

**Patrimoni, finanza e internazionalizzazione n. 21/2019**

# Il principio di sussidiarietà, della verosimile rilevanza e della buona fede nell'assistenza amministrativa (sentenza TF n. 2C\_28/2017 del 16 aprile 2018)

di Samuele Vorpe - responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI

*Sentenza TF n. 2C\_28/2017 del 16 aprile 2018, Ricorso dell'Amministrazione federale delle contribuzioni contro la decisione del Tribunale amministrativo federale del 28 dicembre 2016 (n. A-2797/2016, n. A-2801/2016) in materia di assistenza amministrativa (CDI CH-FR)*  
*Il principio di sussidiarietà presuppone che lo Stato richiedente formuli una richiesta di assistenza amministrativa in materia fiscale soltanto dopo aver esaurito tutti le fonti abituali per ottenere le informazioni sulla base del suo diritto interno. Il fatto che la contribuente, oggetto della richiesta di assistenza, abbia sottoscritto un Accordo con l'Autorità fiscale francese mentre la domanda era ancora pendente non è rilevante in relazione al principio di sussidiarietà. Diversa è la questione a sapere se l'assistenza debba essere accordata in simili circostanze dal punto di vista della verosimile rilevanza. 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. La contribuente non può inoltre sostenere che la domanda presentata dallo Stato richiedente sia contraria al principio della buona fede per il fatto che quest'ultimo si sarebbe impegnato nei confronti dello Stato richiesto a non formulare delle domande relative a determinati dati. L'Autorità fiscale francese ha indicato i motivi per i quali le informazioni richieste adempiano ancora, malgrado l'Accordo, la condizione della verosimile rilevanza, e non si vede su quale base dette spiegazioni dovrebbero essere rimesse in discussione sulla base della buona fede.*

## **I sospetti e le richieste dell'Autorità fiscale francese**

Il 9 giugno 2015 la Direzione generale delle finanze pubbliche francesi (di seguito denominata l'Autorità richiedente) ha indirizzato all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) una domanda di assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale concernente la contribuente A. relativa all'imposta sul reddito degli anni 2011 e 2012 e all'imposta di solidarietà sulla sostanza degli anni dal 2011 al 2013.

L'Autorità richiedente sospettava infatti che A. fosse domiciliata in Francia, malgrado dichiarasse di possedere una residenza fiscale britannica, che le permetteva di dissimulare dei proventi imponibili in Francia attraverso la società B. con sede nelle Isole Vergini Britanniche (di seguito denominata la Società) della quale era beneficiaria economica e che, a sua volta, era titolare di almeno un conto bancario in Svizzera sotto il numero IBAN \*\*\*002 o \*\*\*403.

L'Autorità richiedente desiderava, quindi, ottenere lo stato della sostanza al 1° gennaio degli anni dal 2011 al 2013, i relativi estratti per il periodo dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2012 nonché il formulario A di tale conto e di tutti gli altri averi bancari dei quali A. fosse direttamente o indirettamente titolare, avente diritto economico o per i quali essa disponeva di una procura all'interno della banca nella quale detti conti erano aperti.

L'Autorità richiedente precisava all'AFC di aver esaurito i mezzi d'indagine previsti dalla procedura fiscale interna applicabili allo stadio attuale dell'indagine (c.d. principio di sussidiarietà).

Su richiesta dell'AFC, che non riusciva a collegare i numeri IBAN ricevuti a un istituto bancario svizzero, l'Autorità richiedente ha precisato che il conto \*\*\*002 esisteva effettivamente ed era stato aperto presso la Banca C. AG (di seguito denominata la Banca).

A seguito di un'ordinanza dell'AFC del 15 settembre 2015, la Banca ha prodotto, il 28 settembre successivo, i documenti richiesti. Dagli stessi risultava che A. era l'avente diritto economico di una relazione bancaria aperta a nome della Società, che comprendeva diversi conti e le cui referenze equivalevano, in sostanza, a quelle del conto \*\*\*403 che figurava nella domanda di assistenza (di seguito denominata relazione A). Risultava inoltre che A. era titolare della relazione bancaria n. \*\*\*359 che comprendeva diversi conti (di seguito denominata relazione B) e che disponeva pure di una cassetta di sicurezza.

