

BVGer A-2451/2021 vom 15. Februar 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-02-15, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2451_2021

FR: TAF A-2451/2021 du 15 février 2022

IT: TAF A-2451/2021 del 15 febbraio 2022

Regeste

Assistenza amministrativa

Erwägungen

E. 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-ES - 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-ES.

E. 1.2

Presentata il 17 dicembre 2020 la domanda di assistenza litigiosa rientra nel campo di applicazione di detta legge (cfr. art. 24 LAAF a contrario). Per il resto la procedura di ricorso è retta dalle disposizioni generali della procedura federale (PA), su riserva di disposizioni specifiche della LAAF (cfr. art. 19 cpv. 5 LAAF; art. 37 LTAF).

E. 1.3

Ciò precisato il ricorso del 25 maggio 2021 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 ed ha chiaramente un interesse al suo annullamento (cfr. art. 48 PA; art. 19 cpv. 2 LAAF).

E. 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, 2a ed. 2013, n. 2.149).

E. 2.2

Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi del ricorso (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, 3a 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 sostanziate a sufficienza (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 trasmettere le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario rischierebbe 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.).

E. 3

Nel caso in esame oggetto del litigio è la decisione finale del 26 aprile 2021 con cui l'AFC ha accolto la domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale del 17 dicembre 2020, inoltrata dall'autorità richiedente spagnola sulla base della CDI CH-ES. Dopo aver esaminato la conformità della predetta domanda di assistenza dal punto di vista formale (cfr. consid. 4) e aver rammentato i principi generali applicabili in materia di assistenza amministrativa internazionale (consid. 5), il Tribunale esaminerà le puntuali censure sollevate dal ricorrente (consid. 7 a 10).

E. 4.1

L'assistenza amministrativa in materia fiscale tra la Svizzera e la Spagna è regolata da convenzioni, complementari tra loro, tra cui la CDICH-ES e la Convenzione tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i Paesi membri dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) del 25 gennaio 1988 sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale, emendata dal Protocollo del 27 maggio 2010 (RS 0.652.1, Convenzione MAAT, in vigore per la Svizzera dal 1° gennaio 2017 e per la Spagna dal 1° febbraio 2013). Al riguardo va rilevato che lo Stato che presenta una richiesta di assistenza amministrativa alla Svizzera deve indicare su quale specifica base legale intende fondare la propria richiesta, non potendosi richiamare a più basi legali per la medesima domanda. Qualora l'AFC la respinga, non essendo ottemperate le condizioni poste dalla base legale indicata, lo Stato richiedente può presentare la medesima domanda prevalendosi di un'altra base legale (cfr. Messaggio del Consiglio federale concernente l'approvazione della Convenzione MAAT e la sua attuazione del 5 giugno 2015, FF 2015 4613, 4624; sentenza del TAF A-3374/2018 del 3 aprile 2019 consid. 3.1).

E. 4.2

In casu, l'autorità richiedente ha motivato la domanda di assistenza amministrativa richiamando la CDI CH-ES ("request for information under the terms of our Double Taxation Convention"), senza indicare esplicitamente il disposto legale, che tuttavia può essere individuato nell'art. 25bis CDI CH-ES, il cui contenuto ricalca in buona sostanza l'art. 26 del Modello OCSE di Convenzione fiscale contro le doppie imposizioni (di seguito: MC OCSE, che è qui completato dal Commentario edito dalla stessa organizzazione: OCSE, Modello de Convenzione fiscale contro le doppie imposizioni, versione abbreviata [commentario per ogni articolo], Parigi 2017, differenti versioni di tale documento sono disponibili sul sito internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; DTF 142 II 69 consid. 2), completato dal paragrafo IV del Protocollo aggiuntivo alla CDI CH-ES del 29 giugno 2006, aggiornato dagli art. 10-12 il 27 luglio 2011 (approvato il 15 giugno 2012, ed entrato in vigore il 24 agosto 2013; pubblicato anch'esso in RS 0.672.933.21, di seguito: Protocollo CDI CH-ES).

