**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**



Corte I
A-249/2012

# Sentenza del 2 aprile 2012

Composizione

Giudici Michael Beusch (presidente del collegio),
Markus Metz, Salome Zimmermann,
cancelliera Sara Friedli.

Parti

1. **A.**_____,
2. **B.**_____,
entrambe patrocinate da…,
ricorrenti,

contro

**Direzione generale delle dogane,**
Divisione principale diritto e tributi,
Monbijoustrasse 40, 3003 Berna,
autorità inferiore.

Oggetto

Assistenza amministrativa (AAF).

## Fatti:

**A.**
Con lettera del 3 agosto 2011 (cfr. doc. 1) e complemento del 12 ottobre 2011 (cfr. doc. 1.1) l'Ufficio federale centrale delle imposte (Bundeszentralamt für Steuern) di X._____ in Germania (di seguito: autorità tedesca) ha postulato l'assistenza amministrativa da parte delle autorità svizzere ai sensi dell'art. 15 dell'Accordo del 26 ottobre 2004 di cooperazione fra la Confederazione Svizzera, da un lato, e la Comunità europea e i suoi Stati membri dall'altro, per lottare contro la frode e ogni altra attività illecita che leda i loro interessi finanziari (Accordo antifrode [AAF, RS 0.351.926.81]).

In sintesi, l'autorità tedesca ha indicato che la ditta B._____ è sottoposta in Germania ad una verifica speciale dell'imposta sulla cifra d'affari relativa agli anni 2008 – 2010. Tale ditta intratterrebbe dei rapporti d'affari con la C._____. Nel periodo oggetto della verifica, la B._____ avrebbe svolto commerci intracomunitari di grande entità. Secondo le informazioni in suo possesso, vi sarebbe il sospetto che la C._____ sia coinvolta in un caso di frode in materia di IVA.

Mediante la propria domanda d'assistenza, l'autorità tedesca, quale misura d'assistenza amministrativa, ha postulato l'interrogatorio dei responsabili della B._____ competenti in materia, in quanto persone informate sui fatti. Essa ha altresì richiesto la presenza di funzionari esteri alle operazioni di assistenza amministrativa giusta l'art. 16 AAF (cfr. doc. 1, pag. 3).

**B.**
Con decisione incidentale 24 agosto 2011, la Direzione generale delle dogane (di seguito: DGD), quale autorità competente ai sensi degli artt. 9 e 11 AAF, ha esaminato la domanda di assistenza amministrativa e ha stabilito che la stessa adempie le condizioni contenutistiche e formali di cui all'art. 18 AAF. Essa ha poi autorizzato le misure richieste nei confronti della B._____, poiché conformi alle possibilità dell'AAF. Essa ha altresì ammesso la presenza di agenti incaricati dell'autorità della Parte contraente richiedente giusta l'art. 16 AAF (cfr. doc. 2).

**C.**
Il 13 ottobre 2011, la Sezione antifrode doganale di Y._____ – autorità incaricata dell'esecuzione delle misure di assistenza amministrativa richieste dalla DGD – ha eseguito le misure d'assistenza conformemente a quanto disposto nella decisione incidentale 24 agosto 2011 (cfr. doc. 3).

In presenza di un'esperta tedesca del fisco dell'Ufficio delle finanze di Z._____, alle persone coinvolte delle ditte B._____ e A._____ sono stati presentati i documenti in merito alla fattispecie e lasciati in copia. Il signor D._____ – delegato della B._____ e amministratore della A._____ – è stato interrogato in quanto persona informata sui fatti (cfr. doc. 5).

**D.**
Con decisione finale 7 dicembre 2011 la DGD ha accolto la domanda d'assistenza amministrativa postulata dall'autorità tedesca, ribadendo che la stessa è ammissibile. In tale decisione essa ha stabilito che le persone toccate dalle misure d'assistenza amministrativa sono le ditte B._____ e A._____. La DGD ha altresì sancito che il verbale dell'interrogatorio 13 ottobre 2011 (cfr. doc. 5) e la documentazione in copia secondo l'elenco della B._____ del 13 ottobre 2011 (cfr. doc. 6) devono essere trasmesse alle autorità tedesche, poiché in palese collegamento con le procedure che costituiscono l'oggetto del procedimento estero.

**E.**
Il 13 gennaio 2012 avverso la succitata decisione, B._____, in Y._____ e la A._____, in Y._____ (di seguito: ricorrenti) hanno interposto, per il tramite del loro patrocinatore, un ricorso dinanzi al Tribunale amministrativo federale. Protestando tasse, spese e ripetibili, i ricorrenti postulano l'annullamento della decisione impugnata. In sostanza, esse ritengono che vi sia una grave violazione del principio della proporzionalità ciò che imporrebbe il non accoglimento della domanda d'assistenza. Esse ritengono altresì che la domanda d'assistenza amministrativa sia carente in merito all'oggetto ed al motivo della domanda, ciò che avrebbe tra l'altro limitato gravemente il loro diritto d'essere sentite.

**F.**
Con risposta 5 marzo 2012 la DGD, riconfermandosi nella propria decisione, ha postulato il rigetto integrale del ricorso.

