

Il modo di tassare un contribuente costituisce un'informazione verosimilmente rilevante? (Parte A)

Il fatto che un contribuente sia tassato in Svizzera in funzione del suo dispendio rappresenta un'informazione verosimilmente rilevante che va trasmessa alla Francia in base all'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA



Samuele Vorpe
Responsabile del Centro competenze tributarie della SUPSI

DTF 145 II 112 (sentenza TF n. 2C_625/2018), del 1° febbraio 2019, Assistenza amministrativa ai sensi dell'art. 4 par. 1 e par. 6 lett. b e dell'art. 28 par. 1 CDI CH-FRA, rilevanza verosimile dell'informazione concernente il trattamento fiscale in Svizzera della persona toccata da una domanda di assistenza amministrativa francese.

L'informazione concernente il trattamento fiscale di una persona fisica in Svizzera costituisce un'informazione verosimilmente rilevante ai sensi dell'art. 28 par. 1 CDI CH-FRA quando la domanda tende in particolare a determinare la residenza fiscale della persona interessata. In effetti, dall'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA risulta che una persona imposta sulla base del dispendio calcolato secondo il valore locativo della sua abitazione non viene considerata quale residente ai sensi dell'art. 4 CDI CH-FRA. Ne consegue che, se una domanda di assistenza amministrativa francese mira a stabilire la residenza fiscale della persona interessata, l'informazione relativa al modo d'imposizione di detta persona in Svizzera costituisce un'informazione verosimilmente rilevante. I criteri avanzati dallo Stato richiedente per considerare che la persona toccata dalla domanda è potenzialmente residente fiscale francese figurano all'art. 4 par. 1 CDI CH-FRA, di modo che l'imposizione che ne scaturirebbe in Francia non sarebbe contraria alla Convenzione ai sensi dell'art. 28 par. 1 in fine CDI CH-FRA.

(Traduzione a cura di Fernando Ghiringhelli)

A. L'AFC non soddisfatta della sentenza decide di ricorrere.....	575
B. Si tratta di una questione di diritto d'importanza fondamentale o di un caso particolarmente importante?	575
C. La legittimazione dell'AFC a ricorrere.....	576
D. L'informazione secondo la quale il convenuto è tassato secondo il dispendio in Svizzera è da considerarsi verosimilmente rilevante?	576
1. Secondo il Tribunale amministrativo federale la risposta è negativa!	576
2. L'AFC invece la considera verosimilmente rilevante per le autorità francesi.....	576
3. La nozione di informazione verosimilmente rilevante ai sensi della CDI CH-FRA.....	576
4. Verosimile rilevanza delle informazioni e residenza fiscale.....	577
5. Il modo di imposizione in Svizzera costituisce un elemento verosimilmente rilevante che dà luogo allo scambio di informazioni?.....	577
6. Il ricorso dell'AFC è da ritenersi fondato. Secondo l'Alta Corte tutte le informazioni richieste dalla Francia devono essere trasmesse!	577
7. Il ruolo della Svizzera si limita a verificare che il criterio di assoggettamento al quale lo Stato richiedente ricorre si ritrovi fra quelli che sono previsti dall'art. 4 CDI CH-FRA.....	577
III. Conclusioni.....	578

I. I fatti iniziali.....	574
A. Le indagini delle autorità francesi nei confronti di X.	574
B. Le informazioni che le autorità francesi vogliono ottenere da quelle svizzere	575
C. Dopo che l'AFC ha ottenuto le informazioni richieste, X. si è opposto alla loro trasmissione	575
D. La decisione del Tribunale amministrativo federale: le informazioni secondo le quali il convenuto è tassato sul dispendio non vanno trasmesse!	575
II. Il ricorso al Tribunale federale	575

