

# **BVGer A-6922/2018 vom 25. August 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-08-25, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-6922\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6922_2018)

FR: TAF A-6922/2018 du 25 août 2021

IT: TAF A-6922/2018 del 25 agosto 2021

## **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. 19 cpv. 1 LAAF).

### **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. 1.51.5.1 Di principio, ogni decisione costituisce un atto giuridico indipendente e deve essere oggetto di un ricorso separato. Ciononostante due decisioni distinte possono essere impugnate con un medesimo atto ricorsuale ed evase quindi con un medesimo giudizio, qualora differenti fattispecie siano, in modo rilevante, interconnesse tra di loro e che i punti giuridici controversi siano identici o perlomeno simili (DTF 131 V 224 consid. 1, 123 V 215 consid. 1; sentenze del TAF A-1184/2012 del 31 maggio 2012 consid. 1.2.1, A-1615/2006 et A-1616/2006 del 4 novembre 2009 consid. 1.2). Allo stesso modo, qualora le condizioni citate siano adempiute, è facoltà dell'autorità ordinare la congiunzione di due o più procedimenti. Tale modo di procedere risponde a ragioni di economia procedurale e risponde agli interessi delle parti (Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2013, n. 3.17). Allo stesso modo il Tribunale può, in qualsiasi

fase procedurale, ordinare la disgiunzione delle cause qualora lo reputi opportuno (art. 24 al. 3 della legge di procedura civile federale del 4 dicembre 1947 [PCF, RS 273], in combinato con l'art. 4 della PA). 1.5.2 In casu, come esposto in narrativa, il Tribunale ha congiunto sotto il medesimo numero di ruolo A-6918/2018 anche il procedimento A-6922/2018, avente per oggetto un'altrettanta decisione dell'AFC, e ciò considerato i diversi punti in comune tra le stesse, segnatamente il ricorrente, il periodo di riferimento e lo scopo delle richieste dell'autorità richiedente ovvero l'assistenza amministrativa internazionale. Sennonché i detentori delle informazioni oggetto di richiesta, e avverso i quali sono stati emanati diversi decreti di edizione da parte dell'AFC, sono entità diverse tra loro. In questo contesto, ci si può chiedere se non sia più opportuno prolatore due giudizi distinti, ritenuto che ciò faciliterebbe un'eventuale impugnativa all'autorità di ricorso come pure una più facile comprensione del giudizio. 1.5.3 Ferme queste premesse, il Tribunale disgiunge i procedimenti ricorsuali A-6918/2018 e A-6922/2018, congiunti sotto il numero di ruolo A-6918/2018 con decisione incidentale del 12 dicembre 2018. Rilevato poi che il documento del luglio 2019 sia stato prodotto dall'AFC al Tribunale anche in relazione al procedimento A-6918/2018 e A-6922/2018, e che il ricorrente ha chiesto, con scritto del 18 ottobre 2019, di integrare le osservazioni del 12 settembre 2019 e i seguenti scritti, anche in tali procedure ricorsuali, il Tribunale integra il documento citato, come pure tutte le susseguenti prese di posizione e i documenti conseguenti nel presente procedimento.

## **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, op. cit., 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.]; sentenza del TAF A-1490/2020 del 18 novembre 2020 consid. 2.2; Moor/Polter, 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 141 V 234 consid. 1 con rinvii; DTAF 2014/24 consid. 2.2 [pag. 348 e seg.]; Kölz/Häner/Bertschi, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3a ed. 2013, cifra 1135). 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 produrre 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.).

### **E. 3**

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la decisione finale del 6 novembre 2018 dell'AFC, con cui quest'ultima ha accolto la domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale, del 29 giugno 2018, inoltrata dall'autorità richiedente spagnola, sulla base della CDI CH-ES. Dopo aver determinato 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 presente Tribunale esaminerà le puntuali censure sollevate dal ricorrente (consid. 6, 7 e 8). Infine, il Tribunale esaminerà se sia corretta la trasmissione, da parte dell'AFC all'autorità richiedente, delle informazioni in punto a terzi che non sono parte alla causa (consid. 9).

### **E. 4**

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). 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-3374/2018 del 3 aprile 2019 consid. 3.1).

