

Il modo di tassare un contribuente costituisce un'informazione verosimilmente rilevante?

(Parte B)

Il fatto che i contribuenti siano tassati in Svizzera in funzione del loro dispendio rappresenta un'informazione verosimilmente rilevante che va trasmessa alla Spagna, siccome quest'ultima intende verificare se essi risiedono in Svizzera e vi svolgono un'attività professionale



Samuele Vorpe
Responsabile del Centro competenze tributarie della SUPSI

Sentenza TF n. 2C_764/2018, del 7 giugno 2019, Assistenza amministrativa ai sensi dell'art. 25^{bis} par. 1 CDI CH-SPA, rilevanza verosimile dell'informazione concernente il trattamento fiscale in Svizzera della persona toccata da una domanda di assistenza amministrativa spagnola.

Dichiarando che dei contribuenti sono tassati sulla base del dispendio, l'AFC indica in effetti che essi non sono stati imposti sui loro redditi, ciò che rappresenta un'informazione rilevante per l'autorità richiedente che intende verificare se i convenuti risiedessero fiscalmente in Svizzera ed ivi svolgessero un'attività professionale. Contrariamente a quanto affermato dai convenuti, non si tratta di un'informazione fornita spontaneamente, bensì della risposta ad una domanda dell'autorità richiedente. In relazione al contenuto delle dichiarazioni d'imposta, l'autorità richiedente ha pure chiesto quali fonti e quali somme di redditi percepiti e/o quali utili in capitale tali dichiarazioni fiscali "riflettono". A tale riguardo va rilevato che l'AFC si è limitata a menzionare l'ammontare del dispendio. Non si vede tuttavia in che modo l'ammontare del dispendio ritenuto dalla autorità fiscali svizzere quale base imponibile possa costituire un'informazione verosimilmente rilevante per l'autorità richiedente, dal momento che detta informazione non fornisce alcuna indicazione in merito ai proventi realizzati dai convenuti. D'altro canto, l'informazione secondo la quale la persona interessata dallo scambio di informazioni non può esercitare un'attività lucrativa in Svizzera per il fatto di sottostare all'imposizione sulla base del dispendio costituisce pure un'informazione verosimilmente rilevante nella misura in cui indica che il contribuente non ha realizzato dei proventi derivanti da un'attività lucrativa in Svizzera.

(Traduzione a cura di Fernando Ghiringhelli)

I. I fatti iniziali	580
A. Le indagini delle autorità spagnole nei confronti di X..	580
B. Le informazioni che le autorità spagnole vogliono ottenere da quelle svizzere	580
C. Dopo che l'AFC ha ottenuto le informazioni richieste, B.A. e C.A. si sono opposti alla loro trasmissione	580
D. La decisione del Tribunale amministrativo federale: le informazioni secondo le quali i convenuti sono tassati sul dispendio non vanno trasmesse!.....	581
II. Il ricorso al Tribunale federale	581
A. L'AFC non soddisfatta della sentenza decide di ricorrere.....	581
B. Si tratta di una questione di diritto d'importanza fondamentale o di un caso particolarmente importante?....	581
C. Le norme applicabili per esaminare la domanda di assistenza amministrativa in questione	581
D. Il potere cognitivo del Tribunale federale	582
1. L'AFC contesta la decisione del Tribunale amministrativo federale e considera verosimilmente rilevante tutte le informazioni richieste dalle autorità spagnole	582
2. La nozione di informazione verosimilmente rilevante ai sensi della CDI CH-SPA	582
3. Verosimile rilevanza delle informazioni e residenza fiscale.....	583
4. Il precedente con la Francia (DTF 145 II 112) è in questo caso applicabile?.....	583
5. Le finalità delle richieste poste dalle autorità spagnoli ...	583
6. Le caratteristiche dell'imposizione secondo il dispendio.....	583
7. Il modo di imposizione in Svizzera costituisce un elemento verosimilmente rilevante che dà luogo allo scambio di informazioni?.....	583
8. Il ricorso dell'AFC è da ritenersi fondato. Secondo l'Alta Corte tutte le informazioni richieste dalla Spagna devono essere trasmesse, ad eccezione dell'ammontare del dispendio	584
III. Conclusioni	584