### **L'Accordo tra l'Autorità fiscale francese e la contribuente A.**

L'11 gennaio 2016, A. e l'Autorità richiedente hanno sottoscritto un contratto intitolato "Accordo complessivo" relativo agli anni dal 2010 al 2013 (di seguito denominato l'Accordo). Questo accordo si riferisce al riconoscimento dei redditi da parte di A. effettuato l'11 dicembre 2015 e contiene le seguenti clausole:

– articolo 1: l'Amministrazione, dopo esame della fattispecie, accetta di riconoscere gli elementi proposti con lettera dell'11 dicembre 2015 dal rappresentante della signora A. al fine di stabilire i fattori imponibili degli anni dal 2010 al 2013;

- articolo 2: la signora A. ... si impegna a rispettare i propri obblighi fiscali correnti e a pagare gli importi a suo carico in virtù dell'articolo 1 nei termini previsti per la riscossione delle imposte suppletorie stabilite dall'Autorità competente;
- articolo 3: se la signora A. non dovesse rispettare una qualsiasi delle condizioni fissate all'articolo 2, il presente Accordo sarà dichiarato nullo e il recupero di tutte le somme legalmente dovute (imposte e penalità) potrà essere perseguito secondo le norme del codice generale delle imposte.

### Le verifiche dell'AFC nei confronti dell'Autorità richiedente

Il 3 febbraio 2016, l'AFC ha messo a disposizione di A. e della Società l'intero incarto, indicando loro quali informazioni intendeva comunicare all'Autorità richiedente. A. e la Società si sono opposti a qualsiasi trasmissione di informazioni, argomentando che la procedura fiscale francese era stata oggetto di un accordo. L'AFC ha, quindi, chiesto all'Autorità richiedente se la verifica fiscale fosse tutt'ora in corso e su quali periodi fiscali essa verteva.

L'11 marzo 2016, l'Autorità richiedente ha risposto nei seguenti termini:

*“Per quanto riguarda la pratica di cui sopra, la verifica fiscale nei confronti di A. è da considerarsi tutt'ora in corso in considerazione dello stato attuale della pratica: essa ha riguardato gli anni 2010, 2011 e 2012. L'anno 2013 è stato oggetto di una regolarizzazione da parte di A. nel quadro del suddetto Accordo. In ogni caso, l'Accordo non può avere, in questa fase, alcuna incidenza sull'esito positivo della richiesta di assistenza amministrativa internazionale. In effetti: allo stato attuale, una procedura di contenzioso è sempre possibile, l'Accordo contiene, fra l'altro, l'obbligo per A. di pagare gli importi messi a suo carico, ciò che, al momento attuale, non è ancora avvenuto, per l'amministrazione fiscale francese è estremamente importante assicurarsi che le informazioni fornite dalla contribuente a seguito del controllo, e che hanno condotto all'Accordo, siano complete ed esatte. In effetti, la presentazione di informazioni false, alterate o inesatte, che la risposta delle autorità svizzere potrebbe eventualmente evidenziare, autorizzerebbe i nostri servizi a riprendere le operazioni di controllo e/o di rimettere in discussione l'Accordo. Inoltre, a questo stadio della procedura, la questione della responsabilità fiscale penale dell'interessata non può essere scartata. Per tutti questi motivi intendiamo mantenere la nostra domanda di assistenza amministrativa”.*

### La decisione dell'AFC di accordare assistenza amministrativa

Con decisione del 1° aprile 2016, l'AFC ha accordato l'assistenza amministrativa concernente A. e deciso di trasmettere all'Autorità richiedente le seguenti informazioni:

- è l'avente diritto economico della relazione bancaria A detenuta da B. Vengono trasmessi una copia del formulario A, lo stato della sostanza al 1° gennaio degli anni dal 2011 al 2013, come pure gli estratti dei conti relativi alla relazione bancaria A per il periodo dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2012, rispettivamente fino alla loro chiusura;
- è titolare della relazione bancaria B e di una cassetta di sicurezza;
- vengono trasmessi una copia degli stati della sostanza al 1° gennaio degli anni dal 2011 al 2013, come pure gli estratti dei conti relativi alla relazione bancaria B per il periodo dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2012, rispettivamente fino alla loro chiusura.

Le informazioni non coperte dalla domanda di assistenza, nonché quelle relative a dei terzi estranei alla procedura, sono state oscurate nei documenti da trasmettere alle competenti Autorità francesi. Una seconda decisione accordante l'assistenza amministrativa è pure stata notificata lo stesso giorno alla Società.

### **Il ricorso al TAF e la relativa decisione che accoglie le argomentazioni dei ricorrenti**

Contro tale decisione, A. ha interposto ricorso presso il Tribunale amministrativo federale (TAF) chiedendone l'annullamento. La Società ha ricorso unicamente contro la seconda decisione del 1° aprile 2016, l'unica che le era stata notificata, e che comprendeva soltanto le informazioni descritte alla lettera a) di cui sopra. Dopo aver raggruppato i ricorsi, il TAF li ha ammessi, con decisione del 28 dicembre 2016, e annullato le decisioni dell'AFC del 1° aprile 2016. Esso ha in sostanza ritenuto che la domanda di assistenza amministrativa litigiosa non rispettava il principio di sussidiarietà, dato che l'Autorità richiedente aveva ottenuto da A. le informazioni richieste durante la procedura di assistenza amministrativa, per cui si doveva ammettere ch'essa non aveva più alcun interesse a riceverle.