I. I fatti iniziali
A. Le indagini delle autorità francesi nei confronti di X.
Il 17 dicembre 2015, la Direzione generale delle finanze pubbliche francesi (di seguito "autorità richiedente") ha indirizzato all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) tre domande di assistenza amministrativa concernenti X. relative all'imposta sul reddito e all'imposta di solidarietà sulla sostanza

degli anni dal 2010 al 2013. L'autorità richiedente affermava che X., del quale stava esaminando la situazione fiscale personale, fosse un residente fiscale francese almeno fino al mese di gennaio del 2013. La domanda menziona un indirizzo postale in Francia nel 2012 ed un indirizzo postale in Svizzera per il 2013. X. non aveva fornito alcun elemento relativo alla propria situazione fiscale in Svizzera. L'autorità richiedente indicava che l'interessato era stato indagato dalla giustizia francese per dei fatti di riciclaggio e che essa, dopo aver esercitato il proprio diritto d'informazione presso le autorità giudiziarie francesi, aveva ottenuto la prova che egli fosse titolare di un conto bancario aperto in Svizzera presso la banca Y. In occasione di un'audizione presso i servizi di polizia, X. aveva d'altronde riconosciuto di aver ricevuto in Francia delle somme importanti su dei conti bancari aperti presso la banca Z., in particolare per il tramite della società A. domiciliata a Panama, della quale aveva ammesso di essere il beneficiario economico. Ora, la residenza fiscale in Francia di X. e la percezione di redditi di fonte francese implicavano l'obbligo di dichiarare in Francia tali redditi e la sostanza situata in Francia e all'estero.

B. Le informazioni che le autorità francesi vogliono ottenere da quelle svizzere

L'autorità richiedente desiderava sapere se X. fosse conosciuto dalle autorità fiscali svizzere, se egli disponesse di un'abitazione permanente in Svizzera per gli anni in questione e se egli fosse considerato quale residente fiscale in Svizzera da parte dell'AFC. Essa desiderava ottenere una copia delle dichiarazioni presentate e delle relative decisioni di tassazione come pure sapere se egli avesse presentato in Svizzera delle dichiarazioni fiscali su di una base reale d'imposizione. Essa chiedeva inoltre delle informazioni relative a tutti i conti bancari presso le banche Y. e Z., dei quali X. fosse, direttamente o indirettamente, titolare o avente diritto economico o per i quali egli disponeva di una procura, come pure lo stato della sostanza al 1° gennaio 2010, 2011, 2012 e 2013, nonché gli estratti conto per il periodo dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2013. L'autorità richiedente era pure interessata al conto bancario aperto a nome della società A.

C. Dopo che l'AFC ha ottenuto le informazioni richieste, X. si è opposto alla loro trasmissione

L'AFC ha ottenuto le informazioni sollecitate presso l'autorità fiscale del Canton Vaud e presso le banche Y. e Z. Una volta informato della procedura, X. si è opposto alla concessione dell'assistenza amministrativa tramite il proprio avvocato, il quale ha indicato di agire anche in nome della società A., la quale doveva tuttavia essere "riattivata" a seguito della sua dissoluzione.

Con decisione finale del 15 novembre 2016, l'AFC ha accordato l'assistenza amministrativa all'autorità richiedente. Essa ha ammesso la trasmissione dell'informazione secondo la quale X. era considerato quale residente fiscale svizzero a partire dal 1° agosto 2012 ed era domiciliato nel Canton Vaud a partire da tale data, dove sottostava all'imposizione secondo il dispendio. L'AFC indicava l'ammontare del dispendio imponibile e delle relative imposte dovute, riproducendo una tabella che indicava la natura e l'ammontare degli

elementi dichiarati. Essa ha pure trasmesso le informazioni bancarie richieste.

Il 14 dicembre 2016 X. ha ricorso presso il Tribunale amministrativo federale contro la decisione finale del 15 novembre 2016 dell'AFC chiedendo il suo annullamento e la reiezione della domanda di assistenza amministrativa del 17 dicembre 2015.

D. La decisione del Tribunale amministrativo federale: le informazioni secondo le quali il convenuto è tassato sul dispendio non vanno trasmesse!

Nella sua decisione del 20 giugno 2018, il Tribunale amministrativo federale ha giudicato che la domanda di assistenza litigiosa adempiva tutte le condizioni richieste e che tutte le informazioni che l'AFC intendeva trasmettere rispettavano la condizione della verosimile rilevanza ad eccezione della menzione secondo la quale X. era imposto in Svizzera sulla base del dispendio. Esso ha, pertanto, deciso di sopprimere il passaggio che menzionava tale aspetto, che figurava nella decisione finale dell'AFC. Il Tribunale amministrativo federale ha, quindi, parzialmente ammesso il ricorso riformando la decisione finale del 15 novembre 2016 e rigettando tutto il resto.