I. I fatti iniziali

A. Le indagini delle autorità spagnoli nei confronti di X.

L'Agenzia tributaria spagnola (di seguito "autorità richiedente") ha indirizzato all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) quattro domande di assistenza amministrativa: le prime tre in data 20 dicembre 2015 e la quarta il 5 aprile 2016. Tali richieste, che concernevano rispettivamente A.A., B.A., C.A. e D.A., si riferivano al periodo dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2013.

L'autorità richiedente ha sostenuto che esistevano dei seri rischi che, durante tale periodo, queste persone non avessero avuto la loro residenza in Lussemburgo o in Svizzera, come da loro dichiarato, bensì in Spagna, nel qual caso esse vi dovrebbero essere imposte sull'insieme dei loro redditi. Lo scopo delle domande di assistenza consistevano quindi, in sostanza, nel verificare l'imponibilità di queste persone in Spagna.

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

A tale scopo, l'autorità richiedente ha chiesto delle informazioni su dei conti bancari aperti in Svizzera presso diversi istituti, dei quali le persone indicate nelle domande di assistenza erano sospettate di essere i titolari o i beneficiari economici. Essa ha inoltre posto delle domande in merito alla situazione fiscale, patrimoniale e professionale in Svizzera degli interessati. Si veda, quale esempio, la richiesta concernente C.A. (art. 105 cpv. 2 della Legge federale sul Tribunale federale [LTF; RS 173.110]):

"For C.A.:

- 1) *Is C.A. known to your tax authorities? Please provide us his identification data and Tax identification Number, as well as the domiciles declared by him to your tax authorities. Were these domiciles rented housings or own housings? Please provide us with the contracts of hiring or acquisition of the housings. Please also provide us with details about the utility bills.*
- 2) *Has C.A. been considered as tax resident in Switzerland over the period 2010 to 2013, and if so on what grounds and from what date? What requirements did the Tax authorities ask him to obtain that tax status and what documents did he provide to support that residence?*
- 3) *What tax duties had C.A. to fulfil after his registration in 1999 as resident in Switzerland? Was he required to file some tax returns there, and if so on what grounds and for what periods did he do so? What sources and amount of income received and/or capital gains realised do any such tax returns reflect; and what amount of taxes have been paid in that respect?*
- 4) *Identification of the real estates held in Switzerland by C.A. as well as if some of them was declared as his usual domicile.*
- 5) *Identification of the vehicles, boats and aircrafts, as well as financial assets held by C.A. in Switzerland.*
- 6) *Economic/professional activity performed by C.A. in Switzerland, nature and description.*
- 7) *If C.A. has worked a company as an employee, please identify the companies.*

[Per C.A.:

- 1) *C.A. è conosciuto dalle vostre autorità fiscali? Vogliate per favore fornirci i suoi dati di identificazione ed il suo numero di contribuyente come pure i domicili che ha dichiarato alle vostre autorità fiscali. Tali domicili erano in affitto o in proprietà? Vogliate per favore inviarci i contratti di locazione o di acquisto di tali abitazioni come pure dei dettagli sulle fatture dei servizi pubblici.*
- 2) *C.A. è stato considerato quale residente fiscale in Svizzera durante il periodo dal 2010 al 2013 e, in caso affermativo, su quale base ed a partire da quale data? Quali sono stati i requisiti richiesti dalle autorità fiscali affinché egli ottenesse tale statuto fiscale e quali documenti ha prodotto per giustificare la sua residenza?*
- 3) *Quali sono gli obblighi fiscali che C.A. ha dovuto adempiere dopo essere stato registrato quale residente fiscale in Svizzera nel 1999? Ha dovuto compilare delle dichiarazioni d'imposta e, in caso affermativo, su quali basi e per quali periodi? Quali fonti e quali somme di redditi percepiti e/o quali utili in capitale tali dichiarazioni fiscali riflettono e a quanto ammontano le relative imposte pagate?*
- 4) *Identificazione dei beni immobiliari detenuti in Svizzera da C.A. con l'indicazione se qualcuno fra di essi è stato dichiarato quale suo domicilio usuale.*
- 5) *Identificazione dei veicoli, dei natanti e degli aerei come pure degli attivi finanziari detenuti in Svizzera da C.A.*
- 6) *Attività economica/professionale esercitata in Svizzera da C.A., sua natura e descrizione.*
- 7) *Se C.A. ha lavorato quale impiegato, vogliate per favore identificare le società.]".*