### **Il ricorso all'Alta Corte**

#### **L'AFC non ci sta e ricorre all'Alta Corte**

Con un ricorso in materia di diritto pubblico, l'AFC ha chiesto al Tribunale federale (TF), a titolo principale, di annullare la decisione del 28 dicembre 2016 del TAF e di confermare le proprie decisioni finali del 1° aprile 2016 nonché, a titolo sussidiario, di annullare la decisione impugnata e di rinviare la causa al TAF per nuovo esame.

#### **Le condizioni richieste dalla LTF per entrare in materia**

L'atto impugnato è una decisione finale (articolo 90 della Legge federale sul Tribunale federale (LTF; RS 173.110)) pronunciata in una causa di diritto pubblico (articolo 82, lettera a), LTF) emanata dal TAF

(articolo 86, cpv. 1, lettera a), LTF) contro la quale è dato unicamente un ricorso in materia di diritto pubblico (articolo 113, LTF e contrario).

Contro le decisioni nel campo dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale il ricorso 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'articolo 84, cpv. 2, LTF<sup>1</sup>. 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 TF<sup>2</sup>. È sufficiente che una sola questione di diritto si ponga per consentire al TF di esaminare il caso nel suo insieme<sup>3</sup>.

### La questione di diritto d'importanza fondamentale

L'AFC ritiene che la presente causa sollevi 2 questioni giuridiche di principio. Essa sostiene innanzitutto che la decisione impugnata adotta una concezione errata del principio di sussidiarietà, esaminandolo sotto l'angolazione materiale dell'interesse dello Stato richiedente a ottenere le informazioni richieste, ciò che svuoterebbe del suo contenuto la condizione della rilevanza. Essa argomenta poi che il TAF instaura un nuovo obbligo per lo Stato richiedente, che consiste nel dover presentare – oltre all'esplicita dichiarazione che attesta la necessità di ottenere le informazioni richieste – anche in che modo esso intende integrare tali informazioni nella propria procedura fiscale interna. Un tale obbligo equivarrebbe a invertire la presunzione di buona fede stabilita dalla giurisprudenza.

Il punto a sapere se l'interesse delle informazioni richieste debba essere approfondito congiuntamente alla questione del rispetto del principio di sussidiarietà non è mai stato esaminato da parte del TF e merita quindi una chiarificazione, in particolare se riferito alla condizione della verosimile rilevanza. Il TF ammette pertanto l'entrata in materia sul ricorso, senza che sia necessario interrogarsi sulla questione a sapere se il preteso rovesciamento della presunzione di buona fede sostenuto dal TAF ponga pure una questione di diritto d'importanza fondamentale.

---

<sup>1</sup> Cfr. articolo 83, lettera h) e 84, lettera a), LTF; DTF 139 II 404 consid. 1.3 pag. 410.

<sup>2</sup> DTF 139 II 404 consid. 1.3 pag. 410; 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.

<sup>3</sup> Cfr. DTF 141 II 14 consid. 1.2.2.4 pag. 22 e ss..

### L'AFC è legittimata a ricorrere

L'AFC, che è legittimata a ricorrere a norma dell'articolo 89, cpv. 2 lettera a), LTF<sup>4</sup>, ha inoltrato ricorso in tempo utile (articolo 100, cpv. 2, lettera b), LTF) e nelle forme prescritte (articolo 42, LTF).

### Le norme applicabili nel caso in specie

Per quanto riguarda la legge applicabile, l'articolo 28 della Convenzione del 9 settembre 1966 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Francese intesa a evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sulla sostanza nonché a prevenire la frode e l'evasione fiscale (CDI CH-FR; RS 0.672.934.91), come pure il punto XI del Protocollo addizionale alla CDI CH-FR, fissano le esigenze materiali della procedura di assistenza amministrativa, mentre la Legge federale sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (LAAF; RS 651.1), applicabile nella fattispecie (cfr. articolo 24, LAAF), ne concretizza l'esecuzione in Svizzera<sup>5</sup>.

