

# **BVGer A-5084/2021 vom 3. Januar 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-01-03, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5084\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5084_2021)

FR: TAF A-5084/2021 du 3 janvier 2024

IT: TAF A-5084/2021 del 3 gennaio 2024

## **Regeste**

Assistenza amministrativa

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Giusta l'art. 31 LTAF il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 PA. In particolare, le decisioni pronunciate dall'AFC nell'ambito dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale ai sensi delle convenzioni di doppia imposizione - in casu la CDI CH-ES - possono essere impugnate dinanzi al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 32, art. 33 lett. d LTAF; art. 5 cpv. 1 della legge federale del 28 settembre 2012 sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale [LAAF, RS 651.1] e art. 17 cpv. 3 LAAF). Per quanto concerne il diritto interno l'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale è attualmente retta dalla LAAF, in vigore dal 1° febbraio 2013 (RU 2013 231). Sono fatte salve le disposizioni derogatorie della convenzione applicabile nel singolo caso (cfr. art. 1 cpv. 2 LAAF), in concreto della CDI CH-ES.

### **E. 1.2**

Presentate il (...) 2021 le domande di assistenza litigiose rientrano nel campo di applicazione di detta legge (cfr. art. 24 LAAF a contrario). Per il resto la procedura di ricorso è retta dalle disposizioni generali della procedura federale (PA), su riserva di disposizioni specifiche della LAAF (cfr. art. 19 cpv. 5 LAAF; art. 37 LTAF).

### **E. 1.3**

Ciò precisato i ricorsi del 22 novembre 2021 sono stati interposti tempestivamente (cfr. art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (cfr. art. 52 PA). Pacifica è la legittimazione ricorsuale dei ricorrenti, nella misura in cui essi hanno partecipato alla procedura dinanzi all'autorità inferiore, sono destinatari delle decisioni impugnate ed hanno chiaramente un interesse al suo annullamento (cfr. art. 48 PA; art. 19 cpv. 2 LAAF).

### **E. 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 (cfr. art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (cfr. art. 49 lett. b PA) nonché l'inadeguatezza (cfr. art. 49 lett. c PA; cfr. Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3a ed. 2022, n. 2.149).

### **E. 2.2**

Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi del ricorso (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5; 141 V 234 consid. 1; DTAF 2007/41 consid. 2; Moor/Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 3a ed. 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 (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). 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 sostanziate a sufficienza (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, *op. cit.*, n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di trasmettere le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario rischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; Moor/Poltier, *op. cit.*, no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

### **E. 3.1**

Il ricorrente censura innanzitutto una violazione del suo diritto di essere sentito, non essendosi l'autorità inferiore confrontata con le censure relative alla mancata esposizione del regime fiscale spagnolo, né essendosi pronunciata sulla domanda formulata in via subordinata di chiedere maggiori delucidazioni all'autorità richiedente spagnola al riguardo e non avendo infine concesso una seconda proroga del termine per completare le proprie osservazioni prima dell'emanazione della decisione impugnata. Secondo l'insorgente, tenuto conto del periodo di vacanza estiva e del poco tempo accordato dalla trasmissione degli atti (scaricati il 3 agosto 2021) la concessione di un'ulteriore proroga era senz'altro giustificata e avrebbe garantito la tutela dei suoi diritti procedurali. Tale censura di natura formale va qui esaminata prioritariamente dal Tribunale, considerato come la violazione del diritto di essere sentito può, di principio, comportare l'annullamento della decisione impugnata, indipendentemente dalle possibilità di successo del ricorso nel merito (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2; DTAF 2009/36 consid. 7).

#### **E. 3.2.1**

Il diritto di essere sentito è una garanzia di natura formale, la cui violazione implica, di principio, l'annullamento della decisione resa dall'autorità, indipendentemente dalle possibilità di successo del ricorso nel merito (DTF 132 V 387 consid. 5.1 con rinvii; DTAF 2009/36 consid. 7).

#### **E. 3.2.2**

Per costante giurisprudenza, dal diritto di essere sentito garantito dall'art. 29 cpv. 2 Cost. deve in particolare essere dedotto il diritto per l'interessato di esprimersi prima della pronuncia di una decisione sfavorevole nei suoi confronti, quello di fornire prove circa i fatti suscettibili di influire sul provvedimento, quello di poter prendere visione dell'incarto,

quello di partecipare all'assunzione delle prove, di prenderne conoscenza e di determinarsi al riguardo (DTF 135 I 279 consid. 2.3; 132 V 368 consid. 3.1 pag. 370 e sentenze ivi citate). Va poi rammentato che quando il Tribunale federale controlla l'applicazione dell'art. 29 cpv. 2 Cost., esso ne determina il contenuto e la portata in funzione della situazione concreta e tenuto conto degli interessi in gioco (DTF 123 I 63 consid. 2d pag. 68 seg.). Vanno in particolare considerati, da un lato, il pregiudizio alla situazione dell'interessato così come risulta dalla decisione che deve essere adottata e, dall'altro, l'importanza e l'urgenza dell'intervento amministrativo (sentenza del TF 2P.63/2003 del 29 luglio 2003 consid. 3.2). In generale, quanto più la decisione che ci si appresta a prendere è suscettibile di pregiudicare la posizione dell'interessato, tanto più il diritto di essere sentito di quest'ultimo va accordato e riconosciuto ampiamente (cfr. DTF 105 Ia 193 consid. 2b/cc pag. 197; cfr. pure sentenza del TF 2P.46/2006 del 7 giugno 2006 consid. 4.3 con riferimenti). Occorre inoltre ugualmente tenere conto delle garanzie che la procedura offre alla difesa dell'interessato; in particolare, ci si mostrerà meno esigenti con la stretta osservanza del diritto di essere sentito se è data la possibilità di portare la contestazione davanti a un'autorità di ricorso dotata di pieno potere di esame (DTF 123 I 63 consid. 2d pag. 69 seg.; DTF 111 Ia 273 consid. 2b), a condizione però che la violazione non sia di particolare gravità (DTF 126 I 68 consid. 2 pag. 72).