E. 4.3

Ora, in base al citato paragrafo IV cap. 2 la domanda dello Stato richiedente deve contenere: (a) l'identità della persona oggetto del controllo o dell'inchiesta; (b) il periodo oggetto della domanda; (c) la descrizione delle informazioni ricercate, in particolare della loro natura e della forma in cui lo Stato richiedente desidera riceverle dallo Stato richiesto; (d) lo scopo fiscale per cui le informazioni sono state richieste; (e) nella misura in cui sono noti, il nome e l'indirizzo delle persone per cui vi è motivo di ritenere che siano in possesso delle informazioni richieste (detentore di informazioni). Qualora le informazioni citate siano contenute nella domanda, la richiesta è reputata adempiere, di principio, il requisito della rilevanza verosimile (DTF 142 II 161 consid. 2.1.4; sentenza del TAF A-2618/2019 del 30 luglio 2019 consid. 3.2).

E. 4.4

In concreto, nonostante quanto previsto dal citato paragrafo IV cap. 2 del Protocollo aggiuntivo alla CDI CH-ES, il nome della persona interessata non è stato citato dall'autorità richiedente spagnola, che si è limitata a menzionare un numero di carta di credito, sollecitando delle informazioni personali e bancarie correlate a quest'ultima. Riferendosi alla DTF 143 II 136, questo Tribunale ha già avuto modo di stabilire in altre vertenze riguardanti l'applicazione della CDI CH-ES, che non è necessario che la richiesta contenga il nome della persona interessata, affinché l'assistenza amministrativa sia concessa, purché le informazioni fornite siano sufficienti per identificarla (cfr. sentenze del TAF A-6733/2015 del 29 giugno 2017 consid. 5.2; A-6306/2015 del 15 maggio 2017 consid. 5.1 in particolare consid. 5.1.6). Poiché tale condizione si confonde con quella riguardante il divieto di "fishing expedition", sarà ulteriormente esaminata più avanti nel merito (cfr. infra considerando 7). Gli altri requisiti formali sono soddisfatti nella misura in cui l'autorità richiedente indica il periodo in questione (anno 2019), la descrizione delle informazioni richieste, il nome della banca che ha emesso la carta di credito e lo scopo fiscale alla base della richiesta. Per quanto riguarda quest'ultimo punto, e alla luce della recente giurisprudenza pubblicata in DTF 143 II 136 citata, il fatto che l'autorità richiedente, che non conosce l'identità della persona interessata, abbia dei semplici sospetti su di essa, che la portano a credere che quest'ultima risieda durevolmente in Spagna e sia dunque soggetta all'imposta personale spagnola, senza essere in grado di fornirne la prova o di definire più precisamente l'obiettivo fiscale perseguito, non costituisce, in linea di principio, un ostacolo alla concessione dell'assistenza. Ne consegue che, contrariamente all'opinione del

ricorrente, la richiesta del 17 dicembre 2020 dell'Autorità Tributaria spagnola adempie ai requisiti formali posti dalla legge.

E. 5.1

Giusta l'art. 25bis cpv. 1 CDI CH-ES le autorità degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per l'esecuzione della Convenzione oppure per l'applicazione o l'esecuzione del diritto interno relativo alle imposte di qualsiasi natura o denominazione, nella misura in cui l'imposizione prevista non sia contraria alla Convenzione (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.1.1 2.1.4 e 2.4; 141 II 436 consid. 4.4; sentenze del TF 2C_287/2019; 2C_288/2019 entrambe del 13 luglio 2020 consid. 2.2, 2C_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 6.3); le informazioni presumibilmente irrilevanti non possono per contro essere trasmesse dall'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). Il requisito della "rilevanza verosimile" è in particolare adempiuto allorquando, 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 la domanda di assistenza amministrativa poiché sarebbe giunto ad una diversa conclusione. In altre parole, l'apprezzamento del requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste è in primo luogo di competenza dello Stato richiedente, per cui lo Stato richiesto si limita ad un controllo di plausibilità; nello specifico la giurisprudenza ha evidenziato che quest'ultimo 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 et 2.4; 141 II 436 consid. 4.4.3).