### Il principio di sussidiarietà

#### *Le motivazioni del TAF*

La controversia concerne innanzitutto la questione a sapere se è a giusto titolo che il TAF ha giudicato che la domanda non rispettava il principio di sussidiarietà. Il TAF ha ritenuto che l'Autorità richiedente avesse ottenuto le informazioni "fiscalmente utili" da parte di A., che le aveva trasmesso un riconoscimento dei redditi in data 11 dicembre 2015. Questo fatto contraddirebbe l'affermazione, contenuta nella domanda di assistenza del 9 giugno 2015, secondo cui i mezzi d'indagine erano stati esauriti. L'esame della portata dell'Accordo concluso l'11 gennaio 2016 fra A. e l'Autorità richiedente confermava che la domanda di assistenza del 9 luglio 2015 non era più di alcun interesse per l'Autorità richiedente e violava, di conseguenza, il principio di sussidiarietà. Questo contratto, che vincolava l'Autorità fiscale francese, aveva in effetti messo fine al litigio fiscale per gli anni dal 2010 al 2013. Non si poteva, quindi, ritenere che l'indagine fiscale avviata in Francia contro A. fosse ancora in corso. In particolare, i motivi di decadenza previsti dall'Accordo erano soltanto ipotetici e questo documento non riservava nemmeno l'esito della procedura di assistenza amministrativa. La domanda di assistenza del 9 giugno 2015 s'avverava, quindi, irricevibile a seguito del mancato rispetto del principio di sussidiarietà.

---

<sup>4</sup> 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 e Pra 2016/79 pag. 727.

<sup>5</sup> DTF 143 II 224 consid. 6.1 pag. 228; 628 consid. 4.3 pag. 639.

### *Le motivazioni dell'AFC*

L'AFC sostiene che l'esame del rispetto del principio di sussidiarietà si riferisce unicamente all'utilizzazione dei mezzi interni che precedono l'inoltro di una domanda di assistenza amministrativa. La valutazione dell'interesse, della necessità o dell'utilità delle informazioni richieste si baserebbe sull'esame della loro verosimile rilevanza.

Il punto XI del Protocollo addizionale alla CDI CH-FR esprime il principio della sussidiarietà dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale. In casi di scambio di informazioni effettuati sulla base dell'articolo 28 CDI CH-FR, l'Autorità competente dello Stato richiedente formula le domande di informazioni dopo aver esaurito le fonti abituali di informazioni previste dalla propria procedura fiscale interna.

Come lo suggerisce il nome, il TF osserva che il principio di sussidiarietà mira a garantire che la domanda di assistenza amministrativa intervenga unicamente a titolo sussidiario e non per imporre allo Stato richiesto l'onere di ottenere informazioni che sarebbero alla portata dello Stato richiedente in virtù della propria procedura fiscale interna. Il controllo del rispetto del principio di sussidiarietà consiste, quindi, nel verificare che la domanda di assistenza amministrativa venga formulata soltanto dopo che lo Stato richiedente abbia utilizzato le fonti abituali di informazioni previste dalla propria procedura fiscale interna. Per esaminare se ciò sia avvenuto bisogna quindi riferirsi – logicamente – al momento della formulazione della domanda. Ciò si desume del resto anche dalla formulazione del punto XI del Protocollo addizionale alla CDI CH-FR (“dopo aver”). In effetti, secondo l'Alta Corte poco importa che lo Stato richiedente ottenga, nel corso della procedura, le informazioni direttamente dal contribuente, che sceglie liberamente di trasmettergli e/o di concludere un accordo con le Autorità fiscali. Il principio di sussidiarietà non viene, quindi, rimesso in causa se il contribuente coinvolto nella domanda di assistenza amministrativa decide, nel corso della procedura di assistenza, di trasmettere all'Autorità richiedente spontaneamente, o sulla base di una convenzione, le informazioni che corrispondono ai ragguagli richiesti.

### *Il legame con il principio della fiducia e della buona fede*

La giurisprudenza ha rilevato che la questione del rispetto del principio di sussidiarietà è strettamente legata al principio della fiducia associato a quello della buona fede. Quindi, in mancanza di elementi concreti, non vi è motivo di rimettere in causa la realizzazione del principio di sussidiarietà quando uno Stato inoltra una domanda di assistenza amministrativa, in ogni caso quando dichiara espressamente di avere esaurito le fonti abituali di informazioni o procede in modo conforme alla convenzione. Se la

Svizzera ha dei seri dubbi in merito al rispetto del principio di sussidiarietà, il principio della fiducia non gli impedisce infatti, osserva il TF, di domandare un chiarimento allo Stato richiedente<sup>6</sup>.