### **E. 4.2**

In casu, l'autorità richiedente ha motivato la domanda di assistenza amministrativa sulla base della 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-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](http://www.oecd.org) > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; DTF 142 II 69 consid. 2), completato dal paragrafo IV del Protocollo aggiuntivo alla CDI CH-ES (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 ch. 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, la richiesta è reputata adempiere, di principio, il requisito della rilevanza verosimile.

#### **E. 4.4**

In concreto la richiesta del 29 giugno 2018 dell'Autorità Tributaria spagnola adempie ai requisiti formali posti dalla legge, e sopra rammentati, di modo che non occorre chinarsi ulteriormente su tali aspetti. Del resto il ricorrente stesso non ha sollevato alcuna perplessità in merito. 5.5.1 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); 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 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. 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). 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) - 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. 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 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). 5.35.3.1 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. 5.3.2

Nello specifico allorché 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; 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). 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; DTF 146 I 172 consid. 7.1.3; cfr. consid. 5.6 qui di seguito). 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 "verosimile pertinenza" (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 3 marzo 2020 consid. 4.3.3). 5.4 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-ES. 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).

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. 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).

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 147 II 13 consid. 3.4; DTF 146 I 172 consid. 7.1.3). 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.).

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

7.7.1 Con l'impugnativa in esame, l'insorgente ha censurato la violazione del principio della verosimile rilevanza 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 infatti, ritenere che egli avrebbe avuto il proprio centro di interessi vitali in Spagna o la propria residenza in Spagna, non sarebbe supportato da alcun elemento concreto. In proposito, l'AFC ha precisato, nella sua risposta al ricorso, che la domanda formulata rispetta il tenore dell'art. 25bis CDI CH-ES in quanto il "ricorrente avrebbe presentato le dichiarazioni d'imposta per il periodo antecedente l'anno 2013, mentre per il periodo interessato dalle domande, e meglio il periodo dal 2013 al 2016, non avrebbe inoltrato le proprie dichiarazioni d'imposta, né quale residente né quale non residente". Ora a dire dell'AFC, la giurisprudenza federale non pone criteri severi alle motivazioni da parte dell'autorità richiedente, la quale non sarebbe tenuta ad esporre i fatti senza lacune o totalmente privi di contraddizioni in quanto è proprio lo scopo dell'assistenza

amministrativa di chiarire dei punti poco chiari. Per di più verificare se le asserzioni dell'autorità richiedente "siano puramente formali", vorrebbe dire adottare un comportamento diffidente e di messa in discussione della buona fede della citata autorità, ciò che sarebbe contrario al principio dell'affidamento. Inoltre l'autorità richiedente ha dunque menzionato la partecipazione del ricorrente al campionato mondiale di motociclismo (MOTO GP) che rappresenterebbe una fonte principale della sua attività lucrativa quale motociclista professionale. Adesso secondo l'AFC, visto che di principio una persona deve dichiarare il reddito nel Paese in cui lo percepisce, si potrebbe considerare che anche il reddito percepito dal campionato mondiale di motociclismo (MOTO GP), che com'è risaputo prevede quattro gare in Spagna, sottostà ad imposizione. Inoltre, sarebbe notorio che oltre alle gare vi sono anche delle prove e che per le condizioni climatiche favorevoli la Spagna è altresì considerata meta per gli allenamenti invernali. 7.2. Come rammentato più sopra (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 rilevato infine che i procedimenti in materia di assistenza amministrativa, non statuiscono 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). 7.37.3.1 In concreto, a torto il ricorrente pretende che la domanda non sarebbe supportata da alcun elemento concreto. Infatti l'autorità richiedente ha evidenziato l'assenza delle dichiarazioni d'imposta per il periodo 2013 al 2016, a fronte della stessa per l'anno 2013. Cionondimeno, nella valutazione da parte dell'AFC, come pure del presente Tribunale, non può essere fatta astrazione delle 6 domande precedenti trasmesse all'AFC, le quali poggiavano sulla partecipazione del ricorrente alle 4 "gare" di gran prix, tenutesi in Spagna, durante ogni anno solare oggetto di approfondimento; è del resto lo stesso ricorrente che vi fa riferimento nel suo ricorso al punto 6 ("la decisione dell'AFC impugnata nella presente sede non é l'unica relativa a richieste di informazioni dell'autorità fiscale spagnola in relazione al ricorrente; vi sono infatti ulteriori sette decisioni, tutte impugunate con ricorso"). In questo contesto, a mente del Tribunale, occorre considerare che l'insorgente non svolge un'attività lavorativa in Svizzera bensì svolge un'attività lavorativa sostanzialmente internazionale, che lo porta regolarmente all'estero, laddove il circuito motociclistico prevede la competizione. È quindi scontato che la maggior parte del tempo egli non si trovi in Svizzera. Ora il circuito di motomondiale prevede tra le 15 e le 20 gare annue, 4 delle quali avvengono in Spagna, con il Gran premio di Spagna, il Gran Premio di Catalogna, il Gran Premio di Aragona, e il Gran Premio della Comunità Valenciana. La Spagna è pure un Paese che in ragione delle condizioni climatiche favorevoli può essere considerata metà privilegiata per gli allenamenti su circuito, anche per