E. 5.2

Il requisito della rilevanza verosimile - chiave di volta del sistema dello scambio di informazioni (cfr. tra le tante sentenza del TF 2C_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 6.3 ; sentenza del TAF A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.3.1) - persegue lo scopo di assicurare uno scambio di informazioni il più ampio possibile. In questo contesto, i limiti posti allo Stato richiedente sono il divieto della fishing expedition o il divieto di domandare informazioni manifestamente improprie a fare progredire l'inchiesta fiscale o senza alcun rapporto con la stessa (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.2; sentenza del TF 2C_387/2016 del 5 marzo 2018 consid. 5.1). Una domanda di informazioni non costituisce una fishing expedition per il semplice fatto che non venga precisato 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. Commentario all'art. 26 cap. 4.4 e 5.1, anche DTF 143 II 136 consid. 6.1.2).

E. 5.3.1

Giusta l'art. 4 cpv. 3 LAAF non è ammessa la trasmissione di informazioni su persone che non sono persone interessate se queste informazioni non sono presumibilmente pertinenti per la valutazione della situazione fiscale della persona interessata o se gli interessi legittimi di persone che non sono persone interessate prevalgono sull'interesse della parte richiedente alla trasmissione di informazioni.

E. 5.3.2

Nello specifico allorquando vengono richieste informazioni inerenti persone non interessate giusta l'art. 3 lett. a LAAF, ma pure su terzi non interessati ai sensi dell'art. 4 cpv. 3 LAAF, l'autorità procede a una ponderazione di interessi (DTF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; sentenza del TAF A-3482/2018 del 5 agosto 2019 consid. 7.3.2, confermata con sentenza del TF 2C_703/2019 del 16 novembre 2020; critico Andrea Opel, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, in : Revue fiscale 71/2016 928, p. 942). Di regola, la giurisprudenza non ammette la trasmissione di nominativi di terzi non interessati a meno che ciò non sia "verosimilmente pertinente" con l'obbiettivo fiscale perseguito dallo Stato richiedente, la trasmissione sia proporzionata, e un'anonimizzazione renderebbe priva di senso la domanda di assistenza amministrativa. In altre parole, il nome di terzi può essere trasmesso qualora esso sia per sua natura teso a chiarire la situazione fiscale del contribuente individuato (DTF 144 II 29 consid. 4.2.3 con riferimenti; sentenze del TF 2C_616/2018 del 9 luglio 2019 consid. 3.1; 2C_387/2016 del 5 marzo 2018 consid. 5.1; sentenza del TAF A-3482/2018 del 5 agosto 2019 consid. 7.3.2, confermata con sentenza del TF 2C_703/2019 del 16 novembre 2020). Qualora fosse il caso, tali terze persone devono essere tutelate: infatti a chiusura del procedimento, l'autorità richiesta segnala all'autorità richiedente le restrizioni inerenti all'impiego delle informazioni trasmesse e l'obbligo di mantenere il segreto secondo le disposizioni in materia di assistenza amministrativa della convenzione applicabile (art. 20 cpv. 2 LAAF; DTF 142 II 161 consid. 4.6.1; 146 I 172 consid. 7.1.3; cfr. consid. 5.6 qui di seguito).

E. 5.3.3

Ferme queste premesse, l'interpretazione dell'art. 4 cpv. 3 LAAF deve essere effettuata in base al criterio e principio convenzionale della "rilevanza verosimile" (in casu art. 25bis CDI CH-ES) (cfr. sentenze del TAF A-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.3.3, A-4591/2018 del 9 marzo 2020 consid. 4.3.3).

E. 5.4.1

Il principio della buona fede (cfr. art. 26 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati [CV, RS 0.111]) si applica a titolo di 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-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.4 con rinvii), come nel caso della CDI CH-ES. Nelle relazioni internazionali la buona fede di uno Stato è presunta (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-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 chiesti 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).

E. 5.4.2

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 sospetti 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 la fondatezza 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 TAFA-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).

E. 5.5

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. ebis 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).

E. 5.6

Il principio della specialità esige che lo Stato richiedente utilizzi le informazioni ricevute dallo Stato richiesto unicamente per i fini descritti all'art. 25bis par. 2 CDI CH-ES, ovvero nei confronti delle persone e dei comportamenti per i quali esso ha richiesto ed ottenuto dette informazioni (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.7; sentenze del TAF A-5046/2018 del 22 maggio 2019 consid. 4 et 5; A-4434/2016 del 18 gennaio 2018 consid. 3.9.1; A-2321/2017 del 20 dicembre 2017 consid. 3.9.1). In altre parole, lo Stato richiedente non può utilizzare nei confronti di terzi, le informazioni ottenute con la domanda di assistenza, a meno che tale facoltà non risulti dalla legge dei due Stati coinvolti e che l'autorità competente dello Stato richiesto autorizzi tale uso (cfr. DTF 146 I 172 consid. 7.1.3; 147 II 13 consid. 3.4). Nello