**G.**
Ulteriori fatti e argomenti verranno ripresi, per quanto necessario, nei considerandi in diritto del presente giudizio.

## Diritto:

**1.**

**1.1.**

Il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni finali ai sensi dell'art. 5 della Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021) emanate dalle autorità menzionate all'art. 33 della Legge sul Tribunale amministrativo federale del 17 giugno 2005 (LTAF, RS 173.32), riservate le eccezioni di cui all'art. 32 LTAF (cfr. art. 31 LTAF). In particolare le decisioni finali prese dalla Direzione generale delle dogane in materia d'assistenza amministrativa sulla base dell'Accordo antifrode, e meglio sulla base degli artt. 15 e segg. AAF, possono essere contestate davanti al Tribunale amministrativo federale conformemente all'art. 47 cpv. 1 lett. b PA in relazione agli artt. 31, 32 *a contrario*, 33 lett. d LTAF (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-1735/2011 del 21 dicembre 2011 considd. 1.1.1 - 1.1.6, in particolare consid. 1.1.6). La procedura davanti al Tribunale amministrativo federale è retta dalla PA, per quanto la LTAF non disponga altrimenti (art. 37 LTAF). Il Tribunale amministrativo federale è dunque competente per giudicare la presente vertenza.

**1.2.** Gli interessati hanno la qualità per ricorrere (art. 48 cpv. 1 PA). Il loro gravame è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (art. 52 PA).

**1.3.** Visto quanto precede, il ricorso è ricevibile in ordine e dev'essere esaminato nel merito.

**2.**

**2.1.** Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (art. 49 lett. b PA) e l'inadeguatezza (art. 49 lett. c PA; cfr. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basilea 2008 n. m. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. ed., Zurigo/San Gallo 2010, n. 1758 segg.).

**2.2.** Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (DTAF 2007/41 consid. 2; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3. ed., Berna

2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (DTF 122 V 157 consid. 1a; DTF 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. ed., Zurigo 1998, op. cit., cifra 677). Secondo il principio di articolazione delle censure (''Rügeprinzip'') l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 128 II 139 consid. 2b).

Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 119 II 70 consid. 1).

**3.**

**3.1.** L'AAF – applicabile provvisoriamente alla Svizzera dall'8 aprile 2009 e alla Germania dal 9 aprile 2009 (cfr. RU 2011 693) – è un accordo di diritto internazionale vincolante nell'ordinamento giuridico svizzero. Esso è direttamente applicabile. Né il diritto interno, né la prassi consentono di derogarvi. Il Tribunale amministrativo federale è tenuto, conformemente all'art. 190 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101) ad applicare il diritto internazionale quand'anche fosse contrario alla Costituzione federale. In ogni caso non è da esaminare la conformità del diritto internazionale con le leggi federali, in particolare se esso è più recente (cfr. DTAF 2010/40 consid. 3; cfr. parimenti decisione del Tribunale amministrativo federale A-1735/2011 del 21 dicembre 2011 consid. 1.1.4 con rinvii).

**3.2.** Giusta l'art. 2 par. 1 lett. a AAF, l'Accordo si applica alla prevenzione, l'individuazione, l'investigazione, il perseguimento e la repressione, in campo amministrativo e penale, della frode e di ogni altra attività illecita che leda gli interessi finanziari delle Parti contraenti, per quanto riguarda gli scambi di merci in violazione della legislazione doganale e agricola, gli

scambi in violazione della legislazione fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto, a imposte speciali di consumo e alle accise, la percezione o la detenzione di fondi – compreso l'uso di detti fondi a fini diversi da quelli della loro concessione originaria – provenienti dal bilancio delle Parti contraenti o da bilanci gestiti da esse o per loro conto, come le sovvenzioni e i rimborsi, oppure le procedure di aggiudicazione di contratti assegnati dalle Parti contraenti. Secondo l'art. 2 par. 1 lett. b AAF l'Accordo si applica parimenti al sequestro e al recupero degli importi dovuti o indebitamente percepiti risultanti dalle attività illecite di cui all'art. 2 par. 1 lett. a AAF. Per contro, giusta l'art. 2 par. 4 AAF, l'Accordo non si applica alle imposte dirette.

**3.3.** Quali forme di cooperazione l'AAF prevede l'assistenza amministrativa (cfr. artt. 7 – 24 AAF) e l'assistenza giudiziaria (cfr. artt. 25 – 38 AAF), ch'essa suddivide in due titoli ben distinti.

*In casu* la procedura che qui ci occupa concerne una domanda d'assistenza amministrativa, fatto incontestato dalle ricorrenti. L'assistenza amministrativa prevista dall'Accordo può essere su richiesta (cfr. artt. 12 – 19 AAF) – che a sua volta assume la forma di richiesta di informazioni, di richiesta di sorveglianza, di richiesta di notificazione o di richiesta di indagini – o spontanea, senza richiesta (cfr. art. 20 AAF; cfr. ANDREA PEDROLI, Lo scambio di informazioni fiscali [assistenza amministrativa e giudiziaria] negli accordi bilaterali II in: SUPSI, Il segreto bancario nello scambio di informazioni fiscali, a cura di Samuele Vorpe, Vol. 9, Manno 2011, pag. 408 seg.; ANNA SKVARC, Bekämpfung von strafbaren Verhaltensweisen nach dem Betrugsbekämpfungsabkommen zwischen der Schweiz und der EU, Berna 2010, pag. 181; HERMANN KÄSTLI, Die Amtshilfebestimmungen des Abkommens zur Betrugsbekämpfung in: Christine Kaddous/Monique Jametti Greiner [ed.], Accords bilatéraux II Suisse – UE et autres Accords récents/Bilaterale Abkommen II Schweiz – EU und andere neue Abkommen, Basilea 2006, pag. 611 seg.).