quei Gran Premi che non avvengono nel Paese iberico. Inoltre i Gran Premi "spagnoli", sono ripartiti in modo equilibrato durante tutto l'anno solare e non concentrati in pochi mesi. Tutto ciò considerato, seppur scarse, le considerazioni dell'autorità spagnola, supportate pure dalle informazioni contenute nelle domande precedenti, che non possono essere qui tralasciate, sono sufficienti e non raggiungono il grado adeguato per impedire alle autorità dello Stato richiesto di adempiere al requisito del controllo di plausibilità della richiesta. Ciò è pure confermato dal documento suppletorio relativo alla "residencia fiscal" notificato al Tribunale il 3 luglio 2019 ed in seguito trasmesso da quest'ultimo all'insorgente. Da tale documento emerge infatti che il ricorrente sembrerebbe abbia soggiornato in Spagna per 117 giorni nel 2013, per 114 giorni nel 2014 e 140 nel 2015 a fronte di un soggiorno in Svizzera variabile tra i 59 e 87 giorni per gli anni citati. 7.3.2 Ora, il ricorrente pretende che la produzione e l'implementazione negli atti del procedimento di tale documento sia contraria al principio di assunzione delle prove che comporta l'obbligo di illustrare quale fatto si intende dimostrare attraverso il documento prodotto; tale carenza comporterebbe altresì la violazione del diritto di essere sentito. In questo contesto l'insorgente ravvede pure la violazione dell'art. 6 LAAF, poiché il documento sarebbe stato prodotto conseguente ad una richiesta di chiarimenti da parte dell'AFC all'autorità spagnola e posteriormente all'adozione della decisione impugnata. Sennonché la documentazione pervenuta all'AFC il 28 giugno - 2 luglio 2019 altro non è che uno "status update" che conferma le allegazioni trasmesse dall'autorità richiedente, in particolare in ragione della permanenza effettiva di giorni per anno sul territorio spagnolo. Infatti già nelle domande precedenti del 20 dicembre 2017 e del 3 gennaio 2018, concernenti i 6 procedimenti ricorsuali congiunti sotto il numero di ruolo A-5366/2018, l'autorità richiedente ha espressamente indicato di considerare la Spagna quale centro degli interessi vitali del ricorrente ("since four races of the World Championship have taken place in Spain, our tax auditors consider the centre of Mr. A.\_\_\_\_\_ 's vital interests is in Spain, and therefore he is regarded as tax resident in Spain"). Tale conferma tuttavia non sarebbe necessaria, come asserisce l'AFC, "per sorreggere la domanda di assistenza amministrativa", già completa con la domanda principale. Diversamente sarebbe stato se tali affermazioni e considerazioni avessero portato l'AFC a riconsiderare e distanziarsi in qualche modo dalla decisione impugnata, attraverso segnatamente una modifica del dispositivo. Il rapporto trasmesso, altro non è quindi che un aggiornamento di informazioni a conferma delle dichiarazioni e dell'esposizione dei fatti nella domanda precedente. Ne discende pertanto, che le censure relative alla mancata motivazione della prova prodotta e relativa alla mancata produzione completa del documento probatorio cadono evidentemente nel vuoto. In questo contesto anche la violazione dell'art. 6 LAAF non può essere condivisa da questo Tribunale, e non è meritevole di approfondimenti ulteriori. 7.3.3 A poco servono infine i richiami del ricorrente agli immobili a propria disposizione nel paese iberico, dove egli avrebbe soggiornato. Del resto è lo stesso ricorrente che ammette come "l'autorità fiscale spagnola non giustifichi un eventuale domicilio fiscale [...] sulla base di dette proprietà, che pertanto non entrano in linea di conto a giustificare la verosimile rilevanza delle informazioni richieste" (cfr. ricorso ad 5). 7.4 Ferme queste premesse, le informazioni richieste sono verosimilmente pertinenti con riferimento agli obiettivi posti dallo Stato richiedente, ovvero stabilire il domicilio del ricorrente, per il periodo di riferimento, e determinare il proprio reddito imponibile in Spagna. In tali circostanze il controllo del requisito di plausibilità è stato possibile e il requisito della rilevanza verosimile è stato adempiuto. Allo stesso modo, anche le informazioni che l'AFC intende trasmettere, giusta il dispositivo finale impugnato,