### *Il legame con il principio della verosimile rilevanza delle informazioni*

Il TF fa proprie le osservazioni della prof.ssa di diritto Andrea Opel<sup>7</sup>. La dottrina maggioritaria è dell'avviso che il principio di sussidiarietà deriva dalla condizione della verosimile rilevanza<sup>8</sup>. Secondo tale concezione, un'informazione adempie la condizione della verosimile rilevanza soltanto se non ha potuto essere ottenuta dallo Stato richiedente mediante le fonti abituali di informazioni previste dalla sua procedura fiscale interna. Opel non condivide tale avviso e sostiene che, per l'esame della verosimile rilevanza delle informazioni richieste, la questione a sapere se lo Stato richiedente possa o meno ottenerle esso stesso non gioca alcun ruolo. Rileva che, in senso stretto, il principio di sussidiarietà non figura del resto all'articolo 26 del Modello Ocse di Convenzione fiscale (M-Ocse), ma unicamente nel Commentario Ocse a tale Modello<sup>9</sup> e aggiunge che il principio di sussidiarietà s'impone già rispetto alle regole di comportamento relative alla buona fede che devono prevalere nelle relazioni internazionali<sup>10</sup>. La posizione di Opel sembra, quindi, secondo il punto di vista del TF, a priori convincente.

Che il principio di sussidiarietà debba o meno essere considerato come un'emanazione della condizione della verosimile rilevanza non cambia comunque nulla al fatto che questi principi non hanno gli stessi obiettivi.

### *I diversi scopi del principio di sussidiarietà e della verosimile rilevanza delle informazioni*

Il principio di sussidiarietà ha lo scopo di verificare se lo Stato richiedente ha esaurito le sue fonti abituali di informazioni prima di sollecitare l'assistenza amministrativa dell'altro Stato. Esso non figura però nel testo dell'articolo 28 CDI CH-FR (basato sull'articolo 26 M-OCSE), ma unicamente nel Protocollo addizionale alla CDI CH-FR e nel Commentario addizionale del M-OCSE.

La condizione della verosimile rilevanza prevista all'articolo 28, § 1 CDI CH-FR ha, invece, lo scopo di circoscrivere l'assistenza amministrativa alle sole informazioni materiali che sono verosimilmente rilevanti per applicare le disposizioni della convenzione o della legislazione interna dello Stato

---

<sup>6</sup> Sentenza TF n. 2C\_904/2015 dell'8 dicembre 2016 consid. 7.2.

<sup>7</sup> A. Opel, "Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik" in *Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard*, Berna 2015, p. 365.

<sup>8</sup> Cfr. in particolare A. Donatsch/S. Heimgartner/F. Meyer/M. Simonek, "Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht", 2<sup>a</sup> ed., Zurigo 2015, p. 234; Michael Engelschalk, in *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland (...): Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen [MA]*, 6<sup>a</sup> ed., 2015, N 35 ad Art. 26 M-OCSE; cfr. pure gli altri autori citati da Opel (nota 7), p. 365 nota 1888.

<sup>9</sup> Cfr. Commentario n. 9 ad articolo 26 M-OCSE.

<sup>10</sup> Opel (nota 7), pag. 365.



richiedente oppure per l'amministrazione. Ne consegue che, secondo il TF, non è perché una domanda di assistenza amministrativa rispetta il principio di sussidiarietà che le informazioni richieste soddisfano *ipso facto* la condizione della verosimile rilevanza. Inversamente, le informazioni sollecitate con una domanda di assistenza amministrativa possono adempiere la condizione della verosimile rilevanza, ma la domanda di assistenza amministrativa può essere stata formulata senza che il principio di sussidiarietà sia stato rispettato.

### **Ma allora l'Autorità fiscale francese ha rispettato il principio di sussidiarietà?**

Nel caso di specie, l'Autorità richiedente ha precisato, nella sua domanda di assistenza amministrativa dell'11 giugno 2015, di aver esaurito i mezzi di raccolta di informazioni previsti dalla propria procedura fiscale interna utilizzabili a questo stadio. Non vi è, quindi, motivo di mettere in dubbio la veridicità di quest'affermazione, e nemmeno i giudici dell'istanza inferiore lo fanno. Il principio di sussidiarietà è da considerarsi, a detta dell'Alta Corte, pienamente rispettato.

Il fatto però che A. abbia sottoscritto l'Accordo mentre la domanda era ancora pendente non è rilevante in relazione al principio di sussidiarietà. Diversa è la questione a sapere se l'assistenza debba essere accordata in simili circostanze dal punto di vista della verosimile rilevanza. È, quindi, a torto – secondo il parere del TF – che i giudici del TAF, hanno desunto dall'esistenza dell'Accordo che la domanda di assistenza amministrativa impugnata violava il principio di sussidiarietà.