Le autorità fiscali dei Cantoni di Obvaldo e di Nidvaldo, nonché i diversi istituti bancari menzionati nelle domande di assistenza hanno trasmesso all'AFC le informazioni richieste.

C. Dopo che l'AFC ha ottenuto le informazioni richieste, B.A. e C.A. si sono opposti alla loro trasmissione

Nelle quattro decisioni finali del 12 maggio 2017, l'AFC ha concesso l'assistenza amministrativa alla Spagna e trasmesso le informazioni bancarie richieste. In merito alla situazione fiscale degli interessati, l'AFC ha indicato che essi erano stati considerati quali residenti fiscali in Svizzera sulla base del loro domicilio.

In merito a B.A. ed a C.A. essa ha specificato che queste due persone erano state imposte sulla base del dispendio, indicandone l'ammontare utilizzato quale base d'imposizione per ognuno dei periodi fiscali considerati e precisando che, tenuto conto di tale modo d'imposizione, esse non erano autorizzate ad esercitare un'attività lucrativa in Svizzera.

Queste decisioni finali sono state oggetto di quattro ricorsi separati, inoltrati il 14 giugno 2017 presso il Tribunale amministrativo federale. Essi postulavano l'annullamento delle decisioni finali del 12 maggio 2017 poiché le domande di assistenza erano diventate prive di oggetto e ne chiedevano il rigetto.

D. La decisione del Tribunale amministrativo federale: le informazioni secondo le quali i convenuti sono tassati sul dispendio non vanno trasmesse!

Dopo aver riunito le cause, il Tribunale amministrativo federale ha giudicato, con decisione del 20 agosto 2018, che le quattro domande adempivano le condizioni richieste per poter ottenere l'assistenza amministrativa. Esso ha, tuttavia, considerato che le informazioni che l'AFC intendeva comunicare in merito al fatto che B.A. e C.A. erano stati assoggettati all'imposta in Svizzera sulla base del dispendio, indicandone l'ammontare utilizzato quale base d'imposizione, non andavano trasmesse all'autorità richiedente non essendo verosimilmente rilevanti.

Il Tribunale amministrativo federale ha pertanto dettagliato come segue, al consid. 3.6.4 della propria decisione, i passaggi che andavano soppressi, rispettivamente sostituiti nelle decisioni finali concernenti B.A. e C.A.:

Decisione concernente B.A.:

- risposta g) da stralciare: *"on an expenditure basis", "The tax was calculated on the basis of the annual cost of living expenses for themselves and those depending on them", come pure "The taxation of the couple in Switzerland for the year 2013 (from 1 December 2013 to 31 December 2013) was calculated on the basis of an annual expenditure of CHF xxx"*;
- risposta k) da stralciare: *"In the context of the taxation on an expenditure basis it is not permitted to Mr B.A. to pursue an economic activity in Switzerland. He is required to join the social security system as a person not practicing an economic activity"*.

Decisione concernente C.A.:

- risposta h) da stralciare: *"The taxation of the couple was based on expenses. As their expenses for each year were less than the annually fixed minimum assessment base, they were taxed based on the minimum taxable income as shown in the chart below"* e, nella relativa tabella sotto la rubrica *"Taxable income"*, gli importi indicati per gli anni dal 2010 al 2013, vale a dire CHF www, CHF xxx, CHF yyy e CHF zzz;
- risposta k) da stralciare e da sostituire con *"According to the information provided by the Tax Administration of canton Nidwalden, Mr C.A. does not carry out a professional activity"*.