II. Il ricorso al Tribunale federale

A. L'AFC non soddisfatta della sentenza decide di ricorrere

Con un ricorso in materia di diritto pubblico, l'AFC chiede al Tribunale federale di annullare la parte della decisione impugnata nel senso che il ricorso di X. al Tribunale amministrativo federale è integralmente respinto.

L'atto impugnato dall'AFC è una decisione finale (art. 90 della Legge federale sul Tribunale federale [LTF; RS 173.110]) pronunciata in una causa di diritto pubblico (art. 82 lett. a LTF) emanata dal Tribunale amministrativo federale (art. 86 cpv. 1 lett. a LTF) contro la quale è dato unicamente un ricorso in materia di diritto pubblico (art. 113 LTF e contrario).

B. Si tratta di una questione di diritto d'importanza fondamentale o di un caso particolarmente importante?

Contro le decisioni nel campo dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale il ricorso in materia di diritto pubblico è ammissibile soltanto se concerne una questione di diritto d'importanza fondamentale o se si tratta, per altri motivi, di un caso particolarmente importante ai sensi dell'art. 84 cpv. 2 LTF (cfr. artt. 83 lett. h e 84a LTF).

La presenza di una questione di diritto d'importanza fondamentale presuppone che la decisione in causa sia determinante per la pratica; tale è soprattutto il caso quando le istanze inferiori devono trattare numerosi casi analoghi oppure quando è necessario dirimere una questione di diritto che si pone per la prima volta e che crea un'incertezza che esige urgentemente un chiarimento da parte del Tribunale federale^[1].

[1] DTF 139 II 404 consid. 1.3; Sentenza TF n. 2C_963/2014 del 24 settembre 2015 consid. 1.3 non pubblicata in: DTF 141 II 436, ma tradotta in: RDAF 2016 II 374.

Secondo l'AFC, la questione a sapere se la modalità d'imposizione in Svizzera di una persona coinvolta in una domanda di assistenza amministrativa adempie le condizioni della verosimile rilevanza quando l'autorità richiedente cerca di chiarire la sua residenza fiscale pone una questione di diritto d'importanza fondamentale.

La nozione di verosimile rilevanza in relazione con la residenza fiscale è già stata affrontata dalla giurisprudenza^[2]. Tuttavia, la questione a sapere se la modalità d'imposizione in Svizzera è un'informazione verosimilmente rilevante in un contesto come il presente non è mai stata decisa. Nella misura in cui le domande di assistenza amministrativa si riferiscono spesso alla residenza fiscale della persona coinvolta, tale questione oltrepassa il semplice caso di applicazione dei principi già enunciati dalla giurisprudenza e dà luogo ad un'incertezza giuridica. Essa pone, quindi, una questione di diritto d'importanza fondamentale.

C. La legittimazione dell'AFC a ricorrere

L'AFC, che è legittimata a ricorrere a norma dell'art. 89 cpv. 2 lett. a LTF^[3], ha ricorso in tempo utile (art. 100 cpv. 2 lett. b LTF) e nelle forme prescritte (art. 42 LTF). Occorre, quindi, entrare in materia.

D. L'informazione secondo la quale il convenuto è tassato secondo il dispendio in Svizzera è da considerarsi verosimilmente rilevante?

Il litigio verte sulla domanda a sapere se l'informazione secondo la quale X. sottostà in Svizzera all'imposizione secondo il dispendio è un'informazione verosimilmente rilevante ai sensi dell'art. 28 par. 1 CDI CH-FR.

1. Secondo il Tribunale amministrativo federale la risposta è negativa!

Il Tribunale amministrativo federale, il quale ricorda che l'autorità richiedente cerca di chiarire la residenza fiscale del convenuto, ha considerato che l'informazione secondo la quale egli era imposto in Svizzera sulla base del dispendio non fosse un'informazione di verosimile rilevanza poiché non si comprenderebbe "la potenziale utilità di tale informazione".