### **Il principio della verosimile rilevanza**

#### *Il requisito fondamentale per concedere l'assistenza amministrativa*

Il fatto che, contrariamente a quanto ritenuto dal TAF, il principio di sussidiarietà sia stato rispettato non significa ancora che il ricorso debba essere ammesso. In effetti, il TF non è vincolato dai motivi invocati e può respingere un ricorso anche per motivi diversi da quelli elencati nella decisione<sup>11</sup>. Bisogna inoltre chiedersi se il rifiuto di accordare l'assistenza amministrativa enunciato nella decisione impugnata non potrebbe essere giustificato dal fatto che le informazioni richieste non adempivano la condizione della verosimile rilevanza oppure che potrebbe esservi stata una violazione del principio della buona fede da parte dello Stato richiedente in relazione con il riconoscimento dei redditi effettuato da A. con la conclusione dell'Accordo fra di lei e l'Autorità richiedente.

Secondo l'articolo 28, § 1 CDI CH-FR:

---

<sup>11</sup> DTF 139 II 404 consid. 3 pag. 415; 138 III 537 consid. 2.2 pag. 540.

*“le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per l’esecuzione delle disposizioni della presente Convenzione oppure per l’applicazione o l’esecuzione della legislazione interna relativa alle imposte di ogni genere ...”.*

La condizione della verosimile rilevanza delle informazioni richieste menzionata all’articolo 28, § 1 CDI CH-FR (cfr. articolo 26, § 1 M-Ocse) è la chiave di volta dell’assistenza amministrativa<sup>12</sup>.

Essa 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 gli affari di un determinato contribuente.

### *Quando deve essere provata la verosimile rilevanza?*

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 il controllo sottostanti<sup>13</sup>. La condizione della verosimile rilevanza viene presunta se la domanda contiene tutte le informazioni richieste dalla convenzione, informazioni che figurano in linea di principio nel suo protocollo<sup>14</sup>.

### *I limiti di verifica a disposizione dello Stato richiesto*

La giurisprudenza ha sottolineato che, nel contesto dell’assistenza amministrativa in materia fiscale basata sulla verosimiglianza, lo Stato richiesto non deve verificare l’applicazione del diritto procedurale interno dello Stato richiedente per decidere in merito alla pertinenza di una domanda di assistenza amministrativa. È sufficiente che le informazioni siano potenzialmente atte a essere utilizzate nella procedura straniera.

Lo Stato richiesto non può avere il compito di esaminare, al di là di un controllo di plausibilità, la fondatezza della procedura fiscale condotta all’estero né di interrogarsi su eventuali ostacoli procedurali che, in applicazione del diritto interno dello Stato richiedente, potrebbero impedire

<sup>12</sup> Cfr. Sentenze TF n. 2C\_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 6.3, in: ASA 86 p. 332; n. 2C\_241/2016 del 7 aprile 2017 consid. 5.2.

<sup>13</sup> DTF 142 II 161 consid. 2.1.1 p. 165 s.; 139 II 404 consid. 7.2.2 p. 424; Sentenza TF n. 2C\_241/2016 consid. 5.2.

<sup>14</sup> DTF 142 II 161 consid. 2.1.4 p. 168.

l'utilizzazione delle informazioni ottenute. Un simile approccio non sarebbe sostenibile nel contesto della cooperazione internazionale e viste le specificità delle singole procedure nazionali.

Lo Stato richiesto non disporrebbe del resto nemmeno degli elementi necessari per verificare l'esattezza delle affermazioni dei contribuenti relative al rispetto delle regole procedurali dello Stato richiedente<sup>15</sup>. Non si può tuttavia escludere che l'evoluzione delle circostanze nel corso del procedimento possa eccezionalmente portare alla scomparsa della condizione della verosimile rilevanza. Spetta tuttavia alla parte che intende prevalersene di dimostrarlo.

### Il principio della buona fede

#### *La presunzione della buona fede*

A ciò si aggiunge che il principio della buona fede (articolo 26 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati (Convenzione di Vienna; RS 0.111)) implica in particolare la presunzione che uno Stato agisca in buona fede. Nel contesto dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, osserva il TF, tale presunzione significa che lo Stato richiesto non può, in linea di principio, mettere in discussione le affermazioni fatte dallo Stato richiedente (principio della fiducia). Pur non interferendo con il diritto dello Stato richiesto di verificare che le informazioni richieste siano verosimilmente pertinenti allo scopo fiscale perseguito dallo Stato richiedente, la presunzione di buona fede gli impone tuttavia di fidarsi, in linea di principio, delle informazioni fornitegli da quest'ultimo<sup>16</sup>. Il principio della fiducia non si oppone, in presenza di seri dubbi, alla richiesta di un chiarimento da parte dello Stato richiedente in relazione alla verosimile rilevanza delle informazioni richieste.