### **E. 3.2.3**

Ai sensi della giurisprudenza, una violazione del diritto di essere sentito - nella misura in cui essa non sia grave - è da ritenersi sanata qualora l'interessato abbia la facoltà di esprimersi innanzi ad un'autorità di ricorso che gode di piena cognizione. La riparazione di un eventuale vizio deve comunque avvenire solo in via eccezionale (DTF 127 V 431 consid. 3d/aa pag. 437). Giova inoltre precisare che anche in caso di grave violazione del diritto di essere sentito è possibile prescindere da un rinvio della causa all'amministrazione, se una simile operazione si esaurirebbe in un vuoto esercizio formale e procrastinerebbe inutilmente il processo in contrasto con l'interesse - di pari rango del diritto di essere sentito - della parte ad essere giudicata celermente (DTF 132 V 387 consid. 5.1 pag. 390 con riferimenti).

### **E. 3.3**

Al riguardo il Tribunale rileva come già in sede di istruttoria dinnanzi all'AFC tutti i ricorrenti fossero patrocinati dall'avv. Molo. Quest'ultimo si era annunciato all'amministrazione come rappresentate di A. \_\_\_\_\_ con scritto del 18 maggio 2021 dichiarando di non acconsentire alla trasmissione delle informazioni. Con scritti del 2 luglio 2021 lo stesso legale aveva trasmesso procura anche per le società abilitate a ricorrere nell'ambito della procedura di assistenza amministrativa, opponendosi anche per loro alla trasmissione di qualsiasi dato e informazione. Con scritti del 28 luglio 2021 (notificati all'indirizzo dei ricorrenti il giorno successivo), l'autorità inferiore ha accordato l'accesso agli atti (contenuti nelle rispettive chiavette USB) e dato la possibilità di prendere posizione entro 10 giorni in merito alla prevista trasmissione delle informazioni. Il 3 agosto 2021, l'AFC ha trasmesso per e-mail al rappresentante degli insorgenti le password per poter accedere agli atti dell'incarto. Con email del 5 agosto 2021, l'AFC ha accolto la domanda di proroga 4 agosto 2021 ed ha protratto il termine fino al 18 agosto 2021 per prendere posizione a seguito dell'accesso agli atti, con la precisazione che un'ulteriore proroga non sarebbe stata concessa. Nel termine assegnato il ricorrente, unitamente alle altre società interessate, ha preso posizione per esteso motivando e ribadendo sostanzialmente la propria

opposizione alla trasmissione degli atti all'autorità spagnola richiedente, in via principale. In via subordinata e ancor più subordinata è stato chiesto all'amministrazione di completare l'istruttoria e di concedere un'ulteriore proroga per prendere posizione sulle nuove informazioni emerse in sede di complemento. A seguito dell'emanazione della decisione impugnata i ricorrenti hanno sviluppato le medesime motivazioni e addotto le medesime conclusioni dinnanzi a questo Tribunale, con il ricorso del 22 novembre 2021.

#### **E. 3.4.1**

Da quanto precede risulta dunque che i ricorrenti sono stati correttamente resi edotti sulle informazioni che l'autorità inferiore intende sottoporre all'autorità richiedente, sia con la comunicazione del 28 luglio 2021 che con le decisioni del 21 ottobre 2021 qui impugnate. A seguito della trasmissione delle chiavette USB contenenti gli atti e delle password, nonché della concessione di una proroga fino al 18 agosto 2021 (come da esplicita richiesta dell'avv. Molo), occorre considerare che i ricorrenti fossero stati posti in condizione di esprimersi in maniera completa e con cognizione di causa sulla fattispecie.

#### **E. 3.4.2**

Quanto alla domanda di chiarimento all'autorità richiedente spagnola formulata in via subordinata dagli interessati nelle osservazioni del 18 agosto 2021 - come rettamente rilevato dall'AFC nella risposta di causa - la questione era stata effettivamente trattata dall'amministrazione nelle decisioni impugnate. Al paragrafo 6 è stato infatti spiegato che ritenendo pacifica la verosimile rilevanza delle informazioni richieste e dovendosi attenere al principio dell'affidamento non vi erano motivi che inducessero l'AFC a procedere con ulteriori chiarimenti della fattispecie presso l'autorità richiedente spagnola. D'altro canto, alla luce di quanto verrà esposto nel merito nei considerandi che seguono e da un apprezzamento anticipato delle prove neppure codesto Tribunale ritiene che le domande di chiarimento avrebbero potuto condurre l'amministrazione a modificare in alcun modo la propria opinione. Non vi era dunque motivo per procedere all'auspicata richiesta di delucidazioni presso l'autorità richiedente spagnola o per estendere ulteriormente l'istruttoria di causa (cfr. circa l'apprezzamento anticipato delle prove, [tra le tante] sentenze del TAF A-6526/2020 del 5 luglio 2022 consid. 2.3 con rinvii; A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.2 con rinvii).