2. L'AFC invece la considera verosimilmente rilevante per le autorità francesi

La ricorrente lamenta una violazione dell'art. 28 par. 1 della Convenzione per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sulla sostanza tra Svizzera e Francia (CDI CH-FRA; RS 0.672.934.91). Essa sostiene che il Tribunale amministrativo federale ha sostituito il proprio apprezzamento a quello dell'autorità richiedente nell'analisi delle informazioni rilevanti per l'applicazione del diritto interno e che la trasmissione di informazioni relative al modo d'imposizione del contribuente in Svizzera non poteva essere esclusa in modo generale nel contesto dello scambio di informazioni su richiesta.

L'esistenza di un'imposizione secondo il dispendio costituirebbe incontestabilmente un'informazione verosimilmente rilevante per determinare la residenza fiscale di una persona fisica nel contesto della CDI CH-FRA, dal momento che l'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA prevede espressamente che non è considerata residente di uno Stato contraente una persona fisica imponibile in detto Stato soltanto su una base determinata globalmente secondo il valore locativo della o delle abitazioni che ha in detto Stato. Il convenuto è dell'avviso che, nel contesto della CDI CH-FRA, l'esistenza di un'imposizione secondo il dispendio avrebbe quale unica conseguenza di rendere inapplicabile tale convenzione per la persona coinvolta. Tale informazione non sarebbe inoltre verosimilmente rilevante per chiarire la questione della residenza fiscale.

3. La nozione di informazione verosimilmente rilevante ai sensi della CDI CH-FRA

Secondo l'art. 28 par. 1 CDI CH-FRA le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per l'esecuzione delle disposizioni della Convenzione oppure per l'applicazione o l'esecuzione della legislazione interna relativa alle imposte di ogni genere o denominazione riscosse per conto degli Stati contraenti, delle loro suddivisioni politiche o enti locali nella misura in cui l'imposizione prevista da detta legislazione non sia contraria alla Convenzione. Lo scambio di informazioni non è limitato dagli artt. 1 e 2 CDI CH-FRA.

La condizione della verosimile rilevanza delle informazioni richieste espressa all'art. 28 par. 1 CDI CH-FRA ha lo scopo di assicurare uno scambio di informazioni il più ampio possibile, ma non permette agli Stati di andare a pesca di informazioni oppure di domandare delle informazioni che hanno poca probabilità di essere pertinenti per chiarire la situazione di un determinato contribuente. Si reputa che la condizione della verosimile rilevanza delle informazioni richieste sia realizzata se, nel momento in cui viene formulata la domanda, esiste una ragionevole possibilità che le informazioni richieste si riveleranno pertinenti. Poco importa per contro se, una volta fornite, si scopre che le informazioni richieste sono, in ultima analisi, irrilevanti. Non incombe allo Stato richiesto di rifiutare una domanda o la trasmissione di informazioni poiché dell'avviso che manchi la rilevanza per l'inchiesta o per i controlli sottostanti.

Ne consegue che l'apprezzamento della verosimile rilevanza delle informazioni richieste spetta in primo luogo allo Stato richiedente e che il ruolo dello Stato richiesto è assai ristretto poiché limitato ad un controllo di plausibilità. Lo Stato richiesto deve unicamente esaminare se i documenti richiesti hanno una relazione con i fatti presentati nella domanda e se essi sono potenzialmente atti ad essere utilizzati nella procedura straniera. L'esigenza della verosimile rilevanza non rappresenta, quindi, un ostacolo molto importante nell'ambito dell'assistenza amministrativa^[4].

[2] Cfr. in particolare DTF 142 II 161 consid. 2.2.2; 142 II 218 consid. 3.6 e 3.7.

[3] Cfr. Sentenza TF n. 2C_1174/2014 del 24 settembre 2015 consid. 1.3, non pubblicata in: DTF 142 II 161, ma in: RDAF 2016 II 28 = Pra 2016/79 p. 727.

[4] DTF 142 II 161 consid. 2.1.1; 139 II 404 consid. 7.2.2.

