



---

Corte I  
A-2451/2021

## **Sentenza del 15 febbraio 2022**

---

Composizione

Giudici Michela Bürki Moreni (presidente del collegio),  
Raphaël Gani, Keita Mutombo,  
cancelliere Luca Rossi.

---

Parti

A. \_\_\_\_\_,  
patrocinato dagli avvocati Gianluca Generali e Andrea Marin,  
Studio 1896,  
ricorrente,

contro

**Amministrazione federale delle contribuzioni AFC**  
autorità inferiore.

---

Oggetto

assistenza amministrativa (CDI CH-ES).

**Fatti:****A.**

**A.a** Con scritto del 17 dicembre 2020 l'*Agencia Tributaria* spagnola (di seguito autorità richiedente spagnola) ha presentato istanza di assistenza amministrativa all'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito AFC o autorità richiesta) per il periodo compreso fra il 1° gennaio 2019 e il 31 dicembre 2019 concernente il titolare della carta di credito n° (...) rivelatosi essere A. \_\_\_\_\_ (di seguito anche ricorrente), in possesso della cittadinanza svizzera e spagnola. L'autorità richiedente ha fondato la propria pretesa sull'art. 25<sup>bis</sup> della Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Spagna del 26 aprile 1966, intesa ad evitare la doppia imposizione nel campo delle imposte sul reddito e sulla sostanza (CDI CH-ES, RS 0.672.933.21).

**A.b** Nella predetta istanza l'autorità richiedente spagnola ha esposto quanto segue:

*"Our Tax Services are carrying out an investigation on transactions involving foreign credit cards used in Spain (mainly) to withdraw cash from ATM in 2019.*

*In the course of such investigation, credit cards have been identified.*

*Details of the credit card are as follows:*

*Issuing Bank: C. \_\_\_\_\_.*

*Credit Card Number: (...)*

*According to the information available to our investigators several transactions to withdraw cash have been made with the above mentioned bank card from several ATM located in the same area (B. \_\_\_\_\_). It should also be noted that the withdrawals have been made on a regular basis. Cash has been withdrawn every month, several times a month and sometimes several times during the same day.*

*It should be taken into account, not only the withdrawal frequency but also the amounts withdrawn (75.476.00 €). On the other hand, it should be stressed here the fact that the credit card, has not been used at Spanish commercial establishments (shops, restaurants, petrol stations, etc.)*

*Both, the regular withdrawals in a specific area and the way the credit card is being used in Spain have led our investigators to suspect that the card holder may be resident in Spain for tax purposes.*

*In view of the above, the requested information is foreseeably relevant to the administration and enforcement of the Spanish tax Laws. In the event that the card holder was resident in Spain, he/she should be subject to personal taxes (Individual Income) in Spain on his/her worldwide income.*

*I can confirm that we have exhausted our internal sources of information, since we have obtained all the information available in Spain. Once the bank card company has provided us with the above mentioned details, no further information is obtainable in Spain. Data concerning the bank card holder are not kept by any financial or banking entity in Spain, because the bank card has been issued abroad. Therefore it is necessary to rely on mutual administrative assistance in order to get the identification details of the credit card holder. These details should be kept by the issuing financial entity.*

*At this stage of the investigation any contact with the credit card holder could jeopardize the success of the investigations that are being carried out in Spain. At this respect, we have to bear in mind the high amounts of money withdrawn from ATM machines (75'476.00 €) and the withdrawal frequency. These facts have led our investigators to reasonably expect that these amounts of money had not been included in the tax returns that he/she might have filed in Spain. Moreover, alerting the credit card holder may lead to destruction of evidence and/or changes in the individual's behavior in Spain.”*

In considerazione degli elementi a sua disposizione l'autorità spagnola ha quindi chiesto all'AFC le seguenti informazioni per il periodo dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019:

*“For a correct levy of taxes, I would ask you to provide us with the following information for the bank card number (...):*

- 1. The identification of the card holder (name, address, date of birth);*
- 2. Copy of the application form for the banking card;*
- 3. The reference number of the bank account linked to the above-mentioned banking card or used to credit the banking card.*
- 4. In case other bank accounts, credit cards, safe deposit accounts would exist at the Bank C. \_\_\_\_\_ or any Bank linked to the above-*

*mentioned banking card resp. used to credit it, with the card holder as the holder, the beneficial owner or an authorized person, please provide for these the information:*

- a) *Identification (name, last name, address, date of birth) of the account holder(s), the beneficial(s) owner(s) or the authorized person(s);*
- b) *The copy of account opening form(s) (ind. Form A or other documents assessing the A beneficial ownership) or application form.”*

**A.c** Con messaggio di posta elettronica del 6 gennaio 2021 l'AFC ha avvisato l'autorità richiedente spagnola di non aver riscontrato elementi sufficienti tali da poter omettere di informare della domanda di assistenza la persona titolare del conto.

Con messaggio di posta elettronica del 14 gennaio 2021 l'autorità richiedente spagnola ha comunicato di non avere obiezioni avverso il coinvolgimento della persona interessata in corso di procedura.