#### **E. 3.4.3**

Ora, non essendovi da parte dell'autorità inferiore l'intenzione di procedere con ulteriori accertamenti istruttori, non vi era d'altro canto alcuna ragione per completare le osservazioni del 18 agosto 2021. La concessione di un'ulteriore proroga non avrebbe pertanto avuto alcuna utilità. Tantopiù che, a seguito dell'emanazione della decisione impugnata il ricorrente ha avuto modo di esprimersi compiutamente dinnanzi a questo Tribunale con ricorso del 22 novembre 2021. Un'eventuale violazione del diritto di essere sentito, comunque non ravvisabile nel caso concreto, andrebbe quindi considerata sanata nell'ambito della presente procedura.

#### **E. 3.5**

In tali circostanze la mancata concessione di una proroga di ulteriori quindici giorni per prendere posizione prima dell'emanazione della decisione da parte dell'AFC - provvedimento giustificato dall'imperativo di celerità imposto dalla procedura di assistenza amministrativa in materia fiscale (art. 4 cpv. 2 LAAF; si cfr. anche le sentenze del TF 2C\_804/2019 del 21 aprile 2020 consid. 3.3; 2C\_815/2019 del 18 maggio 2020 consid. 3.1)

- non configura una violazione dei diritti procedurali del ricorrente. In definitiva, la censura di violazione del diritto di essere sentito non risulta pertanto meritevole di tutela.

### **E. 3.6**

Anche ad avere ancora dubbi al riguardo, ogni eventuale violazione del suo diritto di essere sentito in rapporto alla motivazione della decisione impugnata - che come visto non è qui il caso - va comunque considerata come sanata in questa sede (cfr. consid. 3.2.3 del presente giudizio), dal momento che il ricorrente ha potuto esporre nuovamente le proprie censure e che il Tribunale entrerà nel loro merito, per quanto necessario, nel contesto del presente giudizio. Visto quanto precede, detta censura va pertanto respinta.

### **E. 4**

Nel caso in esame, oggetto del litigio sono le decisioni finali del 21 ottobre 2021 con cui l'AFC ha accolto le domande di assistenza amministrativa in materia fiscale del (...) 2021, inoltrata dall'autorità richiedente spagnola sulla base della CDI CH-ES. Dopo aver esaminato la conformità delle predette domande di assistenza dal punto di vista formale (cfr. consid. 5) e aver rammentato i principi generali applicabili in materia di assistenza amministrativa internazionale (consid. 6), il Tribunale esaminerà le puntuali censure sollevate dai ricorrenti (consid. 7 a 10).

### **E. 5.1**

L'assistenza amministrativa in materia fiscale tra la Svizzera e la Spagna è regolata da convenzioni, complementari tra loro, tra cui la CDICH-ES e la Convenzione tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i Paesi membri dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) del 25 gennaio 1988 sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale, emendata dal Protocollo del 27 maggio 2010 (RS 0.652.1, Convenzione MAAT, in vigore per la Svizzera dal 1° gennaio 2017 e per la Spagna dal 1° febbraio 2013). Al riguardo va rilevato che lo Stato che presenta una richiesta di assistenza amministrativa alla Svizzera deve indicare su quale specifica base legale intende fondare la propria richiesta, non potendosi richiamare a più basi legali per la medesima domanda. Qualora l'AFC la respinga, non essendo ottemperate le condizioni poste dalla base legale indicata, lo Stato richiedente può presentare la medesima domanda prevalendosi di un'altra base legale (cfr. Messaggio del Consiglio federale concernente l'approvazione della Convenzione MAAT e la sua attuazione del 5 giugno 2015, FF 2015 4613, 4624; sentenza del TAF A-3374/2018 del 3 aprile 2019 consid. 3.1).

### **E. 5.2**

In casu, l'autorità richiedente ha motivato la domanda di assistenza amministrativa richiamando la CDI CH-ES («request for information under the terms of our Double Taxation Convention»), senza indicare esplicitamente il disposto legale, che tuttavia può essere individuato nell'art. 25bis CDI CH-ES, il cui contenuto ricalca in buona sostanza l'art. 26 del Modello OCSE di Convenzione fiscale contro le doppie imposizioni (di seguito: MC OCSE, che è qui completato dal Commentario edito dalla stessa organizzazione: OCSE, Modello de Convenzione fiscale contro le doppie imposizioni, versione abbreviata [commentario per ogni articolo], Parigi 2017, differenti versioni di tale documento sono disponibili sul sito internet : [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; DTF 142 II 69 consid. 2), completato dal paragrafo IV del Protocollo aggiuntivo alla CDI CH-ES del 29 giugno 2006, aggiornato dagli art. 10-12 il 27 luglio 2011 (approvato il 15 giugno 2012, ed entrato in vigore il 24 agosto 2013; pubblicato anch'esso in RS

0.672.933.21, di seguito: Protocollo CDI CH-ES).