4. Verosimile rilevanza delle informazioni e residenza fiscale

Una domanda di assistenza amministrativa internazionale può avere lo scopo di chiarire la residenza fiscale di una persona^[5]. Il fatto che tale persona sia assoggettata all'imposta in modo illimitato in Svizzera non rappresenta di per sé un ostacolo ad una simile richiesta^[6].

In effetti la determinazione della residenza fiscale a livello internazionale è una questione di fondo che non va affrontata dalla Svizzera in quanto Stato richiesto nell'ambito di una procedura di assistenza amministrativa^[7]. Da un lato, la Svizzera non è in grado, in linea di principio, di dirimere un conflitto di residenza quando riceve una domanda di assistenza se, fino ad allora, si è "limitata" ad imporre la persona in questione senza mai preoccuparsi del luogo della sua residenza fiscale sul piano internazionale, non disponendo, quindi, dell'insieme degli elementi necessari per dirimere un simile conflitto^[8].

Del resto, non è sicuro che il conflitto di competenza fiscale si concretizzi, dato che lo Stato richiedente vuole precisamente ottenere delle informazioni per determinare se la persona in questione può, o meno, essere considerata quale residente fiscale sul proprio territorio.

D'altra parte spetta al contribuente coinvolto in una domanda di assistenza, e che contesta di essere assoggettato alle imposte nello Stato richiedente, il compito di far valere i propri argomenti di fronte alle autorità di detto Stato; caso contrario, la doppia imposizione internazionale verrà evitata per mezzo delle regole di determinazione della residenza fiscale internazionale previste nella relativa convenzione applicabile fra gli Stati interessati^[9].

5. Il modo di imposizione in Svizzera costituisce un elemento verosimilmente rilevante che dà luogo allo scambio di informazioni?

Conviene, quindi, determinare se il modo d'imposizione in Svizzera della persona coinvolta nella domanda di assistenza amministrativa internazionale possa rivelarsi un elemento verosimilmente rilevante al fine di stabilire la sua eventuale residenza fiscale nello Stato richiedente.

A tale riguardo la CDI CH-FRA contiene una disposizione che, visibilmente, è sfuggita all'istanza inferiore e che permette di rispondere positivamente a tale questione. L'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA dispone in effetti che "non è considerata residente di uno Stato contraente nel senso del presente articolo una persona fisica che è imponibile in detto Stato soltanto su una base determinata globalmente secondo il valore locativo della o delle abitazioni che ha in questo Stato".

Dal testo di questa norma risulta che una persona imposta sulla base del dispendio calcolato secondo il valore locativo

[5] DTF 142 II 161 consid. 2.2.2.

[6] DTF 142 II 218 consid. 3.7.

[7] DTF 142 II 218 consid. 3.6.

[8] DTF 142 II 161 consid. 2.2.2.

[9] DTF 142 II 218 consid. 3.7.

della sua abitazione non viene considerata quale residente ai sensi dell'art. 4 CDI CH-FRA^[10]. Ne consegue che, se una domanda di assistenza amministrativa francese mira a stabilire la residenza fiscale della persona interessata, l'informazione relativa al modo d'imposizione di detta persona in Svizzera costituisce un'informazione verosimilmente rilevante.

6. Il ricorso dell'AFC è da ritenersi fondato. Secondo l'Alta Corte tutte le informazioni richieste dalla Francia devono essere trasmesse!

Nel presente caso, dopo aver sottolineato che essa considerava X. quale residente fiscale francese almeno fino al mese di gennaio del 2013, la competente autorità francese ha chiesto se egli fosse conosciuto dalle autorità fiscali svizzere, se egli disponesse di un'abitazione permanente in Svizzera per gli anni in questione, se egli fosse considerato quale residente fiscale in Svizzera da parte dell'AFC e se egli avesse presentato in Svizzera delle dichiarazioni fiscali su di una base reale d'imposizione.

Come ammesso anche da parte del Tribunale amministrativo federale, l'autorità richiedente intendeva con ciò chiarire la residenza fiscale del convenuto. In un simile contesto, e come visto sopra, la questione a sapere se il convenuto sottostava in Svizzera all'imposizione secondo il dispendio costituisce un'informazione verosimilmente rilevante.

Il rimprovero di violazione dell'art. 28 par. 1 CDI CH-FRA da parte dell'AFC appare, quindi, fondato.