specifico, ciò è l'espressione della dimensione personale del principio di specialità (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.5; sentenza del TF 2C_545/2019 del 13 luglio 2020 consid. 4.7). In proposito, la giurisprudenza precisa e ricorda l'esistenza di diverse concezioni in ordine alla portata del principio di specialità, sia sul piano nazionale che internazionale; incertezza che impone all'AFC di informare espressamente l'autorità richiedente in ordine alle restrizioni d'uso delle informazioni trasmesse (cfr. DTF 147 II 13 ibid.; sentenza del TF 2C_545/2019 citata ibid.).

E. 6

Stabiliti i principi applicabili, il Tribunale esamina la decisione qui impugnata in base alle censure sollevate.

E. 7.1

Con l'impugnativa in esame l'insorgente censura la violazione del principio della "rilevanza verosimile" prescritto all'art. 25bis CDI CH-ES, in base al quale si scambiano solo le informazioni verosimilmente rilevanti per l'esecuzione della citata Convenzione. A suo dire, i fatti presentati dall'autorità richiedente "non raggiungono la soglia della verosimiglianza preponderante". Basandosi sulle informazioni fornite dall'autorità richiedente spagnola non è quindi possibile desumere alcun obbligo fiscale in Spagna. La domanda di assistenza amministrativa del 17 dicembre 2020 costituirebbe pertanto una ricerca indiscriminata di informazioni ("fishing expedition"), avendo l'autorità richiedente fornito informazioni generiche riguardo a prelievi di denaro eseguiti in Spagna, con una carta di credito emessa in Svizzera, su di un lasso di tempo e secondo modalità non meglio precisate e non sostanziate.

E. 7.2

Come rammentato al consid. 5.1, il requisito della rilevanza verosimile è adempiuto allorquando, 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. In altre parole, l'apprezzamento del requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste è in primo luogo di competenza dello Stato richiedente, con la conseguenza che lo Stato richiesto si limita ad un controllo di plausibilità. Va inoltre rilevato che i procedimenti in materia di assistenza amministrativa non statuiscano materialmente sull'oggetto della controversia (sentenze del TAF A-6589/2016 del 6 marzo 2018 consid. 4.6.5 e A-6385/2012 del 6 giugno 2013 consid. 2.2.1); compete infatti ad ogni Stato determinare il rispetto e l'applicazione corretta della propria legislazione (sentenze del TAF A-6589/2016 ibidem; A-525/2017 del 29 gennaio 2018 [confermata parzialmente con sentenza del TF 2C_141/2018 del 24 luglio 2020]; A-907/2017 del 14 novembre 2017 consid. 2.2.3; A-6306/2015 del 15 maggio 2017 consid. 4.2.2.5 e A-5229/2016 del 15 marzo 2017 consid. 4.2.5.1). Conseguentemente ogni censura in proposito deve essere fatta valere davanti alle istanze nazionali competenti (sentenze del TAF A-907/2017 del 14 novembre 2017 consid. 2.2.3 e A-4157/2016 ibidem con riferimenti).

E. 7.3

In concreto l'autorità richiedente spagnola ha condotto indagini specifiche sulle ripetute transazioni avvenute sul proprio territorio con carta di credito straniera nel corso dell'anno 2019. In particolare ha identificato il numero di carta di credito su cui si basa la richiesta. Ha fornito una descrizione dettagliata dei fatti e delle circostanze che hanno portato alla sua