## **B.**

**B.a** Con decreto di edizione del 19 gennaio 2021 l'AFC ha esortato la banca C.\_\_\_\_\_ di D.\_\_\_\_\_ (di seguito C.\_\_\_\_\_) a trasmettere entro dieci giorni dalla data di ricezione dello stesso le informazioni richieste riportate esattamente nella domanda.

Ha inoltre pregato la suddetta banca di informare il titolare del conto bancario in parola dell'apertura del procedimento di assistenza amministrativa e di comunicare all'AFC l'indirizzo di quest'ultimo, nonché la data dell'avvenuto recapito.

**B.b** Con scritto del 1° febbraio 2021 C.\_\_\_\_\_ ha fornito l'identità del titolare della carta VISA in parola, indicato il conto di provenienza dei bonifici in entrata sulla stessa presso la Banca E.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ e trasmesso copia del modulo con cui essa era stata richiesta. Ha inoltre comunicato di aver informato la persona interessata il 22 gennaio 2021, fornendo il tracciamento dell'invio.

**B.c** Con scritto del 2 febbraio 2021, anticipato per fax, gli avv. Gianluca Generali e Andrea Marin hanno annunciato di rappresentare A.\_\_\_\_\_ nell'ambito della procedura di assistenza amministrativa, trasmettendo la procura e chiedendo l'accesso agli atti.

**B.d** Con messaggio di posta elettronica del 3 febbraio 2021 l'AFC ha informato i suddetti legali che l'accesso agli atti avrebbe avuto luogo a tempo debito, una volta raccolte tutte le informazioni relative alla procedura.

**B.e** Con decreto di edizione del 5 febbraio 2021 l'AFC ha esortato la banca E. \_\_\_\_\_ di D. \_\_\_\_\_ a trasmettere, entro dieci giorni dalla data di ricezione dello stesso, le informazioni richieste.

**B.f** Con scritto del 9 febbraio 2021, anticipato per fax, gli avv. Gianluca Generali e Andrea Marin hanno reiterato la richiesta di accesso agli atti, lamentando che lo scritto informativo del 5 febbraio 2021 fosse stato notificato direttamente al loro mandante.

**B.g** Tramite scritto del 12 febbraio 2021 la banca E. \_\_\_\_\_ ha trasmesso le informazioni richieste relative alla relazione bancaria a cui è appoggiata la carta di credito prepagata menzionata, unitamente alla documentazione giustificativa, segnatamente:

- *Copia del set di apertura della relazione bancaria 10.010468 a cui è appoggiata la carta di credito menzionata.*
- *Estratti conto di tale relazione per l'anno fiscale 2019.*
- *Documentazione relativa alla carta di credito prepagata di cui sopra.*
- *Documentazione relativa ad altre due carte di credito, collegate alla stessa relazione, ovvero:*
  - o *Una carta aggiuntiva, global card gold MasterCard in USD.*
  - o *Una carta aggiuntiva intercard premier visa in EUR.*
- (...)

**B.h** Il 19 febbraio 2021 l'AFC ha concesso agli avv. Gianluca Generali e Andrea Marin l'accesso agli atti, impartendo loro un termine di dieci giorni – poi prorogato fino al 12 marzo 2021 – per prendere posizione per iscritto o per acconsentire alla trasmissione delle informazioni richieste.

**B.i** Con osservazioni del 10 marzo 2021 il ricorrente, per il tramite dei propri rappresentanti, ha preso posizione riguardo al procedimento in parola, opponendosi alla trasmissione all'autorità richiedente spagnola delle informazioni raccolte dall'AFC.

## **C.**

Con decisione finale del 26 aprile 2021 l'AFC ha accolto la domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale del 17 dicembre 2020 relativa a A. \_\_\_\_\_, statuendo di trasmettere all'autorità richiedente spagnola le informazioni richieste relative al periodo compreso fra il 1° gennaio 2019 e

il 31 dicembre 2019, unitamente a una parte della documentazione raccolta, e meglio il modulo di richiesta della carta di credito n° (...), il modulo di apertura del conto presso la banca E.\_\_\_\_\_ su cui poggia la citata carta di credito, così come i moduli di richiesta delle ulteriori carte di credito anch'esse connesse al suddetto conto. Delle oscurazioni sono state effettuate sui documenti che saranno trasmessi all'autorità richiedente concernenti delle informazioni non coperte dalla domanda e/o dei nomi di terze persone.