### **E. 5.3**

Ora, in base al citato paragrafo IV cap. 2 la domanda dello Stato richiedente deve contenere: (a) l'identità della persona oggetto del controllo o dell'inchiesta; (b) il periodo oggetto della domanda; (c) la descrizione delle informazioni ricercate, in particolare della loro natura e della forma in cui lo Stato richiedente desidera riceverle dallo Stato richiesto; (d) lo scopo fiscale per cui le informazioni sono state richieste; (e) nella misura in cui sono noti, il nome e l'indirizzo delle persone per cui vi è motivo di ritenere che siano in possesso delle informazioni richieste (detentore di informazioni). Qualora le informazioni citate siano contenute nella domanda, la richiesta è reputata adempiere, di principio, il requisito della rilevanza verosimile (DTF 142 II 161 consid. 2.1.4; sentenza del TAF A-2618/2019 del 30 luglio 2019 consid. 3.2).

### **E. 5.4**

In concreto, le richieste del (...) 2021 dell'Autorità Tributaria spagnola («(...)» e «(...)») adempiono ai requisiti formali posti dalla legge, nella misura in cui precisano l'identità del contribuente oggetto dell'inchiesta fiscale in Spagna, la fattispecie alla sua base, lo scopo fiscale, l'identità dei detentori d'informazione e il periodo fiscale interessato. Di fatto, l'autorità estera ha trasmesso una domanda di assistenza amministrativa circoscritta ad uno specifico soggetto fiscale spagnolo, ossia A.\_\_\_\_\_. Benché le richieste contengano delle imprecisioni, riconducibili verosimilmente a degli errori di battitura o di ricopiatura del testo - laddove viene talvolta utilizzato il pronome personale «she» anziché «he» - l'identità della persona oggetto dell'accertamento fiscale e della domanda di assistenza è chiara e desumibile senza dubbio alcuno. Contrariamente all'opinione del ricorrente, al netto di tali errori grossolani, le richieste sono del tutto comprensibili, coerenti e non danno adito a equivoci di sorta. La ripresa del testo delle domande di assistenza da parte dell'AFC nelle proprie decisioni finali, senza procedere alla correzione di tali errori grammaticali, non pregiudica in alcun modo il valore, contrariamente a quanto asserito dal ricorrente. Non si tratta infatti di una svista, ma dell'intenzione di riportare il più fedelmente possibile i fatti descritti dall'autorità richiedente spagnola. Scelta, senz'altro comprensibile, condivisibile e per questo adottata anche dallo scrivente Tribunale (cfr. consid. A.a, A.b). Si tratta dunque di due domande individuali volte all'accertamento della corretta imposizione del reddito di A.\_\_\_\_\_ nel periodo fiscale determinante (anno 2015), mediante la raccolta di informazioni concernenti attività finanziarie in Svizzera riconducibili a quest'ultimo. Le domande contengono una descrizione dei motivi per cui si presume che il contribuente debba essere assoggettato in Spagna allo schema ordinario per le persone fisiche anziché allo schema speciale destinato a certe categorie di lavoratori; nonché l'indicazione secondo cui esse sono conformi alla legislazione e alla prassi amministrativa spagnola, ossequiano il principio di sussidiarietà e di specialità, ecc. In tale contesto ogni eventuale censura relativa al difetto dei requisiti formali non può che essere respinta.

### **E. 6.1**

Giusta l'art. 25bis cpv. 1 CDI CH-ES le autorità degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per l'esecuzione della Convenzione oppure per l'applicazione o l'esecuzione del diritto interno relativo alle imposte di qualsiasi natura o denominazione, nella misura in cui l'imposizione prevista non sia contraria alla Convenzione (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 e 2.4; 141 II 436 consid. 4.4;

sentenze del TF 2C\_287/2019; 2C\_288/2019 entrambe del 13 luglio 2020 consid. 2.2, 2C\_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 6.3); le informazioni presumibilmente irrilevanti non possono per contro essere trasmesse dall'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). Il requisito della «rilevanza verosimile» è in particolare adempiuto allorquando, al momento della formulazione della domanda, esiste una ragionevole probabilità che le informazioni richieste abbiano un nesso con le circostanze illustrate e quindi si rilevino pertinenti al fine dell'inchiesta o del controllo nello Stato richiedente. Ne consegue quindi che di principio lo Stato richiesto non può respingere la domanda di assistenza amministrativa poiché sarebbe giunto ad una diversa conclusione. In altre parole, l'apprezzamento del requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste è in primo luogo di competenza dello Stato richiedente, per cui lo Stato richiesto si limita ad un controllo di plausibilità; nello specifico la giurisprudenza ha evidenziato che quest'ultimo deve limitarsi a verificare l'esistenza di un rapporto tra la fattispecie illustrata e i documenti richiesti, tenendo presente la presunzione della buona fede dello Stato richiedente (cfr. DTF 143 II 185 consid. 3.3.2; 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4; 141 II 436 consid. 4.4.3).

## **E. 6.2**

Il requisito della rilevanza verosimile - chiave di volta del sistema dello scambio di informazioni (cfr. tra le tante, sentenza del TF 2C\_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 6.3; sentenza del TAF A-2980/2019 del 20 maggio 2020 consid. 3.3.1) - persegue lo scopo di assicurare uno scambio di informazioni il più ampio possibile. In questo contesto, i limiti posti allo Stato richiedente sono il divieto della fishing expedition o il divieto di domandare informazioni manifestamente improprie a fare progredire l'inchiesta fiscale o senza alcun rapporto con la stessa (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.2; sentenza del TF 2C\_387/2016 del 5 marzo 2018 consid. 5.1).