adempiono al requisito della rilevanza verosimile poiché parrebbero effettivamente permettere all'autorità richiedente di stabilire i redditi del ricorrente nei periodi fiscali oggetto di esame, ottenendo segnatamente informazioni tese a stabilire dove fossero gli interessi vitali dello stesso attraverso l'identificazione di dettagli in punto alla carta di credito sopra citata (cfr. anche il consid. 9 relativo alle informazioni di terzi). 8.8.1 Con riferimento allo scritto "status update" l'insorgente ha parimenti contestato la violazione del principio di sussidiarietà e del principio della buona fede poiché diversi accertamenti sono avvenuti nel corso del 2018, con la piena collaborazione del ricorrente, ciò che de facto contrasterebbe con le affermazioni dello stato richiedente in base alle quali (cfr. richiesta di assistenza principale del 29.6.2018) le fonti interne per la raccolta di informazioni erano esaurite. 8.2 Ora, è vero che emerge come lo stato richiedente abbia ricercato ed ottenuto una collaborazione del ricorrente, in modo preciso e puntuale in punto alla sua condizione economica, segnatamente redditi e sostanza e documentazione a comprova della stessa, dopo la richiesta di assistenza amministrativa all'AFC, mentre in precedenza lo stesso non sembra avere collaborato in questo senso (cfr. "status update" e domanda di assistenza: "our tax auditors have requested from Mr. A. \_\_\_\_\_ documents supporting his assets in Switzerland, as well as the bank statements for his bank accounts in Swiss banks, but, unfortunately, the information hasn't been provided"); ma è altrettanto vero però, come già ricordato, che il documento qui litigioso non può essere considerato una prova del procedimento, ma un semplice "status update" come ne avvengono regolarmente. A giusta ragione inoltre l'AFC richiama la giurisprudenza del TF in base alla quale per determinare la violazione o meno 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: "le principe de la subsidiarité n'est donc pas remis en cause si le contribuable visé par la demande d'assistance administrative décide, alors que la procédure d'assistance est pendante, de transmettre, spontanément ou sur la base d'une convention, à l'autorité requérante des informations qui correspondent aux renseignements requis"). Ora, il principio della sussidiarietà è strettamente connesso con il principio dell'affidamento e con il principio della buona fede (cfr. testè citata, ibidem). In base a quest'ultimo vige la presunzione della correttezza delle allegazioni dello Stato richiedente, presunzione che può essere messa in dubbio qualora emergano seri dubbi in punto alle stesse. Detto in altri termini, le dichiarazioni dell'Agencia tributaria vanno considerate corrette, fintanto che una contraddizione manifesta non risulta dalle circostanze, ciò che però non è il caso e nemmeno il ricorrente lo sostanzia con elementi concreti. 8.3 Ne discende pertanto che le censure in punto ai principi testè menzionati di sussidiarietà e di buona fede cadono nel vuoto. 9.9.1 Come esposto in narrativa, l'autorità richiedente ha chiesto all'AFC di identificare e comunicare eventuali terze persone detentori della carta di credito rilasciata dalla B. \_\_\_\_\_ rispettivamente detentori, autorizzati a gestire e/o aventi diritto economico del conto bancario su cui poggiava la citata carta di credito. Al fine di rispondere a quest'ultimo quesito, il dispositivo della decisione impugnata (cfr. punto numero 2 lettera d) contempla i nominativi dei signori E. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_ e G. \_\_\_\_\_, i quali erano per il periodo di riferimento "authorized to manage" il conto bancario presso il D. \_\_\_\_\_. Essi, senza voler entrare nel dettaglio circa le informazioni che li riguardano, non hanno però avuto accesso agli atti e nemmeno sono stati informati in ordine alla volontà di trasmissione delle informazioni alla Spagna. 9.2 Ora, per quanto riguarda i principi in punto alla trasmissione di nominativi di terze persone e i presupposti per darvi seguito,