#### *Il ribaltamento della presunzione della buona fede*

Secondo il TF, la presunzione di buona fede può tuttavia essere sovvertita unicamente sulla base di elementi certi<sup>17</sup>. È importante precisare che la buona fede qui in discussione è un principio di diritto pubblico internazionale che emana dalla Convenzione di Vienna. Non si tratta della buona fede "interna" che potrebbe vincolare uno Stato nei confronti di una singola persona, come potrebbe ad esempio essere il caso, nel diritto svizzero, quando viene stipulato un *ruling* fiscale<sup>18</sup>. Ciò significa che se il contribuente oggetto della domanda di assistenza amministrativa può invocare, per opporvisi, che lo Stato richiedente ha agito in modo contrario alla buona fede nei confronti dello Stato richiesto, egli

<sup>15</sup> Sentenze n. 2C\_1162/2016 consid. 6.3 e n. 2C\_241/2016 consid. 5.4.

<sup>16</sup> Cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.1.3 p. 167 s. e consid. 2.4 p. 172; 218 consid. 3.3 p. 228 s.; Sentenza TF n. 2C\_904/2015 consid. 6.3.

<sup>17</sup> Cfr. DTF 143 II 202 consid. 8.7.1 p. 221 s. e consid. 8.7.4 p. 223 s.; Sentenza TF n. 2C\_241/2016 consid. 5.5.

<sup>18</sup> Cfr. Sentenza TF n. 2C\_137/2016 del 13 gennaio 2017 consid. 6.2.

non può, in linea di principio, far valere di essere stato trattato a sua volta in malafede dallo Stato richiedente, dato che una tale censura è soggetta all'applicazione della legge e della procedura interne dello Stato richiedente.

Un contribuente oggetto di una domanda di assistenza amministrativa può pertanto sostenere che la domanda presentata dallo Stato richiedente è contraria al principio della buona fede per il fatto che quest'ultimo si sarebbe impegnato nei confronti dello Stato richiesto a non formulare delle domande relative a determinati dati<sup>19</sup>. Egli non può per contro prevalersi, di regola, del principio della buona fede garantito dal diritto internazionale argomentando di aver ottenuto l'assicurazione, da parte dalle autorità fiscali richiedenti, che nessuna procedura fiscale sarebbe stata aperta nei suoi confronti.

### **Le informazioni richieste dall'Autorità fiscale francese rispettano tutti i principi applicabile nel presente caso (sussidiarietà, verisimile rilevanza e buona fede)**

Nel presente caso, il TF ritiene che gli estratti bancari, gli elenchi della sostanza e i formulari A concernenti le relazioni bancarie A e B, di cui A. è la beneficiaria economica, sono delle informazioni che adempiono le condizioni della verosimile rilevanza, trattandosi di una persona che l'Autorità richiedente ha considerato come fiscalmente residente in Francia durante gli anni qui in discussione e pertanto assoggettata alle imposte in modo illimitato<sup>20</sup>.

A. ha d'altronde ammesso essa stessa di aver avuto la residenza fiscale in Francia durante gli anni che sono stati controllati avendo presentato una dichiarazione dei redditi. Inoltre, il fatto che A. possieda una cassetta di sicurezza presso la Banca costituisce pure un'informazione verosimilmente rilevante, non potendo escludere che tale cassetta contenga dei valori mobiliari che sottostanno all'imposta sulla sostanza. La verosimile rilevanza può certamente svanire nel corso della procedura.

Nel caso in questione, un accordo è intervenuto nel gennaio del 2016 per sistemare la posizione fiscale della convenuta. Su domanda dell'AFC, l'Autorità richiedente ha tuttavia precisato per quali ragioni si debba ritenere che la verifica fiscale intrapresa nei confronti di A. sia tutt'ora pertinente. Essa ha infatti indicato che:

- allo stato attuale, una procedura di contenzioso è sempre possibile;
- l'Accordo contiene l'obbligo per A. di pagare gli importi messi a suo carico, ciò che, al momento attuale, non è ancora avvenuto;

---

<sup>19</sup> Cfr. DTF 143 II 224 consid. 6.3 p. 230.

<sup>20</sup> Cfr. DTF 141 II 436 consid. 4.6 p. 446; Sentenze TF n. 2C\_527/2015 del 3 giugno 2016 consid. 5.2 e 5.7, riassunti in: ASA 85 p. 86; 2C\_904/2015 consid. 6.2; 2C\_216/2015 dell'8 novembre 2015 consid. 4.2.

- per l’Autorità fiscale francese è importante assicurarsi che le informazioni fornite dalla contribuente siano complete ed esatte, dal momento che la presentazione di informazioni incomplete possono condurre alla ripresa della verifica fiscale e/o alla rimessa in discussione dell’Accordo;
- a questo stadio della procedura, la questione della responsabilità fiscale penale dell’interessata non può essere scartata.