### **E. 6.3.1**

Giusta l'art. 4 cpv. 3 LAAF non è ammessa la trasmissione di informazioni su persone che non sono persone interessate se queste informazioni non sono presumibilmente pertinenti per la valutazione della situazione fiscale della persona interessata o se gli interessi legittimi di persone che non sono persone interessate prevalgono sull'interesse della parte richiedente alla trasmissione di informazioni.

### **E. 6.3.2**

Nello specifico allorquando vengono richieste informazioni inerenti persone non interessate giusta l'art. 3 lett. a LAAF, ma pure su terzi non interessati ai sensi dell'art. 4 cpv. 3 LAAF, l'autorità procede a una ponderazione di interessi (DTF 142 II 161 consid. 4.6.1; sentenza del TAF A-3482/2018 del 5 agosto 2019 consid. 7.3.2, confermata con sentenza del TF 2C\_703/2019 del 16 novembre 2020; critico Andrea Opel, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, in: Revue fiscale 71/2016 928, p. 942). Di regola, la giurisprudenza non ammette la trasmissione di nominativi di terzi non interessati a meno che ciò non sia "verosimilmente pertinente" con l'obbiettivo fiscale perseguito dallo Stato richiedente, la trasmissione sia proporzionata, e un'anonimizzazione renderebbe priva di senso la domanda di assistenza amministrativa. In altre parole, il nome di terzi può essere trasmesso qualora esso sia per sua natura teso a chiarire la situazione fiscale del contribuente individuato (DTF 144 II 29 consid. 4.2.3 con riferimenti; sentenze del TF 2C\_616/2018 del 9 luglio 2019 consid. 3.1; 2C\_387/2016 del 5 marzo 2018 consid. 5.1; sentenza del TAF A-3482/2018 del 5 agosto 2019 consid. 7.3.2, confermata con sentenza

del TF 2C\_703/2019 del 16 novembre 2020). Qualora fosse il caso, tali terze persone devono essere tutelate: infatti a chiusura del procedimento, l'autorità richiesta segnala all'autorità richiedente le restrizioni inerenti all'impiego delle informazioni trasmesse e l'obbligo di mantenere il segreto secondo le disposizioni in materia di assistenza amministrativa della convenzione applicabile (art. 20 cpv. 2 LAAF; DTF 146 I 172 consid. 7.1.3; 142 II 161 consid. 4.6.1; cfr. consid. 5.6 qui di seguito).

### **E. 6.3.3**

Ferme queste premesse, l'interpretazione dell'art. 4 cpv. 3 LAAF deve essere effettuata in base al criterio e principio convenzionale della «rilevanza verosimile» (in casu art. 25bis CDI CH-ES) (cfr. sentenze del TAF A-3060/2018 del 3 novembre 2020 consid. 4.3.3; A-4591/2018 del 9 marzo 2020 consid. 4.3.3).

### **E. 6.4.1**

Il principio della buona fede o dell'affidamento (cfr. art. 26 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati [CV, RS 0.111]) si applica a titolo di principio d'interpretazione e d'esecuzione dei trattati, nell'ambito dello scambio d'informazioni ai sensi delle Convenzioni di doppia imposizione (cfr. DTF 143 II 202 consid. 8.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.4 con rinvii), come nel caso della CDI CH-ES. Nelle relazioni internazionali la buona fede di uno Stato è presunta (principio dell'affidamento). Nel contesto dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, detta presunzione implica che lo Stato richiesto non può, di principio, mettere in dubbio le allegazioni dello Stato richiedente, a meno che sussistano dei seri dubbi. Detto in altri termini, le dichiarazioni dello Stato richiedente vanno considerate corrette, fintanto che una contraddizione manifesta non risulta dalle circostanze (cfr. DTF 143 II 224 consid. 6.4; 143 II 202 consid. 8.7.1 e 8.7.4). Nel caso contrario, il principio dell'affidamento non si oppone ad una domanda di chiarimento allo Stato richiesto; il rovesciamento della presunzione della buona fede di uno Stato dovendosi in ogni caso fondare su fatti constatati e concreti (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.4; 143 II 202 consid. 8.7.1 e 8.7.4; 142 II 161 consid. 2.1.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.4 con rinvii). In virtù del principio dell'affidamento, lo Stato richiesto è vincolato alla fattispecie e alle dichiarazioni presentate nella domanda di assistenza, nella misura in cui quest'ultime non possono essere immediatamente confutate («sofort entkräftet») in ragione di errori, lacune o contraddizioni manifeste (cfr. DTF 142 II 218 consid. 3.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-5324/2018 del 9 dicembre 2019 consid. 3.1.2 con rinvii; A-2618/2019 del 30 luglio 2019 consid. 3.4; A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.4 con rinvii). In tale contesto, non si può esigere dallo Stato richiedente che, oltre a dover menzionare nella domanda la fattispecie rilevante, l'esposizione fornita sia priva di lacune o totalmente priva di contraddizioni. Ciò non sarebbe infatti compatibile con lo scopo dell'assistenza amministrativa, poiché proprio con le informazioni ed i documenti chiesti allo Stato richiesto, lo Stato richiedente cerca di chiarire i punti rimasti all'oscuro (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.1.1; 139 II 404 consid. 7.2.2).