segnatamente l'adempimento del requisito della verosimile rilevanza, si richiama quanto esposto al consid. 5.3. 9.39.3.1 In casu con il punto dispositivo numero 2 lettera d) della decisione impugnata, l'autorità inferiore informa lo stato richiedente in ordine al nominativo di terze persone, E. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_ e G. \_\_\_\_\_, che hanno ricoperto il ruolo di "authorized to manage" il conto bancario presso il D. \_\_\_\_\_ su cui poggiava ed era connessa la carta di credito menzionata. Tali nominativi non sono dunque il frutto del caso ma figurano nell'incarto per i precisi motivi descritti. Ne consegue quindi che non si può contestare che tali informazioni non possano essere di alcuna utilità all'autorità richiedente per determinare con maggiore cognizione di causa il substrato fiscale del ricorrente per i periodi in discussione, in ragione del loro ruolo nonché le possibili interazioni negli anni oggetto di richiesta. In questo contesto, è bene rilevare come l'AFC può rifiutare unicamente le informazioni che appaiono con certezza assoluta non essere pertinenti al procedimento (cfr. sentenza del TF 2C\_545/2019 del 13 luglio 2020 consid. 4.2 e 4.4), ciò che però come visto non risulta essere il caso nella fattispecie in esame. In altre parole non spetta quindi all'autorità richiesta determinare nel dettaglio se tali informazioni / nominativi siano effettivamente utili nel quadro del procedimento nazionale spagnolo a chiarire la situazione. 9.3.2 Inoltre la recente giurisprudenza del Tribunale federale in punto al principio di specialità, ha rilevato che le informazioni relative a terzi possono essere utilizzate unicamente nei confronti delle persone oggetto di richiesta da parte dello Stato richiedente (cfr. sentenza del TF 2C\_545/2019 del 13 luglio 2020 consid. 4.7 "nur gegenüber denjenigen Personen, gegen welche sich das Amtshilfegesuch ausdrücklich richtet", 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]). 9.4 A fronte di quanto sopra esposto, la trasmissione dei nominativi di terzi implicati così come richiesto dall'autorità richiedente, è esente da critiche. 9.5 Con riferimento a tali nominativi di terzi, di cui al punto dispositivo 2 lettera d), il Tribunale ricorda all'autorità inferiore come essi siano tutelati dal principio di specialità (cfr. consid. 5.6); ciò che impone all'AFC di informare l'autorità richiedente circa le restrizioni di utilizzo per gli stessi. 10. Sulla scorta delle considerazioni che precedono, il ricorso va pertanto respinto e la decisione impugnata confermata. In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico del ricorrente qui parte 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 esse sono stabilite in 1'500 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 5'000 franchi da esso versato il 3 gennaio 2019, riferito ai 2 procedimenti ricorsuali (A-6918/2018 e A-6922/2018). L'importo rimanente dovrà essere utilizzato, per quanto necessario, per coprire le spese di procedura dovute, nel procedimento parallelo qui disgiunto (A-6918/2018). Un eventuale rimanenza sarà resa al ricorrente alla crescita in giudicato delle due sentenze pronunciate. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione al ricorrente di indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario). 11. 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.