richiesta. Ha anche fornito ragioni per credere che la persona in possesso della carta di credito in questione - di cui ha indicato il numero e la banca emittente - potesse essere un contribuente spagnolo che non aveva rispettato la legge fiscale del suo paese; ha citato, in sostanza, la frequenza dei prelievi ("several transactions, regular withdrawals"), l'importo dei prelievi ("EUR 75'476.00") e il fatto che erano per lo più effettuati presso bancomat situati nella stessa area geografica ("ATM located in the same area [B._____]") e che la carta non veniva mai utilizzata nei negozi. Tali circostanze hanno indotto lo Stato richiedente a sospettare che il possessore della carta di credito, potesse essere una persona residente in Spagna e pertanto soggetta all'imposizione personale in Spagna sull'insieme del suo reddito ("worldwide income"). Alla luce di quanto precede, occorre ritenere che l'autorità richiedente spagnola ha presentato sufficienti punti di connessione ai fini fiscali tra i fatti descritti e le informazioni richieste e tutti gli elementi che cita sono quindi in grado di escludere che la richiesta sia casuale o speculativa. Così come formulata la domanda del 17 dicembre 2020 non costituisce quindi una ricerca indiscriminata di informazioni. Il Tribunale ricorda inoltre che non configura una fishing expedition neppure una richiesta avente per oggetto determinati conti bancari legati e connessi ad un conto conosciuto (carta di credito), come nel caso in esame. In tale ipotesi non si tratta infatti di una richiesta fatta "alla cieca", ma di una domanda specifica relativa ad una persona identificata (o identificabile) nel contesto di un'indagine in corso (si anche confronti sentenza A-2130/2018 del 5 marzo 2019 consid. 3.1).

E. 7.3.1

Il ricorrente ha inoltre rimproverato all'AFC di non aver tenuto conto del fatto che egli possiede la doppia nazionalità svizzera e spagnola e che nel corso del 2019, come pure negli anni precedenti a partire dal 2012, era stabilmente domiciliato a Panama, luogo in cui svolge la propria attività professionale. Il tentativo dell'autorità richiedente di attrarlo fiscalmente in Spagna, per la sua sola presenza sul territorio per qualche periodo nel corso dell'anno, inferiore comunque a 180 giorni, sarebbe quindi una forzatura alla quale l'AFC non avrebbe dovuto dare seguito.

E. 7.3.2

Al riguardo va rilevato che una richiesta di assistenza può anche essere finalizzata a chiarire la residenza fiscale (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.2.2; sentenza del TF 2C_232/2020 del 19 gennaio 2021 consid. 3.3). Non si può dunque escludere che il contribuente sia considerato dallo Stato richiedente come uno dei suoi residenti fiscali secondo i criteri della sua legge interna nonostante sia al contempo considerato risiedere fiscalmente in uno Stato terzo secondo i criteri della legge interna di tale Stato. La determinazione della residenza fiscale a livello internazionale, essendo una questione sostanziale, non va affrontata dallo Stato richiesto nella fase dell'assistenza amministrativa (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.2.1, 142 II 218, consid. 3.6). Il fatto che il ricorrente possa essere domiciliato o residente a fini fiscali in uno Stato diverso dallo Stato richiedente non è pertanto rilevante nell'ambito della procedura che ci occupa (cfr. sentenza del TAF A-4274/2017 del 20 giugno 2018 consid. 3.7.1). In una recente decisione (TF, 2C_953/2020 del 24 novembre 2021 paragrafo 3.6), la Corte federale ha ancora chiarito la sua giurisprudenza. Il fatto che la persona interessata possa essere considerata residente fiscale in uno Stato diverso dallo Stato richiedente non mette in discussione la presunzione di buona fede di quest'ultimo, né la probabile pertinenza della domanda, se lo Stato richiedente indica nella sua domanda tutte le informazioni richieste dalla convenzione applicabile o dal suo protocollo. L'esistenza di un obbligo

fiscale illimitato in uno Stato diverso dallo Stato richiedente non è sufficiente perché lo Stato richiesto esiga dall'autorità richiedente spiegazioni sui criteri di collegamento che giustificano la sua pretesa, e ancor meno perché rifiuti una domanda di assistenza amministrativa per questo motivo. La sola costellazione in cui il Tribunale federale accetta che la Svizzera verifichi il criterio di collegamento fiscale illimitato su cui si basa lo Stato richiedente è quella in cui la persona interessata è soggetta a un'imposizione illimitata in Svizzera (cfr. ATF 142 II 161). Questo problema specifico non si pone quindi per definizione quando la persona interessata dichiara di essere residente fiscale di uno Stato terzo. Ne consegue che, nonostante il ricorrente abbia dimostrato, mediante validi documenti giustificativi, di essere domiciliato a Panama nel 2019, le informazioni richieste devono comunque essere trasmesse all'autorità richiedente spagnola. Sarà eventualmente nei confronti di quest'ultima che il ricorrente potrà poi sollevare le contestazioni sostanziali relative alla sua residenza ed alla durata della sua permanenza annuale in Spagna.