**3.4.** In concreto l'autorità tedesca ha postulato quale forma d'assistenza amministrativa la richiesta di indagini ai sensi dell'art. 15 AAF.

**3.4.1.** Giusta l'art. 15 par. 1 AAF su domanda della Parte contraente richiedente, la Parte contraente richiesta procede o fa procedere alle indagini utili in merito a operazioni o comportamenti che costituiscono attività illecite ai sensi dell'AAF o che fanno sorgere nell'autorità della Parte contraente richiedente il fondato sospetto che tali attività illecite siano state commesse.

L'accoglimento di una domanda d'assistenza amministrativa, giusta l'art. 15 par. 1 AAF presuppone dunque l'esistenza di un fondato sospetto che delle attività illecite siano stato commesse. Al riguardo, il Tribunale amministrativo federale ha stabilito che non è necessario mostrarsi troppo severi nell'ammetterne l'esistenza, visto che al momento della presentazione della domanda di assistenza o di trasmissione delle informazioni richieste, non è ancora possibile determinare se queste saranno utili o meno all'autorità richiedente. In generale, è sufficiente dimostrare in modo adeguato che tali informazioni sono necessarie perché l'inchiesta possa essere portata avanti dall'autorità richiedente. In concreto, la fattispecie esposta deve lasciare apparire il fondato sospetto, le condizioni di cui alle basi legali applicabili alla richiesta d'assistenza devono essere adempiute e le informazioni e i documenti richiesti dall'autorità devono essere descritti. A questo stadio della procedura non ci si può tuttavia aspettare che la fattispecie non presenti lacuna alcuna o eventuali contraddizioni. Non spetta quindi al giudice dell'assistenza amministrativa il compito di verificare se sia stato commesso o meno un atto punibile. L'esame da parte dello scrivente Tribunale è limitato a verificare se la soglia del fondato sospetto è stata raggiunta o se la fattispecie constata dall'autorità inferiore è manifestamente lacunosa, falsa o contraddittoria (cfr. DTAF 2010/64 consid. 1.4.2 con rinvii; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6118/2011 del 5 gennaio 2012 consid. 6; A-1735/2011 del 21 dicembre 2011 consid. 3.4 con rinvii, A-2866/2011 del 12 dicembre 2011 consid. 5.2.1 e A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 2.2 con rinvii).

È poi compito della persona interessata dalla richiesta di assistenza amministrativa confutare in modo chiaro e decisivo il fondato sospetto, rispettivamente l'ipotesi sulla quale si è basata l'autorità inferiore per concedere l'assistenza. Ciò presuppone che la persona interessata da tale procedura porti tempestivamente e senza riserve le prove documentarie che attestino che essa è stata coinvolta a torto nella procedura. Il Tribunale amministrativo federale non ordina al riguardo alcun atto istruttorio (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6118/2011 del 5 gennaio 2012 consid. 6, A-1735/2011 del 21 dicembre 2011 consid. 3.4 con rinvii, A-2866/2011 del 12 dicembre 2011 consid. 5.2.2 e A-4013/2010 del 15 luglio 2010 consid. 2.2 con rinvii). Non essendoci alcun motivo di rivedere la presente giurisprudenza, la stessa va qui nuovamente confermata dallo scrivente Tribunale.

**3.4.2.** Per dar seguito alla richiesta d'indagini, la Parte contraente richiesta si avvale di tutti i mezzi di indagine a sua disposizione nell'ambito del suo ordinamento giuridico, come se agisse per conto proprio o su richie-

sta di un'altra autorità interna, anche attraverso l'intervento o con l'autorizzazione, se necessario, delle autorità giudiziarie (cfr. art. 15 par. 2 prima frase AAF). Il termine "mezzo d'indagine" comprende le audizioni di persone, le ispezioni e le perquisizioni di locali e mezzi di trasporto, copie di documenti, richieste di informazioni e sequestro di oggetti, documenti e valori (cfr. Processo verbale approvato dei negoziati sull'Accordo antifrode in: AAF, pag. 22; SKVARC, op. cit., pag. 191). L'autorità della Parte contraente richiesta estende l'assistenza a tutte le circostanze, gli oggetti e le persone manifestamente connessi con l'oggetto della domanda di assistenza, senza che sia necessaria una domanda complementare (art. 15 par. 3 prima frase AAF).

**3.5.** Giusta l'art. 17 AAF gli operatori economici sono tenuti a collaborare all'esecuzione della domanda di assistenza amministrativa dando accesso ai loro locali, ai loro mezzi di trasporto e alla loro documentazione e fornendo tutte le informazioni pertinenti. Gli operatori economici sono terzi che, partecipando in una qualunque forma alla procedura, sono tenuti a collaborare in virtù di determinate leggi, ad esempio in virtù dell'art. 13 PA o dell'art. 115 della Legge del 18 marzo 2005 sulle dogane ([LD, RS 631.0] cfr. SKVARC, op. cit., pag. 185; KÄSTLI, op. cit., pag. 616).

**3.6.** Per essere valida la domanda d'assistenza amministrativa deve rispettare le condizioni poste dall'art. 18 AAF.

**3.6.1.** Giusta l'art. 18 par. 1 AAF le domande d'assistenza sono presentate per iscritto. Sono corredate dei documenti necessari per permettere di darvi seguito. In caso d'urgenza sono accettate domande orali, che devono tuttavia essere confermate per iscritto quanto prima possibile. L'art. 18 par. 2 AAF precisa quali informazioni una domanda deve contenere, e meglio (lett. a) l'autorità richiedente, (lett. b) la misura richiesta, (lett. c) l'oggetto e il motivo della domanda, (lett. d) le leggi, le norme e le altre disposizioni di legge in causa, (lett. e) i ragguagli il più possibile esatti ed esaurienti sulle persone fisiche e giuridiche oggetto delle indagini e (lett. f) l'esposizione succinta dei fatti pertinenti e delle indagini già svolte, salvo per i casi di cui all'art. 14 AAF. In virtù dell'art. 18 par. 4 AAF le domande non corrette o incomplete posso essere correte o completate.

**3.6.2.** La domanda d'assistenza amministrativa deve essere allestita in maniera chiara e logica, inoltre l'esposizione della fattispecie deve essere ben distinta dalle misure di assistenza amministrativa auspicate. Un completamento della domanda può essere richiesto, qualora sorgano degli indizi che l'autorità richiedente non ha ancora esaurito le fonti di informazio-

ne consuete, sebbene essa ne avrebbe potuto fare uso senza pregiudicare lo scopo della domanda d'assistenza (cfr. SKVARC, op. cit., pag. 182; KÄSTLI, op. cit., pag. 617; decisione del Tribunale amministrativo federale A-1735/2011 del 21 dicembre 2011 consid. 3.2).

**3.6.3.** L'art. 18 AAF vieta in particolare il ricorso alle cosiddette "fishing expeditions", le quali sono definite dalla giurisprudenza come delle ricerche generalizzate e indiscriminate di mezzi di prova volte a fondare un sospetto senza che esistano pregressi elementi concreti a sostegno dello stesso (cfr. DTF 125 II 65 consid. 6b/aa con rinvii). Le "fishing expeditions" sono considerate illegali sia dal diritto svizzero, che dalla giurisprudenza e dalla procedura di assistenza amministrativa. Senza entrare nei dettagli, per questi motivi una domanda d'assistenza amministrativa deve contenere non solo gli elementi concreti rendenti plausibile la richiesta, ma anche quelli che portano a supporre ch'esista un sospetto nei confronti di una determinata persona (cfr. SKVARC, op. cit., pag. 182 con rinvii; tra le molte DTF 125 II 65 consid. 6a seg., DTF 127 II 142 consid. 5a e DTF 128 II 407 consid. 5.2.1; decisione del Tribunale amministrativo federale A-1735/2011 del 21 dicembre 2011 consid. 3.3).

**3.7.** Ciò indicato va poi sottolineato che in virtù dell'art. 10 AAF – denominato "proporzionalità" – l'autorità del Paese contraente richiesta può rifiutare una domanda d'assistenza amministrativa (nel testo della suddetta norma: domanda di cooperazione) quando risulta in modo evidente che (lett. a) il numero e il tipo delle richieste presentate in un determinato periodo di tempo dalla Parte contraente richiedente impongono all'autorità della Parte contraente richiesta un onere amministrativo eccessivo o che (lett. b) l'autorità della Parte contraente richiedente non ha esaurito le fonti di informazione consuete che avrebbe potuto utilizzare, a seconda delle circostanze, per ottenere le informazioni richieste senza rischiare di compromettere il raggiungimento del risultato perseguito. L'autorità richiesta può dunque rifiutare una domanda di assistenza amministrativa quando il principio della proporzionalità viene violato (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-1735/2011 del 21 dicembre 2011 consid. 3.1; SKVARC, op. cit., pag. 180).

**3.7.1.** Al riguardo si rileva che con decisione A-1735/2011 del 21 dicembre 2011 il Tribunale amministrativo federale ha già avuto modo di stabilire che giusta l'art. 10 AAF l'autorità richiesta ha la possibilità di rifiutare l'assistenza amministrativa ma non è obbligata, non sussistendo di fatto un tale obbligo. L'art. 10 AAF pone la cosiddetta "*Kann-Regelung*", secondo cui spetta al libero apprezzamento dell'autorità richiesta valutare, in

base alle circostanze concrete del caso, se vi sia un motivo di negare l'assistenza all'autorità richiedente. In sintesi in detta sentenza, dopo aver stabilito l'applicabilità delle regole d'interpretazione di cui agli artt. 31 e 32 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati ([CV, RS 0.111; entrata in vigore per la Svizzera il 6 giugno 1990]; cfr. consid. 2 della citata sentenza), lo scrivente Tribunale ha stabilito che il testo della disposizione è chiaro poiché indica che l'autorità richiesta "può" rifiutare una domanda. Un obbligo di rifiutare la domanda sarebbe stato segnato con un "deve" anziché un "può", ciò che non è qui tuttavia il caso. Dal Messaggio del 1° ottobre 2004 concernente l'approvazione degli Accordi bilaterali fra la Svizzera l'Unione europea, inclusi gli atti legislativi relativi alla trasposizione degli Accordi ("Accordi bilaterali II" [FF 2004 5273 segg.], di seguito: Messaggio) non risulta poi che il suddetto "può" debba essere interpretato come un "dovere" e non come una "possibilità" (Messaggio, FF 2004 5273, pag. 5489). Lo stesso vale altresì alla luce dello scopo e dell'obbiettivo dell'AAF. Nel preambolo stesso dell'AAF le Parti contraenti hanno in effetti espresso il desiderio di lottare in modo efficace contro la frode e ogni altra attività illecita che leda i loro interessi finanziari, tenendo conto della necessità di rafforzare l'assistenza amministrativa in tali settori. In tali circostanze, l'imposizione di un obbligo della Parte contraente richiesta di rifiutare l'assistenza amministrativa giusta l'art. 10 AAF andrebbe dunque contro l'impegno che le Parti contraenti si sono prefissate nel preambolo (cfr. consid. 5.4 della citata sentenza). Detta giurisprudenza, per altro non contestata dalle ricorrenti, va qui confermata.

**3.7.2.** Ciò posto, va poi sottolineato che detta possibilità di rifiutare la domanda d'assistenza sussiste unicamente quando risulta in modo evidente che una delle due situazioni di cui alle lett. a e b dell'art. 10 AAF è data.

**4.**
In concreto, le ricorrenti lamentano innanzitutto una grave violazione del principio della proporzionalità giusta l'art. 10 lett. b AAF.

**4.1.** In sostanza, le ricorrenti sostengono che la documentazione richiesta dall'autorità tedesca mediante domanda d'assistenza sarebbe da lei già stata richiesta ad E._____ (cfr. doc. E), referente fiscale in Germania della B._____. La E._____ sarebbe da lei stata incaricata di trasmettere la documentazione relativa alla B._____, documentazione che le ricorrenti le avrebbero prontamente trasmesso. In tali circostanze, esse ritengono che l'autorità tedesca non avrebbe esaurito le fonti di informazione consuete per ottenere le informazioni richieste conformemente

all'art. 10 lett. b AAF. L'autorità tedesca avrebbe dovuto attendere i documenti dalla E._____, in conformità del termine impartito a quest'ultima per produrli. Il suo intervento presso la sede delle società ricorrenti, con conseguente blocco per l'intera giornata degli uffici, avrebbe loro cagionato un grave danno economico, in particolare alla B._____, in un periodo dell'anno particolarmente delicato come quello delle ordinazioni per le forniture natalizie (cfr. ricorso 13 gennaio 2012, pagg. 2 - 3).

Al riguardo, la DGD sostiene che giusta l'art. 10 AAF essa può rifiutare una domanda di cooperazione quando risulta in modo evidente che non sono state adempiute le condizioni di cui alle lett. a o b. In concreto essa ritiene che non era evidente né vi era alcun motivo di ritenere che l'autorità tedesca non avesse esaurito le proprie fonti di informazione consuete. A suo avviso, anche se non è stata avviata alcuna procedura d'inchiesta giudiziaria, sembrerebbe che l'autorità tedesca abbia avviato un'inchiesta preliminare in relazione ad un caso di frode in materia di IVA. La DGD indica poi che le ricorrenti intratterrebbero relazioni d'affari con le rispettive ditte. Essa sottolinea parimenti che non è stata effettuata alcuna perquisizione domiciliare, bensì un interrogatorio nell'ambito del disbrigo di una domanda di assistenza e sulla base degli artt. 17 AAF e 115 LD, le Parti interessate sarebbero state invitate a collaborare (cfr. docc. 6 e 7; risposta 5 marzo 2012, pag. 3).

**4.2.**

**4.2.1.** In proposito, lo scrivente Tribunale sottolinea innanzitutto che contrariamente a quanto sancito dalla DGD sia nella decisione incidentale 24 agosto 2011, che nella decisione finale 7 dicembre 2011, l'autorità tedesca non ha postulato l'invio dei documenti elencati dalla B._____ nello scritto 13 ottobre 2011 (cfr. docc. 6 e F), bensì unicamente l'interrogatorio dei responsabili della B._____, in qualità di persone informate sui fatti: "Ich bitte daher im Rahmen des Amtshilfeverkehrs um eine Vorsprache bei den Verantwortlichen der Firma B._____ […] vorzunehmen und ihnen unter anderem folgende Fragen zu stellen […]. Ich bitte, die gestellten Fragen im Rahmen der Vorsprache in der Firma im Wege der Amtshilfe nach den vorgenannten Bestimmungen zu beantworten, damit das laufenden Verfahren in Deutschland weiter geführt werden kann. Ich bitte weiter darum, die Anwesenheit der Prüferin, Frau F._____, nach Artikel 16 des Abkommens bei der Vorsprache in der Firma B._____ zu genehmigen […] (cfr. doc. 1, pag. 3). Come si evince dalla domanda d'assistenza, l'autorità tedesca ha dunque formulato delle precise domande da porre a detti responsabili, alla presenza di un'esper-

ta tedesca, ma non ha esplicitamente richiesto i documenti che le ricorrenti hanno consegnato alla DGD.

Nondimeno, va comunque ribadito che l'autorità richiesta, in virtù dell'art. 15 par. 3 AAF (cfr. consid. 3.4.2 del presente giudizio), può estendere l'assistenza a tutte le circostanze, gli oggetti e le persone manifestamente connessi con l'oggetto della domanda di assistenza, senza che sia necessaria una domanda complementare, ciò che la DGD ha fatto sia nella decisione incidentale 24 agosto 2011, che in particolare nella decisione finale 7 dicembre 2011 dove ha ritenuto opportuna la trasmissione all'autorità tedesca dei documenti elencati dalle ricorrenti nei docc. 6 e F.

**4.2.2.** Ciò stabilito, va rilevato che in virtù dell'art. 10 AAF l'autorità richiesta può rifiutare la domanda d'assistenza – ma non ha l'obbligo – se appare in modo evidente che l'autorità richiesta non ha esaurito le consuete fonti d'informazione (cfr. consid. 3.7.1 del presente giudizio). Come visto, non è di nessuna utilità verificare se effettivamente le ricorrenti hanno già consegnato le fatture elencate ai docc. 6 e F alle autorità tedesche per il tramite della società E._____, dal momento che detta documentazione non è stata richiesta dall'autorità tedesca mediante la propria domanda d'assistenza. Inoltre, in concreto non vi è alcun indizio che faccia trasparire in modo evidente che l'autorità tedesca non abbia esaurito dapprima le consuete fonti d'informazioni, motivo per cui la DGD poteva legittimamente pensare di dover trasmettere la documentazione consegnata dalle ricorrenti a quest'ultima. D'altronde, poiché le ricorrenti sostengono d'aver spontaneamente messo a disposizione dell'autorità tedesca i documenti di cui ai docc. 6 e F, non vi è alcun motivo che ostacoli una loro trasmissione nell'ambito della presente procedura d'assistenza.

**4.2.3.** Non giova poi alle ricorrenti asserire che le misure d'assistenza amministrativa esperite il 13 ottobre 2011 avrebbero loro cagionato un grave danno economico. Tale danno, per altro neppure minimamente da esse circostanziato, non traspare dagli atti, di modo che detta censura non può che essere respinta. A titolo abbondanziale, si rileva che non risulta che gli uffici siano stati bloccati un'intera giornata, gli accertamenti del 13 ottobre 2011 essendo stati eseguiti solo al mattino (cfr. doc. 3). L'interrogatorio esperito al pomeriggio ha poi coinvolto unicamente D._____, delegato della B._____ e amministratore della A._____ (cfr. doc. 5). Va poi sottolineato che le ricorrenti erano tenute a collaborare in virtù dell'art. 17 AAF (cfr. consid. 3.5 del presente giudizio), ciò ch'esse hanno fatto, come indicato sia da loro che dalla DGD (cfr. ricorso 13 gennaio 2012, pag. 5; risposta 5 marzo 2012, pag. 3).

**4.3.** Visto quanto precede, la censura in merito alla violazione del principio della proporzionalità va pertanto respinta.

**5.**
Le ricorrenti ritengono altresì che la domanda d'assistenza amministrativa tedesca sia gravemente carente da un punto di vista formale, poiché non rispetterebbe quanto disposto dall'art. 18 AAF.

**5.1.** A loro avviso, detta domanda evidenzierebbe la richiesta di indagine ed informazioni unicamente con riferimento alla ditta C._____, quando durante la perquisizione 13 ottobre 2011 sarebbero stati richiesti e fotocopiati documenti inerenti a diverse altre società. Esse ritengono che la domanda non ragguaglierebbe in merito all'oggetto ed al motivo della domanda, nonché sulle persone fisiche e giuridiche oggetto delle indagini. Le ricorrenti ritengono altresì ch'essa non esporrebbe adeguatamente i fatti pertinenti e le indagini già svolte. Secondo loro detta domanda limiterebbe gravemente il loro diritto d'essere sentite, le stesse non essendo in grado di esprimersi compiutamente, in particolare in merito alle richieste di informazioni di altre società. Detta lesione del loro diritto d'essere sentite sarebbe altresì aggravata dal fatto che la DGD non avrebbe chiesto all'autorità tedesca di sanare il difetto formale giusta l'art. 18 par. 4 AAF (cfr. ricorso 13 gennaio 2012, pagg. 3 – 5).

Nella decisione qui impugnata la DGD ha confermato quanto sancito nella decisione incidentale 24 agosto 2011, sancendo che la domanda d'assistenza amministrativa dell'autorità tedesca adempie le condizioni contenutistiche e formali dell'art. 18 AAF. Essa sottolinea in particolare che la decisione incidentale contiene solo un'esposizione sommaria dei fatti. La DGD spiega che le attività d'indagine effettive si basano in primo luogo sulla sola domanda e su eventuali altri elementi emersi durante l'esecuzione della domanda. Essa evidenzia altresì che la domanda d'assistenza si riferisce, oltre alla C._____, anche ad operazioni con le ditte G._____, H._____, I._____, L._____, M._____, N._____, O._____, P._____, Q._____ (cfr. decisione impugnata, pag. 2 seg.). Essa aggiunge poi che le persone coinvolte avrebbero fatto uso del diritto d'audizione ai sensi dell'art. 29 PA in occasione dell'incontro e dell'interrogatorio esperiti il 13 ottobre 2011 (cfr. decisione impugnata, pag. 2 punto 5; risposta 5 marzo 2012, pag. 2). Essa ritiene altresì che le esigenze poste ad una domanda d'assistenza amministrativa senza provvedimenti coattivi sarebbero da considerarsi meno rigide. La domanda non contiene le prescrizioni legali eventualmente interessate, ma dalla stessa trasparirebbe che finora non è stata avviata alcuna procedura giu-

diziaria, trattandosi solo di un controllo straordinario dell'imposta sulla cifra d'affari, e meglio in merito all'IVA, imposta ben conosciuta sia in Svizzera che negli Stati membri dell'UE (cfr. risposta 5 marzo 2012, pag. 2 seg.).

Al riguardo, lo scrivente Tribunale rileva che da un esame della domanda d'assistenza amministrativa (cfr. doc. 1) emergono le informazioni essenziali di cui all'art. 18 AAF. L'autorità richiedente è nota, essendo l'Ufficio federale centrale delle imposte (Bundeszentralamt für Steuern) di X._____ in Germania. L'autorità tedesca ha richiesto espressamente delle indagini ai sensi dell'art. 15 AAF nei confronti della B._____ – designata in modo preciso con tanto d'indirizzo – per il periodo tra il 2008 e il 2010 in quanto società in rapporto commerciale in particolare con la ditta C._____. Essa ha in particolare chiesto l'interrogatorio dei responsabili della B._____, quali persone a conoscenza dei fatti, indicando espressamente le domande da porre a quest'ultimi. Nella domanda d'assistenza l'autorità tedesca, riassumendo lo stato delle indagini, ha poi indicato che la B._____ è sottoposta a una verifica speciale dell'imposta sulla cifra d'affari relativa agli anni 2008 – 2010. Essa intratterrebbe dei rapporti d'affari con la C._____, la quale sarebbe coinvolta in una frode in materia di IVA. L'importo evaso in rapporto alla B._____ ammonterebbe a 5**'***.-- Euro. Nella propria domanda d'assistenza, l'autorità tedesca si riferisce altresì alle operazioni con le ditte G._____, H._____, I._____, L._____, M._____, N._____, O._____, P._____, Q._____, di cui indica il numero di contribuente IVA, nonché l'ammontare degli importi in esame (cfr. doc. 1, tabella di cui alla pag. 2). I fatti sono ben distinti dalle misure d'assistenza richieste, di modo che le stesse risultano chiare e precise. Dal punto di vista contenutistico e formale la domanda d'assistenza è – tenuto conto della particolarità del caso riguardante l'IVA – dunque sufficientemente motivata ai sensi dell'art. 18 AAF.

Il fatto che nella decisione incidentale 24 agosto 2011 la DGD non citi le altre ditte nominate dall'autorità tedesca non pregiudica poi la validità della domanda d'assistenza amministrativa. Come indicato dalla stessa DGD, le attività d'indagine effettive si basano in primo luogo sulla domanda e su eventuali altri elementi emersi durante la sua esecuzione. Essa può utilizzare tutti i mezzi d'indagine a sua disposizione, come se agisse per conto proprio (cfr. art. 15 par. 2 AAF). In virtù dell'art. 15 par. 3 AAF essa può altresì estendere l'assistenza a tutte le circostanze, gli oggetti e persone manifestamente connesse con l'oggetto della domanda (cfr. consid. 3.4.2 del presente giudizio). È dunque a ragione che la DGD ha am-

pliato l'assistenza anche alle altre società citate nella domanda, nonché alla A._____. L'invio all'autorità richiedente non solo della copia del verbale d'interrogatorio 13 ottobre 2011 concernente D._____ (cfr. doc. 5), ma anche dei documenti elencati dalle ricorrenti nello scritto 13 ottobre 2011 (cfr. doc. 6) e da esse consegnati volontariamente, è giustificato in quanto essi appaiono come manifestamente connessi con l'oggetto della domanda d'assistenza (cfr. consid. 3.4.2 del presente giudizio). Essendo stabilita la validità della domanda d'assistenza amministrativa in oggetto, la censura delle ricorrenti va dunque respinta.

**5.2.** Ciò indicato rimane ora da esaminare se le ricorrenti hanno subito una violazione del loro diritto d'essere sentite, come da esse asserito.

**5.2.1.** Il diritto d'essere sentito, sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost., garantisce all'interessato il diritto di esprimersi prima che sia resa una decisione sfavorevole nei suoi confronti, il diritto di prendere visione dell'incarto, la facoltà di offrire mezzi di prova su fatti suscettibili di influire sul giudizio, di esigerne l'assunzione, di partecipare alla loro assunzione e di potersi esprimere sulle risultanze, nella misura in cui esse possono influire sulla decisione (cfr. DTF 135 II 286 consid. 5.1, pag. 293 con rinvii; decisioni del Tribunale federale 4A_35/2010 del 19 maggio 2010 e 8C_321/2009 del 9 settembre 2009; decisione del Tribunale amministrativo federale A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2 con rinvii).

**5.2.2.** In concreto, come indicato poc'anzi (cfr. consid. 5.2 che precede), lo scrivente Tribunale ha avuto modo d'appurare che la domanda d'assistenza adempie sufficientemente i requisiti di cui all'art. 18 AAF e che l'autorità richiesta, *in casu* la DGD, è autorizzata ad estenderne l'applicazione agli oggetti connessi ad essa giusta l'art. 15 par. 3 AAF. Poiché la stessa è chiara, essa non ostacola la presa di posizione in merito al suo contenuto da parte delle interessate, di modo che già per detto motivo la censura va respinta. Nondimeno lo scrivente Tribunale rileva che dagli atti risulta altresì che le ricorrenti – in particolare per il tramite di D._____, delegato della B._____ e amministratore della A._____ – hanno avuto modo d'esercitare il loro diritto d'essere sentite in occasione dell'esecuzione delle misure d'amministrazione esperite il 18 ottobre 2011 (cfr. docc. 3 e 5). Esse hanno avuto nuovamente l'occasione di contestare la domanda d'assistenza dinanzi allo scrivente Tribunale impugnando la decisione finale 7 dicembre 2011 della DGD. Non va poi dimenticato che le ricorrenti sono state sentite unicamente in qualità di persone a conoscenza dei fatti e che il sospetto di frode asserito dall'autorità tedesca concerne unicamente la ditta C._____ e non le ricorrenti, a cui non è

rimproverato alcunché. Visto quanto precede, non risulta alcun elemento lasciante presagire che le ricorrenti abbiano subito un pregiudizio del loro diritto d'essere sentite, di modo che detta censura non può che essere respinta.

**6.**
Non da ultimo va rilevato che in concreto il fondato sospetto ai sensi dell'art. 15 par. 1 AAF in merito a degli atti illeciti commessi dalle società indagate dall'autorità richiedente, fatto per altro non contestato dalle ricorrenti, appare verosimile. In effetti, la fattispecie esposta nella domanda d'assistenza e la richiesta dell'autorità tedesca tendente ad ottenere degli accertamenti sono chiare. La richiesta d'indagine tende infatti ad ottenere delle informazioni in merito alle relazioni commerciali intrattenute dalle ricorrenti in particolare con la ditta C._____, la quale sembrerebbe essere coinvolta in un caso di frode in materia IVA. Poiché di fatto le ricorrenti non hanno apportato alcun elemento inficiante in maniera chiara e decisiva il succitato sospetto e non v'è alcuna ragione di dubitare della fondatezza della richiesta tedesca, la stessa va pertanto accolta.

**7.**
Infine, va sottolineato che le ricorrenti non hanno formulato alcuna riserva nei confronti del processo verbale d'interrogatorio 13 ottobre 2011 (cfr. doc. 5), motivo per cui in virtù del principio delle articolazioni delle censure (cfr. consid. 2.2 del presente giudizio) lo scrivente Tribunale, in assenza di ragioni evidenti ostacolanti l'invio dello stesso all'autorità tedesca, non entra nel merito al riguardo.

**8.**
Alla luce di quanto precede, il ricorso va respinto integralmente, con conseguente accoglimento della domanda d'assistenza amministrativa e conferma della decisione qui impugnata.

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico delle ricorrenti soccombenti (cfr. art. 1 segg. del Regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in fr. 2'000.-- (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà compensato con l'anticipo spese di fr. 2'000.-- versato dalle ricorrenti il 30 gennaio 2012. Alle ricorrenti non vengono assegnate ripetibili (cfr. art. 64 cpv. 1 PA *a contrario*, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF *a contrario*).

**9.**
Il presente giudizio non può essere ulteriormente impugnato davanti al Tribunale federale e ha quindi carattere definitivo (cfr. art. 83 lett. h della Legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale [LTF, RS 173.110]).

## Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

**1.**
Il ricorso è respinto.

**2.**
Le spese processuali di fr. 2'000.-- sono poste a carico delle ricorrenti e interamente compensate con l'anticipo spese da loro versato.

**3.**
Non vengono assegnate ripetibili.

**4.**
Comunicazione a:

– ricorrenti (raccomandata),
– autorità inferiore (n. di rif. ***; raccomandata).

Il presidente del collegio: La cancelliera:

Michael Beusch Sara Friedli

Data di spedizione: