circoscritto all'intervallo temporale compreso tra il 23 febbraio 2015 e il 31 dicembre 2016. Come già esposto nella parte in fatto, in rapporto a detto periodo fiscale, l'autorità richiedente italiana desidera ottenere le seguenti informazioni in possesso della società B._____ che avrebbe gestito e curato – in qualità di intermediario svizzero – le attività di natura finanziaria della società D._____ (British Virgin Islands; designata quale « entity offshore »), a suo avviso, riconducibile al ricorrente (designato quale persona fisica/giuridica italiana):

« [...]

- a) *l'intera documentazione, se disponibile, della Entity Offshore (EO);*
- b) *la lista di tutti i beneficial owner (BO) della Entity Offshore (EO);*
- c) *tutti i dati delle relazioni finanziarie (iban dei conti bancari ed altri investimenti, non solo in Svizzera ma a livello mondiale), intrattenute dalla EO, compresi i documenti di apertura conto ed il formulario A sull'indicazione del BO, includendo l'inventario di cassette di sicurezza, la lista dei power of attorney (procuratori, mandatari, delegati, et simili). Per i conti correnti si prega di considerare quale account statement, la situazione dal 23/02/2015 al 31/12/2016, specificando se e quali conti siano stati chiusi e/o trasferiti nel medesimo periodo richiesto;*
- d) *la lista di tutti gli altri assets della EO (immobili, ecc ...): asset statement situazione al 31/12/2015 e ai 31/12/2016 [...]* ».

In tale contesto, da un esame della documentazione bancaria relativa al conto bancario n. (...) intestato alla D._____ e aperto presso la banca C._____, il Tribunale osserva come effettivamente detta relazione

bancaria è stata formalmente chiusa il 15 gennaio 2014 (cfr. Debit advice e Statement of account closing per 15.01.2014 acclusi all'atto n. 27 dell'inc. AFC), ovvero antecedentemente al periodo fiscale oggetto della domanda di assistenza amministrativa italiana (come detto: 23 febbraio 2015 – 31 dicembre 2016), così come giustamente censurato dal ricorrente (cfr. consid. 5.6.1 del presente giudizio). In tali circostanze, contrariamente a quanto ritenuto dall'autorità inferiore (cfr. consid. 5.6.2 del presente giudizio), in realtà è l'intera documentazione di natura bancaria riguardante il conto bancario n. (...) intestato alla D._____, compreso dunque anche il contestato formulario A, a non potere pertanto essere trasmessa all'autorità richiedente italiana, in quanto non coperta dal campo di applicazione temporale della domanda in oggetto, ciò indipendentemente dalle informazioni fornite dalla B._____ con scritto 5 dicembre 2018 (cfr. atto n. 27 dell'inc. AFC). Non è infatti a caso che la banca C._____, anch'essa chiamata dall'autorità inferiore a fornire le informazioni in suo possesso in rapporto a quanto richiesto nella domanda di assistenza amministrativa italiana, con scritto 20 dicembre 2018, ha risposto indicando che per il periodo compreso tra il 23 febbraio 2015 e il 31 dicembre 2016 non ha ravvisato alcuna relazione bancaria intestata alla società D._____ (cfr. atti n. 31 e 32 dell'inc. AFC). Uno scambio spontaneo di informazioni non essendo previsto nel caso concreto, è dunque a torto che l'autorità inferiore intende trasmettere detto formulario A, non coperto dalla domanda di assistenza amministrativa. Su questo punto, il ricorso del ricorrente deve trovare dunque accoglimento, nel senso che l'autorità inferiore non è autorizzata a trasmettere alcun documento di natura bancaria in relazione al succitato conto bancario n. (...), ivi compreso dunque anche il formulario A dal quale si evince che il ricorrente è stato il suo beneficiario economico di detta relazione.

5.6.4 Ciò sancito, l'informazione secondo cui il ricorrente sarebbe stato il beneficiario economico unico della società D._____ durante il periodo fiscale rilevante non risulta però da detto formulario A, bensì piuttosto dalle dichiarazioni stesse della B._____ contenute nello scritto 5 dicembre 2018 che alla domanda chi sia il beneficiario economico di detta società ha risposto come segue (cfr. atto n. 27 dell'inc. AFC): « [...] *L'ayant droit économique unique : Mr. A._____* [...] ». A mente del Tribunale, dal punto di vista della domanda di assistenza amministrativa è dunque sufficiente fornire l'informazione secondo cui, in virtù delle indicazioni fornite dalla B._____, il ricorrente risulta essere stato beneficiario economico della società D._____.

5.6.5 Detto ciò, per quanto concerne i rimanenti documenti riguardanti la società D. _____ – ovvero il « Certificate of Incorporation of D. _____ (British Virgin Islands) » e « the enclosure 2 the related Certificate of Incumbency », il Tribunale ritiene che, nella misura in cui l'autorità inferiore indica che la detta società sarebbe stata messa in « struck off » durante il periodo richiesto (in base allo scambio di e-mail tra D. _____ e E. _____ del 25 marzo 2015, questo sarebbe avvenuto alla fine di ottobre 2015), detti documenti vadano invece trasmessi all'autorità richiedente, in quanto potenzialmente verosimilmente rilevanti e ancora validi per il periodo fiscale oggetto della domanda di assistenza amministrativa italiana, così come giustamente rilevato dall'autorità inferiore e non contestato dal ricorrente (cfr. al riguardo, decisione impugnata, consid. 9; ricorso 13 giugno 2019, pag. 19).