### **E. 6.4.2**

Ora, salvo nel caso in cui la presa in considerazione di un fatto notorio lasci trasparire immediatamente che le indicazioni fornite dall'autorità richiedente nella propria domanda di assistenza amministrativa sono manifestamente erranee o che lo Stato richiesto sospetti l'esistenza di una situazione descritta all'art. 7 LAAF, rispettivamente nel caso in cui vi sia

un palese abuso di diritto o emergano domande legittime circa la tutela dell'ordine pubblico svizzero o internazionale, le regole di procedura previste dalla LAAF non impongono allo Stato richiesto né di procedere lui stesso a delle verifiche né di rimettere in discussione la fondatezza delle informazioni fornite dallo Stato richiedente (cfr. DTF 144 II 206 consid. 4.4; 142 II 218 consid. 3.3; 142 II 161 consid. 2.1.4; [tra le tante] sentenze del TAFA-6205/2018 del 23 settembre 2019 consid. 2.8 con rinvii; A-3773/2018 dell'8 febbraio 2019 consid. 2.6; A-4044/2015 del 16 febbraio 2016 consid. 2.6 con rinvii).

### **E. 6.5**

La domanda di assistenza soggiace altresì al rispetto del principio della sussidiarietà, secondo cui lo Stato richiedente deve sfruttare tutte le fonti d'informazioni abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere le informazioni (cfr. lett. ebis n. 1 del Protocollo aggiuntivo; [tra le tante] sentenze del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.6 con rinvii; A-4434/2016 del 18 gennaio 2018 consid. 3.5; A-2321/2017 del 20 dicembre 2017 consid. 3.5). In assenza di elementi concreti, rispettivamente di seri dubbi al riguardo, non vi è alcuna ragione per rimettere in discussione l'adempimento del principio della sussidiarietà, allorquando uno Stato presenta una domanda di assistenza amministrativa, in ogni caso quando lo stesso dichiara di aver sfruttato tutte le fonti d'informazione abituali previste dalla sua procedura fiscale interna prima di richiedere informazioni o di aver agito conformemente alla Convenzione (cfr. DTF 144 II 206 consid. 3.3.2; sentenza del TF 2C\_904/2015 dell'8 dicembre 2016 consid. 7.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.6 con rinvii; A-6266/2017 del 24 agosto 2018 consid. 2.7; A-5066/2016 del 17 maggio 2018 consid. 2.7).

### **E. 6.6**

Il principio della specialità esige che lo Stato richiedente utilizzi le informazioni ricevute dallo Stato richiesto unicamente per i fini descritti all'art. 25bis par. 2 CDI CH-ES, ovvero nei confronti delle persone e dei comportamenti per i quali esso ha richiesto ed ottenuto dette informazioni (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.7; sentenze del TAF A-5046/2018 del 22 maggio 2019 consid. 4 et 5; A-4434/2016 del 18 gennaio 2018 consid. 3.9.1; A-2321/2017 del 20 dicembre 2017 consid. 3.9.1). In altre parole, lo Stato richiedente non può utilizzare nei confronti di terzi, le informazioni ottenute con la domanda di assistenza, a meno che tale facoltà non risulti dalla legge dei due Stati coinvolti e che l'autorità competente dello Stato richiesto autorizzi tale uso (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.4; 146 I 172 consid. 7.1.3). Nello specifico, ciò è l'espressione della dimensione personale del principio di specialità (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.5; sentenza del TF 2C\_545/2019 del 13 luglio 2020 consid. 4.7). In proposito, la giurisprudenza precisa e ricorda l'esistenza di diverse concezioni in ordine alla portata del principio di specialità, sia sul piano nazionale che internazionale; incertezza che impone all'AFC di informare espressamente l'autorità richiedente in ordine alle restrizioni d'uso delle informazioni trasmesse (cfr. DTF 147 II 13 *ibid.*; sentenza del TF 2C\_545/2019 citata *ibid.*).

### **E. 7**

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

#### **E. 7.1**

Con l'impugnativa in esame l'insorgente censura la violazione del principio della «rilevanza verosimile» prescritto all'art. 25bis CDI CH-ES, in base al quale si scambiano solo le

informazioni verosimilmente rilevanti per l'esecuzione della citata Convenzione. A suo dire, la richiesta di assistenza spagnola ha una rilevanza verosimile soltanto nella misura in cui sussista un assoggettamento fiscale in Spagna nel 2015. Egli ritiene infatti che la stessa sarebbe completamente carente nell'indicare le basi legali del diritto spagnolo che autorizzerebbero l'autorità richiedente ad ottenere le informazioni ai sensi della Convenzione. In tal senso, l'autorità richiedente spagnola avrebbe indicato in maniera approssimativa il motivo per cui nel 2015 il ricorrente sia stato assoggettato erroneamente al regime fiscale speciale relativo ai lavoratori distaccati sul territorio spagnolo, anziché al regime ordinario dell'imposta sul reddito, di cui non è dato sapere quali siano i presupposti di applicazione e gli effetti. A mente del ricorrente tale lacuna nella richiesta spagnola non soltanto non permette alla Svizzera, quale Stato richiesto, di procedere a un controllo di plausibilità del requisito della «rilevanza verosimile», ma neppure permette alla persona interessata di esprimersi con cognizione di causa su tale aspetto, configurando quindi una violazione del diritto di essere sentito tutelato dall'art. 29 Cost.

### **E. 7.2**

Come rammentato al consid. 6.1, il requisito della rilevanza verosimile è adempiuto allorché, al momento della formulazione della domanda, esiste una ragionevole probabilità che le informazioni richieste abbiano un nesso con le circostanze illustrate e quindi si rivelino pertinenti al fine dell'inchiesta o del controllo nello Stato richiedente. In altre parole, l'apprezzamento del requisito della rilevanza verosimile delle informazioni richieste è in primo luogo di competenza dello Stato richiedente, con la conseguenza che lo Stato richiesto si limita ad un controllo di plausibilità. Va inoltre rilevato che i procedimenti in materia di assistenza amministrativa non statuiscano materialmente sull'oggetto della controversia (sentenze del TAF A-6589/2016 del 6 marzo 2018 consid. 4.6.5; A-6385/2012 del 6 giugno 2013 consid. 2.2.1); compete infatti ad ogni Stato determinare il rispetto e l'applicazione corretta della propria legislazione (sentenze del TAF A-6589/2016 ibidem; A-525/2017 del 29 gennaio 2018 [confermata parzialmente con sentenza del TF 2C\_141/2018 del 24 luglio 2020]; A-907/2017 del 14 novembre 2017 consid. 2.2.3; A-6306/2015 del 15 maggio 2017 consid. 4.2.2.5; A-5229/2016 del 15 marzo 2017 consid. 4.2.5.1). Conseguentemente ogni censura in proposito deve essere fatta valere davanti alle istanze nazionali competenti (sentenze del TAF A-907/2017 del 14 novembre 2017 consid. 2.2.3; A-4157/2016 ibidem con riferimenti).

### **E. 7.3**

In concreto l'autorità richiedente spagnola ha condotto indagini specifiche sullo statuto di A.\_\_\_\_\_, che nel 2014 risultava residente in Venezuela e per l'anno 2015 ha depositato una dichiarazione per l'assoggettamento individuale secondo lo «special scheme for employees posted to spanish territory», essendo impiegato presso la società I.\_\_\_\_\_ (a sua volta oggetto di esame). L'autorità richiedente spagnola ha fornito una descrizione dettagliata dei fatti e delle circostanze che l'hanno indotta a dubitare del fatto che A.\_\_\_\_\_ potesse prevalersi di tale regime fiscale speciale, avendo appurato che quest'ultimo e la moglie avevano acquistato già prima di (...) 2014 (data in cui l'interessato ha presentato domanda per essere assoggettato al regime speciale) alcune proprietà immobiliari in Spagna, dei veicoli ed avendo sostenuto svariate spese fra cui anche un contratto d'affitto per un'abitazione. Ha inoltre descritto i legami fra A.\_\_\_\_\_ e alcune società (I.\_\_\_\_\_, N.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_). Tali circostanze hanno indotto lo Stato richiedente a sospettare che A.\_\_\_\_\_, potesse essere una persona residente in Spagna,

non soltanto durante il periodo oggetto d'indagine, ma pure nei dieci anni fiscali precedenti e pertanto soggetta all'imposizione personale in Spagna sull'insieme del suo reddito e della sua sostanza («worldwide income and assets») anziché al regime speciale per i lavoratori distaccati. Benché sommariamente riassunta, la fattispecie è chiara e le domande contenute nelle richieste di assistenza amministrativa del (...) 2021 risultano essere precise e specifiche. Basandosi sulle informazioni fornite dall'autorità richiedente spagnola, sussistono indizi più che sufficienti per desumere un obbligo fiscale in Spagna a carico di A.\_\_\_\_\_ per l'anno 2015, che dovrà tuttavia essere appurato in sede di procedura nazionale spagnola, considerato che il presente procedimento non giudica materialmente la controversia. Limitandosi ad un controllo di plausibilità - che contrariamente all'opinione del ricorrente, è senz'altro possibile - l'AFC ha quindi correttamente rilevato che le informazioni richieste ai detentori delle stesse siti in Svizzera, adempiano al criterio della rilevanza verosimile. Inoltre, i sufficienti legami, da un punto di vista fiscale, rilevati dall'autorità richiedente, e l'insieme degli elementi permette di respingere l'ipotesi che la domanda sia aleatoria o speculativa. Ci sono dunque gli estremi per ritenere che essa, così come formulata, non costituisca una ricerca indiscriminata di informazioni («fishing expedition»), come sembra invece avere allegato il ricorrente con il proprio atto ricorsuale, non sostanziando tuttavia tale censura nel dettaglio.

#### **E. 7.4**

In tal senso, come già rilevato in precedenza da questo Tribunale (in un caso riguardante l'assistenza amministrativa con l'Italia [sentenze del TAF A-1470/2020 del 27 ottobre 2021 consid. 5.2.2.3; A-3746/2018 del 18 febbraio 2020 consid. 4.2.3]), l'assenza d'indicazione nella richiesta delle basi legali di diritto interno su cui si fonda l'inchiesta fiscale nel Paese richiedente, non è un elemento idoneo ad inficiarne la validità. Tale requisito non è infatti richiesto né dall'art. 25bis par. 1 CDI CH-ES, né dal paragrafo IV del Protocollo aggiuntivo. Peraltro, ai fini dell'assistenza amministrativa, sempre conformemente al principio dell'affidamento (cfr. consid. 5.4 della presente sentenza), è sufficiente la garanzia fornita dallo Stato richiedente, secondo cui «the request is in line with the laws and administrative practices of the authority in charge and the agreement which forms the basis for this request» e "[...] the information would be available under the application of domestic laws and administrative practices». In tale contesto, il Tribunale non intravede alcun valido motivo per dubitare del buon fondamento giuridico delle richieste dell'autorità spagnola, sicché la censura del ricorrente non può che essere respinta. L'assenza dell'indicazione delle basi legale di diritto interno della domanda, oltre a non costituire un ostacolo al controllo di plausibilità incombente all'autorità richiesta svizzera, neppure configura una violazione del diritto di essere sentito del ricorrente. I requisiti posti dal diritto fiscale spagnolo per determinare se il ricorrente debba essere considerato domiciliato in Spagna durante il periodo in parola e pertanto soggetto al regime ordinario d'imposizione sul reddito e la sostanza, piuttosto che essere riconosciuto quale lavoratore distaccato sul territorio spagnolo soggetto al regime speciale d'imposizione, sono senz'altro pertinenti nell'ambito dell'esame nel merito dell'assoggettamento in Spagna da parte delle autorità fiscali spagnole. In tale contesto, ovviamente il ricorrente avrà diritto di esigere un'illustrazione chiara e completa delle basi legali su cui l'autorità fiscale spagnola desidera fondarsi per motivare un'eventuale decisione d'assoggettamento. Nell'ambito della procedura che ci occupa questa non è tuttavia una questione rilevante (cfr. sentenza del TAF A-4274/2017 del 20 giugno 2018 consid. 3.7.1).

### **E. 8.1**

In modo del tutto generico, l'insorgente lamenta altresì una violazione della sfera privata protetta di altri soggetti giuridici, ossia delle società B. \_\_\_\_\_, C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_, G. \_\_\_\_\_, H. \_\_\_\_\_, che la documentazione raccolta nell'ambito dell'istruttoria dimostra essere legate a lui in modi differenti. La trasmissione delle informazioni richieste dall'autorità estera, sarebbe, secondo il ricorrente, contraria alla legislazione svizzera sulla protezione dei dati (LPD ; RS 235.1), applicabile anche nel contesto dell'assistenza internazionale in materia fiscale, circostanza che renderebbe di conseguenza irricevibile la domanda d'assistenza spagnola.

### **E. 8.2**

Come sopra esposto (consid. 7.2), le informazioni oggetto della domanda di assistenza amministrativa sono ritenute "verosimilmente rilevanti" per l'esecuzione del diritto fiscale spagnolo, ciò che quindi esclude le allegazioni circa una presunta violazione delle normative a tutela della sfera privata. Nella DTAF 2010/40 il Tribunale adito ha inoltre già avuto modo di sancire che gli importanti interessi economici della Svizzera, come pure l'interesse a rispettare gli impegni internazionali presi, prevalgono sull'interesse individuale delle persone toccate dalla domanda di assistenza amministrativa a tenere segreta la propria situazione patrimoniale (consid. 4.5 e 6 con riferimenti; cfr. anche sentenza del TAF A-6920/2010 del 21 settembre 2011 consid. 5.1.1). D'altro canto, l'art. 25bis par. 2 CDI CH-ES, analogamente a quanto previsto dall'art. 26 del Modello dell'OCSE, disciplina la protezione dei dati e la confidenzialità delle informazioni, così come il principio della specialità (cfr. per un approccio analogo la sentenza del TAF A-7302/2018 del 26 maggio 2020 consid. 7.2). In questo contesto va pure considerato che l'insorgente ha sostanzialmente in modo del tutto generico le violazioni allegate, ciò che a maggior ragione conduce questo Tribunale a non soffermarsi ulteriormente su tali censure. Al riguardo si ricorda che siccome la motivazione costituisce, insieme alle conclusioni, l'elemento centrale del ricorso, questa dev'essere imprescindibilmente fornita con il rimedio giuridico (sentenza del TAF A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 5).

### **E. 8.3**

D'altro canto, occorre rilevare che nell'ambito della presente procedura, le suddette società hanno avuto pieno accesso agli atti e disponevano tutte della capacità di ricorrere. Facoltà di cui hanno fatto uso contestualmente al ricorso di A. \_\_\_\_\_, senza tuttavia fornire delle valide motivazioni per cui la trasmissione delle informazioni richieste violerebbe in maniera contraria alle predette norme la propria sfera protetta.

### **E. 9**

Per il resto, dall'esame degli atti non emergono elementi che consentano di dubitare dell'adempimento delle altre condizioni materiali per concedere l'assistenza amministrativa.

### **E. 10.1**

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico del ricorrente, integralmente soccombente (cfr. art. 1 segg. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie l'importo complessivo è stabilito in 22'500.- franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), che verrà compensato con l'anticipo spese di equal valore versato a suo tempo dal ricorrente, alla crescita in giudicato del

presente giudizio.

### **E. 10.2**

Visto l'esito della procedura non sono dati i presupposti per l'assegnazione ai ricorrenti di indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

### **E. 11**

Contro la presente sentenza può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale (cfr. art. 83 lett. h LTF). Il termine ricorsuale è di 10 giorni dalla sua notificazione. Il ricorso inoltre è ammissibile soltanto se concerne una questione di diritto di importanza fondamentale o se si tratta per altri motivi di un caso particolarmente importante ai sensi dell'art. 84 cpv. 2 LTF (cfr. art. 84a LTF). Il Tribunale federale è il solo competente a determinare il rispetto di tali condizioni.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.