Con le suddette spiegazioni, il TF osserva che l’Autorità richiedente ha indicato i motivi per i quali le informazioni richieste adempiono ancora, malgrado l’Accordo, la condizione della verosimile rilevanza, e non si vede su quale base dette spiegazioni dovrebbero essere rimesse in discussione sulla base della buona fede.

### Conclusioni

La posizione dei giudici precedenti a tale riguardo non è stata seguita dal TF, poiché essi hanno messo in dubbio la validità di tali spiegazioni, o le hanno perlomeno ignorate, effettuando un’analisi testuale dell’Accordo per determinarne la portata giuridica, concludendo che la domanda non era più nell’interesse dell’Autorità richiedente. Il TF ritiene che tale procedura equivale a mettere in discussione la buona fede dell’Autorità richiedente nelle proprie dichiarazioni, oltretutto sulla base di un’analisi della situazione giuridica francese che oltrepassa il quadro dell’esame di verosimile rilevanza richiamato precedentemente. Il fatto che l’Autorità richiedente mantenga la propria domanda di assistenza amministrativa nonostante l’esistenza dell’Accordo non rappresenta un comportamento contrario alla buona fede della Francia nei confronti della Svizzera. Questa buona fede rimane presunta e nessun elemento concreto permette di rovesciare tale presunzione. Dalle spiegazioni fornite dalla Francia risulta inoltre che la domanda di assistenza mantiene la propria pertinenza malgrado la dichiarazione dei redditi operata da A. In effetti non è escluso che un contribuente decida di fornire tutte le informazioni concernenti un conto bancario detenuto in Svizzera pur continuando a sottacere che ne possiede degli altri oppure che detiene altri valori mobiliari custoditi ad esempio in una cassetta di sicurezza affittata all’interno della stessa banca.

La questione a sapere se il mantenimento della domanda di assistenza malgrado l’esistenza dell’Accordo costituisca un comportamento contrario alla buona fede dell’Autorità fiscale francese nei confronti di A., non riguarda secondo l’Alta Corte, in linea di principio, lo Stato richiesto, nel senso che nel presente caso non si tratta della buona fede in quanto principio di diritto pubblico internazionale, ma della relazione fra l’Autorità fiscale francese e la contribuente in relazione alla portata giuridica, dal punto di vista del diritto francese, dell’Accordo concluso. Spetta quindi ad A. formulare, se del caso, le

proprie contestazioni davanti al giudice francese in relazione al comportamento tenuto dall'Amministrazione nei suoi confronti<sup>21</sup>. Il TF ha, quindi, accolto il ricorso dell'AFC e annullato la decisione impugnata, rispettivamente confermando le decisioni finali dell'AFC del 1° aprile 2016.

 **Euroconference**  
E-Learning

 Percorsi E-Learning

 Centro Studi Tributari

## GESTIONE DEL RAPPORTO BANCA-IMPRESA: STRUMENTI E METODOLOGIE

L'obiettivo è di portare a conoscenza dei professionisti i vincoli ai quali le banche devono sottostare, cercando di comprendere il punto di vista degli istituti di credito e di avvicinare banca ed impresa (rating, analisi andamentale). Si affrontano, quindi, strumenti operativi di programmazione e pianificazione economica e finanziaria, quali budget e business plan, fondamentali per mettere in contatto l'impresa e le banche. Sono strumenti di fondamentale importanza sia per guidare l'impresa nella programmazione della propria attività, sia per rendere quest'ultima un investimento appetibile e sostenibile agli occhi di terzi finanziatori, quali le banche. Infine, vengono forniti al professionista strumenti utili per assistere le aziende clienti nella corretta pianificazione del debito rispetto al fabbisogno espresso, con lo scopo di ridurre costi e rischi derivanti dell'esposizione debitoria stessa. Il corso vuole, inoltre, illustrare le possibilità di azione in fase di ristrutturazione dell'esposizione debitoria con le banche.

**Durata:** 25 ore **CFP:** 25 cfp

**Docenti:** Matteo Belluzzi, Massimo Buongiorno, Bruno De Rosa, Claudia Mezzabotta, Catry Ostinelli, Giuseppe Toscano

**PREZZO € 250,00 + IVA** Cumulabile con sconto Privilege Card **SCOPRI DI PIÙ**

<sup>21</sup> Cfr., nello stesso spirito, la Sentenza TF n. 2C\_241/2016 consid. 5.4 in relazione ad una procedura di rettifica asseritamente conclusa nello Stato richiedente; cfr. pure DTF 142 II 161 consid. 2.2 p. 170 s.; 218 consid. 3.6 e 3.7 p. 229 s.