Il Tribunale amministrativo federale ha, di conseguenza, parzialmente ammesso i ricorsi.

II. Il ricorso al Tribunale federale

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

Con un ricorso in materia di diritto pubblico rivolto al Tribunale federale, l'AFC chiede l'annullamento della parte della decisione impugnata nel senso che i ricorsi del 14 giugno 2017 siano integralmente respinti.

Latto impugnato è una decisione finale (art. 90 LTF) 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. art. 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].

L'AFC sostiene a ragione che 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. Tale questione è già stata affrontata nella Sentenza TF n. 2C_625/2018 del 1° febbraio 2019^[2], tuttavia nel contesto della Convenzione per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sulla sostanza tra Svizzera e Francia (CDI CH-FRA; RS 0.672.934.91), il cui art. 4 par. 6 lett. b lega la questione del riconoscimento della residenza fiscale all'esistenza o meno di un'imposizione in Svizzera sulla base del dispendio.

Ora, la Convenzione applicabile nel presente caso, ossia quella conclusa fra la Svizzera e la Spagna per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sulla sostanza (CDI CH-SPA; RS 0.672.933.21) non contiene alcuna disposizione paragonabile all'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA, per cui la conclusione della Sentenza TF n. 2C_625/2018 non è trasponibile nella presente causa. Oltretutto, la questione affrontata in tale decisione era ad ogni modo ancora aperta al momento dell'inoltro del ricorso^[3]. Occorre, quindi, entrare in materia sul ricorso.

C. Le norme applicabili per esaminare la domanda di assistenza amministrativa in questione

Il merito al diritto applicabile, le domande di assistenza amministrativa che concernono l'imposta sul reddito degli anni dal 2010 al 2013 vanno riferite all'art. 25^{bis} CDI CH-SPA nella sua versione attuale, che deriva dal Protocollo del 27 luglio 2011^[4].

[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.

[2] DTF 145 II 112.

[3] Cfr. Sentenza TF n. 2C_527/2015 del 3 giugno 2016 consid. 1.2.2.

[4] RU 2013 2367.

Per quanto concerne il diritto interno, le domande di assistenza sono state depositate posteriormente all'entrata in vigore della Legge federale sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (LAAF; RS 651.1), avvenuta il 1° febbraio 2013.

È, quindi, questa legge, della quale il Tribunale federale ha sottolineato il carattere di legge d'esecuzione delle CDI^[5], che si applica in concreto (cfr. art. 24 LAAF)^[6].

D. Il potere cognitivo del Tribunale federale

Il Tribunale federale fonda la sua sentenza sui fatti accertati dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Secondo l'art. 105 cpv. 2 esso può rettificare o completare d'ufficio l'accertamento dei fatti dell'autorità inferiore se esso è stato svolto in modo manifestamente inesatto o in violazione del diritto ai sensi dell'art. 95 LTF. Il carattere manifestamente inesatto può risultare da un'omissione oppure quando è necessario aggiungere un fatto che non figura nella decisione impugnata e che risulta in modo evidente dall'incarto^[7].

Nel presente caso, la decisione impugnata non riproduce l'insieme delle domande che l'autorità richiedente ha posto in relazione alla situazione fiscale e patrimoniale delle persone coinvolte, ma si limita a citare unicamente alcuni estratti isolati.

Ora, per poter dirimere la controversia è necessario conoscere tutte le richieste. Come risulta chiaramente dalle domande di assistenza amministrativa che figurano nell'incarto, l'Alta Corte ha completato d'ufficio (art. 105 cpv. 2 LTF) lo stato dei fatti per riprodurre tali questioni basandosi, a titolo di modello, sulla domanda di assistenza relativa a C.A., che contiene gli stessi quesiti della domanda riferita a B.A.

Dato che lo stato dei fatti è stato completato d'ufficio, la questione a sapere se il ricorso della ricorrente concernente tale punto sia sufficientemente motivato in relazione all'art. 106 cpv. 2 LTF, ciò che viene contestato dai convenuti, può rimanere indecisa per mancanza d'interesse.