6.

Non da ultimo, per quanto attiene alla richiesta di un dibattimento formulata dal ricorrente nel proprio ricorso 13 giugno 2019 al fine di amministrare le prove e proporre le sue conclusioni, lo scrivente Tribunale rileva come in concreto, alla luce degli atti dell'incarto, non vi sia luogo di darle seguito, il ricorrente avendo già avuto modo di esercitare il proprio diritto di essere sentito in questa sede, prendendo posizione per iscritto e producendo i mezzi di prova a sostegno delle sue allegazioni nel suo gravame. In tale contesto, non va dimenticato, che il diritto di essere sentito non comporta per le parti il diritto di esprimersi oralmente essendo sufficiente che le stesse possano far valere le loro ragioni per scritto (cfr. DTF 140 I 68 consid. 9.6.1 e 9.6.2; 130 II 425 consid. 2.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5340/2018 del 23 luglio 2019 consid. 3.1.1 con rinvii; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 3.86), come nel caso concreto. Ora, giusta l'art. 19 cpv. 4 LAAF, nell'ambito della procedura di ricorso in materia di assistenza amministrativa, in linea di principio si procede a un solo scambio di scritti. Detto ciò, a seguito della risposta 29 luglio 2019 dell'autorità inferiore, il ricorrente non ha finora manifestato l'intenzione di replicare, così come aveva invece preannunciato nel suo gravame. In tali circostanze, tenuto conto del principio di celerità, dal momento che il Tribunale dispone altresì di tutti gli elementi probatori pertinenti per statuire nel merito della presente vertenza con piena cognizione di causa, un dibattimento pubblico non appare qui utile ai fini del giudizio (cfr. circa l'apprezzamento anticipato delle prove, [tra le tante] sentenza del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 3.1.4 con rinvii). Detta richiesta va pertanto qui respinta.

7.

7.1 Visto quanto precede, il ricorso va accolto parzialmente ai sensi del consid. 5.6, secondo cui l'autorità inferiore non è autorizzata a trasmettere all'autorità richiedente italiana i documenti bancari concernenti la relazione bancaria n. (...), ivi compreso il relativo formulario A. Per il resto il ricorso va invece respinto.

Poiché il ricorrente è in parte soccombente, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura – ridotte di conseguenza – vanno poste a carico di quest'ultimo (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 4'500 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto dall'anticipo spese di 5'000 franchi versato a suo tempo dal ricorrente. L'importo rimanente di 500 franchi verrà restituito al ricorrente, ad avvenuta crescita in giudicato del presente giudizio.

7.2 L'autorità di ricorso, se ammette il ricorso in tutto o in parte, può d'ufficio o a domanda, assegnare al ricorrente una indennità per le spese indispensabili e relativamente elevate che ha sopportato (cfr. art. 64 cpv. 1 PA). Giusta l'art. 7 cpv. 2 TS-TAF, se la parte vince solo parzialmente, le spese ripetibili sono ridotte in proporzione. Ciò indicato, vista la complessità della causa e degli allegati di merito, si giustifica altresì l'assegnazione al ricorrente di un importo pari a 750 franchi a titolo di indennità di ripetibili, importo posto a carico dell'autorità inferiore.

8.

Contro la presente decisione, relativa ad un'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale (cfr. art. 83 lett. h LTF). Il termine ricorsuale è di 10 giorni dalla sua notificazione. 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 parzialmente accolto ai sensi del consid. 5.6, ai sensi del quale l'autorità inferiore non è autorizzata a trasmettere all'autorità richiedente italiana i documenti bancari concernenti la relazione bancaria n. (...), ivi compreso il relativo formulario A. Per il resto il ricorso è respinto.

2.

Le spese processuali di 4'500 franchi sono poste a carico del ricorrente e detratte dall'anticipo spese di 5'000 franchi da lui versato a suo tempo. L'importo rimanente di 500 franchi verrà restituito al ricorrente, alla crescita in giudicato del presente giudizio.

3.

L'autorità inferiore corrisponderà alla ricorrente l'importo di 750 franchi a titolo di indennità di ripetibili, alla crescita in giudicato del presente giudizio.

4.

Comunicazione a:

- ricorrente (atto giudiziario)
- autorità inferiore (n. di rif. ***; atto giudiziario)

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

Il presidente del collegio:

La cancelliera:

Raphaël Gani

Sara Pifferi

Rimedi giuridici:

Contro le decisioni nel campo dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, 1000 Losanna 14, entro un termine di 10 giorni dalla sua notificazione, soltanto se concerne una questione di diritto di importanza fondamentale o se si tratta per altri motivi di un caso particolarmente importante ai sensi dell'art. 84 cpv. 2 LTF (art. 82, art. 83 lett. h, art. 84a, art. 90 e segg. e 100 cpv. 2 lett. b LTF). Il termine è reputato osservato se gli atti scritti sono consegnati al Tribunale federale oppure, all'indirizzo di questo, alla posta svizzera o a una rappresentanza diplomatica o consolare svizzera al più tardi l'ultimo giorno del termine (art. 48 cpv. 1 LTF). Negli atti scritti occorre spiegare perché la causa adempie siffatta condizione. Inoltre, gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione: