

BVGer A-3374/2018 vom 3. April 2019

Bundesverwaltungsgericht, 2019-04-03, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3374_2018

FR: TAF A-3374/2018 du 3 avril 2019

IT: TAF A-3374/2018 del 3 aprile 2019

Regeste

Assistenza amministrativa

Erwägungen

E. 1

1.1 Riservate le eccezioni di cui all'art. 32 della Legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF, RS 173.32), non adempiute nel caso in esame, il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 della Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021) (cfr. art. 31 LTAF), emanate dall'AFC (cfr. art. 33 lett. d LTAF in combinato con l'art. 10 cpv. 1 della legge federale del 28 settembre 2012 sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale [LAAF, RS 651.1]).

E. 1.2

La LAAF disciplina, dal 1° febbraio 2013, l'esecuzione dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni (art. 1 cpv. 1 lett. a LAAF).

E. 1.3

Conformemente ai dettami dei combinati disposti degli artt. 37 LTAF e 19 cpv. 5 LAAF, la presente procedura ricorsuale dinanzi al Tribunale amministrativo federale è regolata dalla PA, riservate disposizioni specifiche contenute nella LAAF.

E. 1.4

Pacifica è la legittimazione ricorsuale del ricorrente, essendo lo stesso destinatario della decisione appellata e avendo un interesse a che la stessa venga qui annullata (art. 48 cpv. 1 PA e 19 cpv. 2 LAAF). Il ricorso è poi stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (art. 52 PA). Il ricorso è pertanto ricevibile in ordine e deve essere esaminato nel merito.

E. 2

2.1 Con ricorso al Tribunale amministrativo federale, che fruisce di pieno potere cognitivo, possono essere invocati la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (art. 49 lett. b PA) nonché l'inadeguatezza (art. 49 lett. c PA; Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2013, pag. 88 n. 2.149 segg.; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7a ed. 2016, pag. 247 n. 1146 segg.).

E. 2.2

L'autorità adita non è vincolata né dai motivi addotti (art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (DTAF 2007/41 consid. 2 [pag. 529 e seg.]; Moor/Poltier, Droit administratif, vol. II, 3a ed. 2011, pag. 300 n. 2.2.6.5). 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 invocate o dagli atti risultino indizi in tal senso (DTF 135 I 190 consid. 2.1; DTAF 2014/24 consid. 2.2 [pag. 348 e seg]; Kölz/Häner/Bertschi, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3a ed. 2013, cifra 1135).

E. 3

3.1 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). Ora, 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 però 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-1944/2017 dell'8 agosto 2018 consid. 3.1.1).

E. 3.2

In casu, l'autorità richiedente ha motivato la domanda di assistenza amministrativa sulla base dell'art. 25bis CDI-ES ("request for information under the terms of the article 25bis of our Double Taxation Convention"), 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 2014, 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 (pubblicato anch'esso in RS 0.672.933.21, di seguito: Protocollo CDI CH-ES).

E. 4

4.1 L'insorgente lamenta la duplice violazione del principio della verosimile rilevanza prescritto all'art. 25bis CDI CH-ES. Da una parte lo stato richiedente non illustrerebbe, "nemmeno succintamente", i motivi che lo ritengono residente in Spagna dal 2012 al 2014, ciò che renderebbe la domanda già di per sé inammissibile, poiché appunto priva di elementi fattuali ed indizi necessari. Dall'altra la domanda di assistenza rispettivamente la decisione impugnata che ne è seguita, contemplerebbero informazioni non pertinenti e troppo estese per dirimere il solo "conflitto sul luogo di residenza di un contribuente". In proposito l'AFC precisa che la domanda formulata dall'autorità richiedente era sufficientemente completa e ciò poiché essa aveva indicato, nel rispetto del criterio di

assoggettamento giusta l'art. 4 cifra 2 lett. a CDI CH-ES, che il ricorrente "era, durante il periodo interessato, residente fiscale in Spagna e quindi assoggettato illimitatamente all'imposta" in quel Paese. 4.24.2.1 L'art. 25bis cpv. 1 CDI CH-ES stabilisce che 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_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 6.3, 2C_893/2015 del 16 febbraio 2017 consid. 12.3 non pubblicata, 2C_904/2015 dell'8 dicembre 2016 consid. 6); al contrario, le informazioni presumibilmente irrilevanti non possono essere trasmesse dall'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). Orbene 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. Ne consegue quindi che di principio lo Stato richiesto non può respingere una 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, con la conseguenza che 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). 4.2.2 Il requisito della rilevanza verosimile - chiave di volta del sistema dello scambio di informazioni (cfr. sentenza del TF 2C_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 6.3 ; sentenza del TAF A-4819/2016 del 4 aprile 2018 consid. 2.3.1) - ha per 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. sentenze del TF 2C_28/2017 del 16 aprile 2018 [previsto in pubblicazione] consid. 4.2, 2C_387/2016 del 5 marzo 2018 consid. 5.1). Una domanda di informazioni non costituisce una fishing expedition per il semplice fatto che essa non precisa il nome o l'indirizzo (o entrambi) del contribuente oggetto di un controllo o di inchiesta fiscale. L'identificazione del contribuente deve ciononostante essere possibile con altre modalità, sulla base delle informazioni trasmesse dallo Stato richiedente (cfr. Commentario all'art. 26 ch. 4.4 et 5.1, anche DTF 143 II 136 consid. 6.1.2). 4.2.3 Il requisito della rilevanza verosimile è inoltre adempiuto allorquando le informazioni richieste sono strettamente connesse con le circostanze presentate e possono avere valenza nella procedura estera. Ciò implica che la richiesta di assistenza amministrativa formulata deve illustrare la fattispecie in cui si inserisce la stessa (cfr. DTF 129 II 484 consid. 4.1, 128 II 407 consid. 5.2.1, 127 II 142 consid. 5a ; DTAF 2010/26 consid. 5.1 ; sentenze del TAF A-3320/2017 del 15 agosto 2018 consid. 4.2.2, A-7049/2014 del 19 febbraio 2016 consid. 8.2, A-6473/2012 del 29 marzo 2013 consid. 3.2), limitandosi però ad evocare l'esistenza di sufficienti indizi e sospetti in capo ad un individuo, senza che l'autorità richiedente abbia l'obbligo di fornire la prova piena (cfr. sentenze del TAF A-5229/2016 del 15 marzo 2017 consid. 4.2.1, A-7188/2014 del 7 aprile 2015 consid. 2.2.6). 4.34.3.1 Dagli atti di causa non emerge che l'autorità richiedente abbia esperito delle indagini e degli approfondimenti sulla persona del ricorrente, né in maniera generale né tanto meno in ordine al suo luogo di