1. L'AFC contesta la decisione del Tribunale amministrativo federale e considera verosimilmente rilevante tutte le informazioni richieste dalle autorità spagnole

La decisione impugnata ritiene in sostanza che le informazioni richieste, che hanno lo scopo di determinare la residenza fiscale delle persone coinvolte e di permettere, se del caso, alla Spagna di fissare l'ammontare delle imposte da esse dovute, adempiono tutte le condizioni per la concessione dell'assistenza amministrativa e che le stesse vanno, quindi, comunicate all'autorità richiedente.

I giudici precedenti ritengono per contro che le informazioni relative al modo d'imposizione in Svizzera di B.A. e di C.A.

(imposizione sulla base del dispendio), così come l'indicazione dell'ammontare utilizzato quale base d'imposizione non adempiono le condizioni della verosimile rilevanza.

L'AFC sostiene che, rifiutando di trasmettere tali informazioni, la decisione impugnata ha violato sia l'art. 25^{bis} par. 1 CDI CH-SPA sia l'art. 17 cpv. 2 LAAF. I convenuti, per contro, rimproverano in sostanza all'AFC di voler trasmettere delle informazioni che l'autorità richiedente non ha sollecitato, dal momento che le domande di assistenza mirano unicamente a determinare l'esistenza o meno di una residenza fiscale in Svizzera, nonché le condizioni poste dalle autorità fiscali svizzere per ammettere una tale residenza e non a chiarire il modo d'imposizione in Svizzera.

2. La nozione di informazione verosimilmente rilevante ai sensi della CDI CH-SPA

Secondo l'art. 25^{bis} par. 1 CDI CH-SPA, le autorità competenti 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.

La condizione della verosimile rilevanza delle informazioni richieste espressa nella suddetta disposizione 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^[8].

Una volta che l'AFC federale ha ottenuto i documenti che ha sollecitato presso i detentori delle informazioni, deve verificare che le informazioni ivi contenute adempiano le

[5] DTF 143 II 136 consid. 4.4; 628 consid. 4.3.

[6] DTF 139 II 404 consid. 1.1.

[7] Cfr. DTF 136 II 5 consid. 2.4; BERNARD CORBOZ, N 50 e 59 ad art. 105 LTF, in: Bernard Corboz/Alain Wurzbürger/Pierre Ferrari/Jean-Maurice Frésard/Florence Aubry Girardin (a cura di), Commentaire de la LTF, II^a ed., Berna 2014.

[8] DTF 143 II 185 consid. 3.3.2; 142 II 161 consid. 2.1.1; 139 II 404 consid. 7.2.2.

condizioni della verosimile rilevanza^[9]. Ciò viene pure richiesto dall'art. 17 cpv. 2 LAAF, il quale prevede che l'AFC non può trasmettere le informazioni presumibilmente irrilevanti, ma le deve rimuovere o rendere irricevibili.

3. 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. 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^[10].

4. Il precedente con la Francia (DTF 145 II 112) è in questo caso applicabile?

In tale ambito, il Tribunale federale ha recentemente ritenuto che l'indicazione del modo d'imposizione in Svizzera di una persona coinvolta in una domanda di assistenza amministrativa (imposizione sulla base del reddito oppure secondo il dispendio) poteva costituire una domanda verosimilmente rilevante. Tale principio è stato enunciato nel quadro dello scambio di informazioni con la Francia in relazione all'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA, il quale prevede che una persona imposta sulla base del dispendio determinato secondo il valore locativo della sua abitazione non è considerata quale residente a norma dell'art. 4 CDI CH-FRA^[11]. Tale disposizione esclude che una persona possa essere riconosciuta quale residente di uno Stato contraente se essa viene imposta sulla base del dispendio.

Dal momento che detta norma stabilisce un nesso fra il modo d'imposizione in Svizzera ed il riconoscimento della residenza fiscale in Svizzera, il Tribunale federale ha ritenuto che l'informazione relativa al modo d'imposizione in Svizzera costituiva un'informazione verosimilmente rilevante per la Francia.