7. Il ruolo della Svizzera si limita a verificare che il criterio di assoggettamento al quale lo Stato richiedente ricorre si ritrovi fra quelli che sono previsti dall'art. 4 CDI CH-FRA

Lo scambio di informazioni verosimilmente rilevanti per l'applicazione o l'esecuzione della legislazione interna presuppone ancora che, come precisato espressamente dall'art. 28 par. 1 *in fine* CDI CH-FRA, l'imposizione prevista da detta legislazione non sia contraria alla Convenzione, ciò che va verificato d'ufficio (art. 106 cpv. 1 LTF).

Dai fatti constatati risulta che tanto lo Stato richiedente quanto la Svizzera considerano il convenuto quale contribuente illimitatamente imponibile sul proprio territorio a partire dal 1° agosto 2012 fino almeno al 1° gennaio 2013. L'autorità richiedente cerca in effetti di stabilire se il convenuto, considerato quale residente fiscale svizzero a partire dal suo arrivo avvenuto il 1° agosto 2012, sia un residente fiscale francese almeno fino al 1° gennaio 2013.

Il Tribunale federale ha già esaminato la portata dell'art. 28 par. 1 *in fine* CDI CH-FRA in una configurazione analoga alla presente e, più precisamente, quella di due coniugi assoggettati in modo illimitato alle imposte in Svizzera per i quali la Francia, che li considerava quali residenti fiscali francesi, aveva presentato una domanda di assistenza amministrativa. In tale

[10] XAVIER OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, 4^a ed., Berna 2014, p. 109, §345.

contesto, esso ha precisato che la questione della conformità con la Convenzione dell'imposizione prevista dal diritto interno dello Stato richiedente ai sensi dell'art. 28 par. 1 *in fine* CDI CH-FRA non andava apprezzata in funzione dell'esistenza o meno di una doppia residenza fiscale effettiva bensì alla luce dei criteri che lo Stato richiedente applicava per considerare la persona oggetto della domanda quale suo contribuente.

Di conseguenza, quando una domanda di assistenza si riferisce ad un contribuente che ognuno dei due Stati contraenti considera quale proprio residente fiscale, il ruolo della Svizzera in quanto Stato richiesto si limita, nell'ambito dell'assistenza amministrativa, a verificare che il criterio di assoggettamento al quale lo Stato richiedente ricorre si ritrovi fra quelli che sono previsti dalla norma convenzionale applicabile alla determinazione della residenza fiscale. Non spetta in effetti alla Svizzera di decidere, nel quadro della procedura di assistenza amministrativa, l'esistenza di un conflitto effettivo di residenza^[11].

Secondo l'art. 4 par. 1 CDI CH-FRA l'espressione "*residente di uno Stato contraente*" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettabile ad imposta nello Stato stesso a motivo del domicilio, della residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio analogo. L'art. 4 par. 2 CDI CH-FRA menziona, quale criterio per essere qualificato quale residente di uno Stato contraente, l'esistenza di un'abitazione permanente, che rappresenta il centro degli interessi vitali della persona interessata.

Nel presente caso l'autorità richiedente ha fornito un indirizzo in Francia del convenuto fino al 2012, ha evidenziato degli importanti redditi che egli avrebbe percepito in Francia ed ha chiesto se l'interessato disponesse di un'abitazione permanente in Svizzera durante gli anni in questione e su quale base egli era stato considerato quale residente fiscale in Svizzera. Risulta, quindi, che i criteri sui quali la Francia si basa figurano all'art. 4 par. 2 CDI CH-FRA per cui la domanda non è contraria all'art. 28 par. 1 *in fine* CDI CH-FRA.

III. Conclusioni

Il ricorso va, quindi, ammesso. La decisione impugnata dev'essere annullata nella misura in cui ammette parzialmente il ricorso del convenuto e rifiuta di trasmettere le informazioni relative al suo modo d'imposizione in Svizzera. Essa va per contro confermata nella misura in cui respinge, per il resto, il ricorso del convenuto. Ciò conduce alla riforma della decisione impugnata nel senso che il ricorso del convenuto è integralmente respinto.

[11] DTF 142 II 161 consid. 2.2.2.