residenza per i periodi indicati nella domanda di assistenza amministrativa, ovvero gli anni dal 2012 al 2014. Nello specifico l'autorità spagnola ha trasmesso all'AFC unicamente il nome del ricorrente, un "tax adress in Spain", come pure identificato l'istituto bancario svizzero presso il quale sono in essere relazioni bancarie detenute dall'insorgente; informazioni queste, che sono peraltro state notificate da quest'ultimo all'autorità spagnola (cfr. "A. _____ has provided our tax services with the following bank account"). Ciò le avrebbe permesso di concludere che l'insorgente sarebbe un "fiscal resident" in Spagna: "[o]ur Tax Services pursuant to art. 4.2 a) of the Double Taxation Convention with Switzerland, consider that during these years he was a fiscal resident in Spain and therefore taxable in Spain for its worldwide income". 4.3.2 Ora, come sopra esposto, 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 (consid. 4.2.1). Sennonché come precisato, la domanda, a parte menzionare un "tax adress in Spain", non illustra alcuna circostanza, motivo e/o ragione in base alla quale l'insorgente avrebbe avuto un domicilio fiscale in Spagna nel periodo indicato. In queste circostanze non vi è chi non veda come l'autorità svizzera non ha dunque potuto esercitare il diritto, e allo stesso tempo obbligo, in punto al controllo di plausibilità sopra citato. Del resto, se è vero che la manovra dello Stato richiesto in ordine all'interpretazione della nozione di rilevanza verosimile delle informazioni richieste sia molto limitata, poiché il suo apprezzamento è in primo luogo di competenza dello Stato richiedente, al quale occorre di principio dare fiducia (consid. 4.2.1), è altrettanto vero che l'autorità richiesta deve esercitare il diritto di verificare l'esistenza di un rapporto tra la fattispecie illustrata e i documenti richiesti. In assenza di tale fattispecie viene meno, pure, il diritto al controllo di plausibilità della domanda e delle informazioni postulate. 4.3.3 A sostegno della decisione avversata l'AFC ha richiamato la giurisprudenza DTF 142 II 161, in base alla quale non spetta all'autorità richiesta controllare le asserzioni della domanda poiché ciò sarebbe contrario al principio della buona fede; sennonché essa non si ravvede che nella sentenza citata, contrariamente al caso di specie, lo Stato richiedente aveva illustrato chiaramente i motivi che lo avevano determinato a considerare il presunto contribuente domiciliato in quel Paese e pertanto assoggettato illimitatamente: ovvero il soggiorno principale, l'esistenza di un'abitazione propria come pure l'esercizio della professione in quello Stato (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.4 "[e]n l'occurrence, les autorités fiscales françaises ont indiqué, dans leur demande d'assistance du 18 décembre 2013, qu'elles considéraient les époux X., comme domiciliés en France parce qu'ils y séjournaient principalement, qu'ils y possédaient leur foyer et qu'ils exerçaient leurs activités professionnelles"). Ora, come già sopra esposto, salvo indicare un "tax adress in Spain", nel caso in esame l'autorità richiedente non ha illustrato i motivi che l'hanno determinata nel ritenere che l'insorgente era un "fiscal resident" in Spagna nel periodo 2012-2014. È pure vero che in sede di risposta al ricorso, l'AFC ha indicato che l'autorità richiedente avrebbe indicato "diversi elementi secondo cui il ricorrente fosse da considerare assoggettato all'imposta spagnola", ma ciò non emerge dagli atti di causa. Ne discende quindi, in siffatte circostanze, che invocare il principio della buona fede dello Stato richiedente non soccorre l'autorità inferiore nelle proprie conclusioni. 4.3.4 In buona sostanza, la domanda di assistenza non illustra e/o evoca l'esistenza di sufficienti indizi e sospetti in punto alle conclusioni a cui è giunto lo Stato richiedente. Non si trattava di fornire la prova piena della residenza fiscale del ricorrente in Spagna, durante il periodo in esame, ma per lo meno, in ossequio al requisito della rilevanza verosimile, di circostanziare quegli elementi a sostegno

di tale conclusione, segnatamente l'esistenza di un'abitazione propria, la stipulazione di un contratto di locazione, una distinta di spese effettuate dall'insorgente o il ritiro di denaro in maniera importante e regolare in Spagna e non solo di indicare genericamente un "tax adress in Spain". Nulla di tutto ciò si trova nella domanda dell'autorità richiedente.

E. 4.4

Ferme queste premesse la richiesta di assistenza dello Stato richiedente non permette un controllo di plausibilità e conseguentemente il requisito della rilevanza verosimile non può essere considerato adempiuto. L'asserzione del ricorrente in punto alla violazione dell'art. 25bis CDI CH-ES è pertanto fondata.

E. 5

Sulla scorta delle considerazioni che precedono, il ricorso va pertanto accolto e la decisione impugnata annullata. Conseguentemente le questioni in ordine alla legittimazione ricorsuale del ricorrente per i punti da 13 a 19 di cui al dispositivo 2 della decisione impugnata e concernente la D._____, come pure le altre censure invocate dall'insorgente, possono rimanere indecise.

E. 6

Nessuna spesa processuale è messa a carico di un'autorità federale, qui soccombente (art. 63 cpv. 1 PA). Il ricorrente, che ha agito nel presente procedimento attraverso un patrocinatore, sopportando spese o disborsi, ha diritto alla rifusione di 3'750 franchi svizzeri a titolo di ripetibili (cfr. 64 cpv. 1 PA e artt. 7 cpv. 1 e 8 del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF; RS 173.20.2]). 7. Contro la presente decisione, relativa ad un'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale (art. 83 lett. h della legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005 [LTF. RS 173.110]). 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 (art. 84a LTF). Il Tribunale federale è il solo competente a determinare il rispetto di tali condizioni. (il dispositivo è sulla pagina seguente)

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