Nel presente caso, come già visto, la CDI CH-SPA non contiene alcuna disposizione paragonabile all'art. 4 par. 6 lett. b CDI CH-FRA. Il principio enunciato nella DTF 145 II 112 non può, quindi, essere applicato nel caso qui in discussione.

5. Le finalità delle richieste poste dalle autorità spagnole

Come giustamente rilevato dall'istanza inferiore, e contrariamente a quanto sostenuto dai ricorrenti, formulando le domande di assistenza amministrativa l'autorità richiedente cerca non soltanto di determinare la residenza fiscale dei convenuti, ma anche di identificare i loro redditi potenzialmente imponibili in Spagna.

È per questi motivi che l'autorità richiedente vuole sapere su quali basi essi sono stati considerati quali residenti fiscali svizzeri, come pure di identificare i loro redditi. In tale ottica, l'autorità richiedente ha in particolare chiesto quali sono gli obblighi fiscali che B.A. e C.A. hanno dovuto adempiere dopo essere stati registrati quali residenti fiscali in Svizzera, se essi

hanno dovuto compilare delle dichiarazioni d'imposta e, in caso affermativo, su quali basi e per quali periodi, quali fonti e quali somme di redditi percepiti e/o quali utili in capitale sono stati indicati in queste dichiarazioni d'imposta e a quanto ammontano le relative imposte pagate.

Incombeva, quindi, all'AFC di rispondere a queste domande. In concreto essa ha indicato che i convenuti erano stati imposti secondo il dispendio e non sulla base dei loro redditi ed ha fornito l'ammontare del dispendio utilizzato quale base d'imposizione per i periodi fiscali dal 2010 al 2013.

6. Le caratteristiche dell'imposizione secondo il dispendio

Convien, quindi, chiedersi se tali informazioni risultino essere verosimilmente rilevanti. L'imposizione secondo il dispendio è retta, sul piano dell'imposta federale diretta, dall'art. 14 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11). Nella sua versione in vigore durante i periodi fiscali litigiosi^[12], tale disposizione prevede che le persone fisiche che, per la prima volta o dopo un'assenza di almeno dieci anni, acquisiscono domicilio o dimora fiscale in Svizzera senza esercitarvi attività lucrativa, hanno il diritto di pagare, invece dell'imposta sul reddito, un'imposta calcolata sul dispendio fino alla scadenza del periodo fiscale in corso (cpv. 1). Se tali persone non sono cittadini svizzeri, il diritto di pagare l'imposta secondo il dispendio spetta loro anche oltre tale limite (cpv. 2).

L'imposizione secondo il dispendio rimpiazza l'imposta sul reddito (cfr. art. 14 cpv. 1 LIFD; "invece di"). L'imposta così calcolata non deve, tuttavia, essere inferiore all'imposta calcolata su di una serie di proventi lordi (calcolo di controllo), e cioè sui proventi da sostanza immobiliare sita in Svizzera, sui proventi da beni mobili situati in Svizzera, sui proventi da capitale mobiliare collocato in Svizzera, inclusi i crediti garantiti da pegno immobiliare, sui proventi da diritti d'autore, brevetti e diritti analoghi esercitati in Svizzera, sugli assegni di quiescenza, rendite e pensioni di fonte svizzera e sui proventi per i quali il contribuente pretende uno sgravio da imposte estere in virtù di una convenzione conclusa dalla Svizzera per evitare la doppia imposizione (cfr. la lista che figura all'art. 14 cpv. 3 LIFD).

Il contribuente che beneficia dell'imposizione secondo il dispendio è tenuto a dichiarare i redditi che fanno parte del calcolo di controllo^[13].

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

Nel presente caso, comunicando l'informazione secondo la quale i convenuti sono stati imposti secondo il dispendio, l'AFC ha risposto ad una domanda pertinente dell'autorità richiedente volta a sapere su quali basi essi erano stati imposti in Svizzera.

[12] RU 1991 1189 nella versione prima delle modifiche intervenute con effetto al 1° gennaio 2016.