E. 8.1

L'insorgente ha altresì contestato la violazione del principio di sussidiarietà in quanto le dichiarazioni dell'autorità richiedente spagnola («I can confirm that we have exhausted our internal sources of information, since we have obtain all the information available in Spain»), non proverebbero di certo gli sforzi mossi dalle autorità fiscali spagnole prima di rivolgersi all'AFC tramite la presente procedura. A mente del ricorrente l'autorità richiedente non ha dimostrato di aver esaurito le proprie fonti abituali interne per la raccolta di informazioni fiscali.

E. 8.2

Dal canto suo l'AFC - ribadendo che la suddetta dichiarazione dell'autorità richiedente spagnola è di per sé sufficiente, secondo la prassi consolidata, a comprovare il rispetto del principio di sussidiarietà - ha precisato che in assenza di contraddizioni manifeste, in grado di far dubitare della buona fede dell'autorità spagnola, non è possibile rifiutare di entrare nel merito della domanda estera.

E. 8.3

Ora, il principio della sussidiarietà è strettamente connesso con il principio dell'affidamento e con quello della buona fede (cfr. testé citata, ibidem). In base a quest'ultimo vige la presunzione della correttezza delle allegazioni dello Stato richiedente, la quale può essere messa in dubbio qualora emergano seri dubbi in punto ad essa. Detto in altri termini, le dichiarazioni dell'Agencia tributaria vanno considerate corrette, fintanto che una contraddizione manifesta non risulta dalle circostanze. Ciò non è il caso e nemmeno il ricorrente lo sostanzia con elementi concreti. Egli non ha infatti confutato le allegazioni dell'autorità richiedente, producendo ad esempio gli estratti conto della carta di credito oggetto d'esame al fine di dimostrare che la frequenza e l'entità dei prelievi eseguiti fosse differente da quella dichiarata nella richiesta di assistenza. A giusta ragione l'AFC richiama inoltre la giurisprudenza del TF in base alla quale per determinare la violazione del principio di sussidiarietà (cfr. anche consid. 5.5) occorre collocarsi al momento della formulazione della domanda di assistenza, non entrando in linea di conto se nel prosieguo del procedimento siano giunte nuove informazioni direttamente dal ricorrente o meno (cfr. DTF 144 II 206 consid. 3.3.1) Tale evenienza non è, per altro, neppure è stata invocata dal ricorrente. Ne discende pertanto che le censure in punto ai principi testé menzionati di sussidiarietà e di buona fede risultano infondate.

E. 9.1

Nell'ambito della contestazione dell'adempimento del requisito di "rilevanza verosimile" delle informazioni richieste dall'autorità estera, il ricorrente considera non ottemperate le condizioni poste dall'art. 25bis CDI CH-ES per la trasmissione delle suddette informazioni. Venendo a mancare la base legale richiesta dalla LPD e non avendo dato il consenso alla comunicazione di tali informazioni e di dati propri, il ricorrente lamenta - a torto - una violazione della sfera privata protetta dall'art. 13 Cost. e dall'art. 8 CEDU, non giustificata da alcun interesse pubblico preponderante.

E. 9.2

Come sopra esposto le informazioni oggetto della domanda di assistenza amministrativa sono ritenute "verosimilmente rilevanti" per l'esecuzione del diritto fiscale spagnolo, ciò che quindi esclude le allegazioni circa una presunta violazione delle normative a tutela della sfera privata. Nella DTAF 2010/40 il Tribunale adito ha inoltre già avuto modo di sancire che gli importanti interessi economici della Svizzera, come pure l'interesse a rispettare gli impegni internazionali presi, prevalgono sull'interesse individuale delle persone toccate dalla domanda di assistenza amministrativa a tenere segreta la propria situazione patrimoniale (consid. 4.5 e 6 con riferimenti; cfr. anche sentenza del TAF A-6920/2010 del 21 settembre 2011 consid. 5.1.1). D'altro canto, l'art. 25bis par. 2 CDI CH-ES, analogamente a quanto previsto dall'art. 26 del Modello dell'OCSE, disciplina la protezione dei dati e la confidenzialità delle informazioni, così come il principio della specialità (cfr. per un approccio analogo la sentenza del TAF A-7302/2018 del 26 maggio 2020 consid. 7.2). In questo contesto va pure considerato che l'insorgente ha sostanziato in modo del tutto generico le violazioni allegate, ciò che a maggior ragione conduce questo Tribunale a non soffermarsi ulteriormente su tali censure. Al riguardo si ricorda che siccome la motivazione costituisce, insieme alle conclusioni, l'elemento centrale del ricorso, questa dev'essere imprescindibilmente fornita con il rimedio giuridico (sentenza del TAF A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 5).

E. 10

Per il resto, dall'esame degli atti non emergono elementi che consentano di dubitare dell'adempimento delle altre condizioni materiali per concedere l'assistenza amministrativa.

E. 11.1

In conclusione il Tribunale constata che la domanda di assistenza amministrativa spagnola del 17 dicembre 2020 adempie tutti i requisiti formali.

E. 11.2

Essa non costituisce inoltre una "fishing expedition" e nulla agli atti permette peraltro di dubitare della rilevanza verosimile delle informazioni richieste dall'autorità richiedente spagnola. Di conseguenza, è a giusta ragione che l'autorità inferiore ha concesso l'assistenza amministrativa in materia fiscale. La decisione impugnata del 26 aprile 2021 va pertanto confermata ai sensi dei considerandi ed il gravame del ricorrente respinto.

E. 12

A titolo abbondanziale, si osserva che neppure emergono elementi che inducano a sospettare una violazione del principio della specialità (vedi sopra, consid. 5.6), né d'altro canto il ricorrente lo pretende. Al riguardo questo Tribunale rileva che al paragrafo 3 del dispositivo della decisione impugnata, l'autorità inferiore ha espressamente precisato che

avrebbe indicato all'autorità richiedente spagnola, che le informazioni trasmesse "soggiacciono alle restrizioni d'impiego ed agli obblighi di confidenzialità previsti dalle disposizioni di assistenza amministrativa della Convenzione per evitare le doppie imposizioni (art. 25bis par. 2 CDI CH-ES)". Alla luce della recente giurisprudenza del Tribunale federale le informazioni trasmesse possono essere usate solo nel procedimento avviato nei confronti di A. _____ ("nur gegenüber denjenigen Personen, gegen welche sich das Amtshilfesuch ausdrücklich richtet" [sentenza del TF 2C_545/2019 del 13 luglio 2020 consid. 4.7], rispettivamente "Deshalb darf der ersuchende Staat die [...] übermittelten Informationen nicht gegenüber Personen verwenden, die von seinem Ersuchen nicht betroffen waren" [DTF 147 II 13 consid. 3.5]; cfr. sopra, considerando 5.6). Quest'ultimo è infatti l'unica persona direttamente interessata dalla richiesta dell'autorità spagnola. Benché le informazioni raccolte, che l'AFC intende trasmettere all'autorità richiedente, non contengano il nominativo di terze persone - alla luce dell'esistenza di diverse concezioni riguardo alla portata del principio di specialità sia sul piano nazionale che internazionale, in particolare sulla sua componente personale - è in ogni caso opportuno che l'AFC informi in maniera esaustiva l'autorità richiedente spagnola circa le restrizioni d'uso delle informazioni trasmesse e le ricordi la citata dimensione personale del principio di specialità (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.7; sentenza del TF 2C_545/2019 del 13 luglio 2020 consid. 4; sentenze del TAF A-5522/2019 del 18 agosto 2020 consid. 3.4.3; A-5309/2019 del 3 dicembre 2020 consid. 5.6 con rinvii). L'AFC dovrà dunque precisare e riferire all'autorità richiedente spagnola quanto sancito al punto n. 2 del dispositivo del presente giudizio.

E. 13.1

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico del ricorrente, integralmente soccombente (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 l'importo complessivo è stabilito in CHF 5'000.- (cfr. art. 4 TS-TAF), che verrà compensato con l'anticipo spese di equal valore versato a suo tempo dal ricorrente.

E. 13.2

Visto l'esito della procedura non sono dati i presupposti per l'assegnazione ai ricorrenti di indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

E. 14

Contro la presente sentenza 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 alla pagina seguente)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.