[13] Cfr. JEAN-FRÉDÉRIC MARAIA, N 76 ad art. 14 LIFD in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin (a cura di), *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 10^e ed., Basilea 2017.

[9] DTF 143 II 185 consid. 3.3.2.

[10] DTF 142 II 161 consid. 2.2.2; 218 consid. 3.7.

[11] DTF 145 II 112 consid. 2.2.3.

Dichiarando che sono stati imposti sulla base del dispendio, l'AFC indica in effetti che essi non sono stati imposti sui loro redditi, ciò che rappresenta un'informazione rilevante per l'autorità richiedente che intende verificare se i convenuti risiedessero fiscalmente in Svizzera ed ivi svolgessero un'attività professionale. Contrariamente a quanto affermato dai convenuti, non si tratta di un'informazione fornita spontaneamente, bensì della risposta ad una domanda dell'autorità richiedente.

In relazione al contenuto delle dichiarazioni d'imposta, l'autorità richiedente ha pure chiesto quali fonti e quali somme di redditi percepiti e/o quali utili in capitale tali dichiarazioni fiscali "riflettono". A tale riguardo va rilevato che l'AFC ha adottato un'interpretazione restrittiva di tale domanda, dal momento che non ha indicato se e, in caso affermativo, quali redditi lordi i convenuti hanno dovuto riportare nelle loro dichiarazioni fiscali in esecuzione dei loro obblighi quali contribuenti imposti secondo il dispendio (dichiarazione di determinati proventi lordi ai fini del calcolo di controllo), ma si è limitata a menzionare l'ammontare del dispendio.

D'altro canto, l'informazione secondo la quale B.A. non può esercitare un'attività lucrativa in Svizzera per il fatto di sottostare all'imposizione sulla base del dispendio è pure un'informazione verosimilmente rilevante nella misura in cui indica che il contribuente non ha realizzato dei proventi derivanti da un'attività lucrativa in Svizzera. L'istanza inferiore non ha del resto stralciato tale informazione dalla decisione dell'AFC concernente C.A.

Per contro, non si vede in che modo l'ammontare del dispendio ritenuto dalla autorità fiscali svizzere quale base imponibile possa costituire un'informazione verosimilmente rilevante per l'autorità richiedente, dal momento che detta informazione non fornisce alcuna indicazione in merito ai proventi realizzati dai convenuti. È, quindi, a giusto titolo che l'istanza inferiore ha soppresso queste indicazioni dalle informazioni da trasmettere.

8. Il ricorso dell'AFC è da ritenersi fondato. Secondo l'Alta Corte tutte le informazioni richieste dalla Spagna devono essere trasmesse, ad eccezione dell'ammontare del dispendio

Da quanto detto in precedenza deriva che il Tribunale amministrativo federale ha violato l'art. 25^{bis} par. 1 CDI CH-SPA e l'art. 17 cpv. 2 LAAF modificando le decisioni finali del 12 maggio 2017 relative a B.A. e C.A. ad eccezione della soppressione dell'ammontare utilizzato quale base d'imposizione, che non costituisce un'informazione verosimilmente rilevante.

III. Conclusioni

Il ricorso va, quindi, parzialmente ammesso. La decisione impugnata è parzialmente annullata e riformata nel senso che i dispositivi delle decisioni finali del 12 maggio 2017 concernenti B.A. e C.A. vengono modificati come segue:

Decisione concernente B.A.:

- risposta g) da stralciare: *"The taxation of the couple in Switzerland for the year 2013 (from 1 December 2013 to 31*

December 2013) was calculated on the basis of an annual expenditure of CHF xxx".

Decisione concernente C.A.:

- risposta h) da stralciare: *"As their expenses for each year were less than the annually fixed minimum assessment base, they were taxed based on the minimum taxable income as shown in the chart below" e, nella relativa tabella sotto la rubrica "Taxable income", gli importi indicati per gli anni dal 2010 al 2013, vale a dire CHF www, CHF xxx, CHF yyy e CHF zzz".*

La decisione impugnata viene per il resto confermata.