## **D.**

**D.a** Con ricorso del 26 ottobre 2021, A.\_\_\_\_\_, rappresentato dai summenzionati legali, ha impugnato la decisione dell'AFC dinnanzi al Tribunale amministrativo federale, chiedendo in via preliminare la concessione dell'effetto sospensivo al ricorso. Nel merito ha postulato l'annullamento del provvedimento. In via principale ha preteso il rifiuto della domanda di assistenza amministrativa, segnatamente di inoltrare la documentazione richiesta, mentre in via subordinata - la richiesta non è stata motivata - il rinvio degli atti all'AFC per nuova decisione ai sensi dei considerandi, con protesta di tasse, spese e ripetibili. A sostegno delle proprie conclusioni il ricorrente asserisce che l'istanza di assistenza amministrativa non è sufficientemente motivata ai sensi dell'art. 25<sup>bis</sup> CDI CH-ES non avendo prodotto nulla in merito alla modalità e tempistica dei prelevamenti effettuati e pertanto carente dal punto di vista formale. A suo dire la richiesta di assistenza violerebbe il diritto federale e internazionale dal momento che, non identificando il titolare della carta di credito riguardo a cui si limita a richiedere genericamente delle informazioni, costituisce una ricerca indiscriminata di informazioni e prove ("fishing expedition"). Secondo l'insorgente, il tentativo di attrarlo fiscalmente, cercando di attribuirgli una residenza fiscale in Spagna, per il solo fatto di aver utilizzato una carta di credito e di disporre della nazionalità spagnola, nonostante sia anche cittadino svizzero, domiciliato a Panama, e in Spagna non disponga di sostanza, né generi alcun reddito, è una forzatura alla quale l'AFC non avrebbe dovuto dare seguito, non essendo data la condizione di rilevanza verosimile delle informazioni richieste. Secondo il ricorrente la richiesta sarebbe inoltre contraria al principio della sussidiarietà – in quanto l'autorità richiedente spagnola non avrebbe dimostrato di aver esaurito le fonti di informazione usuali secondo la sua procedura fiscale interna – e costituirebbe un'ingerenza illecita nella propria sfera privata, garantita dall'art. 13 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101), dall'art. 8 della Convenzione del 4 novembre 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (RS 0.101; CEDU) e

dall'art. 4 e 17 della Legge federale sulla protezione dei dati del 19 giugno 1992 (LPD, RS 235.1).

**D.b** Con presa di posizione del 16 luglio 2021, l'autorità inferiore ha chiesto di respingere il ricorso con argomenti che, se del caso, verranno ripresi nel merito.

**D.c** Con replica spontanea del 2 agosto 2021 il ricorrente, ha contestato le allegazioni dell'autorità inferiore, riconfermandosi nella propria antitetica posizione.

**D.d** Ulteriori fatti e argomentazioni verranno ripresi, per quanto necessario, nei considerandi in diritto del presente giudizio.

## **Diritto:**

### **1.**

**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. 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.

**1.2** Presentata il 17 dicembre 2020 la domanda di assistenza litigiosa rientra 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).

**1.3** Ciò precisato il ricorso del 25 maggio 2021 è stato interposto 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 del ricorrente, nella misura in cui lo stesso ha partecipato alla procedura dinanzi all'autorità inferiore, è destinatario della decisione impugnata ed ha chiaramente un interesse al suo annullamento (cfr. art. 48 PA; art. 19 cpv. 2 LAAF).

## **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 (cfr. art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (cfr. art. 49 lett. b PA) nonché l'ineadeguatezza (cfr. art. 49 lett. c PA; cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>a</sup> ed. 2013, n. 2.149).

**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, 3<sup>a</sup> 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, *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.).



**3.**

Nel caso in esame oggetto del litigio è la decisione finale del 26 aprile 2021 con cui l'AFC ha accolto la domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale del 17 dicembre 2020, inoltrata dall'autorità richiedente spagnola sulla base della CDI CH-ES. Dopo aver esaminato la conformità della predetta domanda di assistenza dal punto di vista formale (cfr. consid. 4) e aver rammentato i principi generali applicabili in materia di assistenza amministrativa internazionale (consid. 5), il Tribunale esaminerà le puntuali censure sollevate dal ricorrente (consid. 7 a 10).

**4.**

**4.1** L'assistenza amministrativa in materia fiscale tra la Svizzera e la Spagna è regolata da convenzioni, complementari tra loro, tra cui la CDI CH-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. Quale 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).

**4.2** 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. 25<sup>bis</sup> 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).

**4.3** 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).

**4.4** In concreto, nonostante quanto previsto dal citato paragrafo IV cap. 2 del Protocollo aggiuntivo alla CDI CH-ES, il nome della persona interessata non è stato citato dall'autorità richiedente spagnola, che si è limitata a menzionare un numero di carta di credito, sollecitando delle informazioni personali e bancarie correlate a quest'ultima.

Riferendosi alla DTF 143 II 136, questo Tribunale ha già avuto modo di stabilire in altre vertenze riguardanti l'applicazione della CDI CH-ES, che non è necessario che la richiesta contenga il nome della persona interessata, affinché l'assistenza amministrativa sia concessa, purché le informazioni fornite siano sufficienti per identificarla (cfr. sentenze del TAF A-6733/2015 del 29 giugno 2017 consid. 5.2; A-6306/2015 del 15 maggio 2017 consid. 5.1 in particolare consid. 5.1.6). Poiché tale condizione si confonde con quella riguardante il divieto di "*fishing expedition*", sarà ulteriormente esaminata più avanti nel merito (cfr. infra considerando 7).

Gli altri requisiti formali sono soddisfatti nella misura in cui l'autorità richiedente indica il periodo in questione (anno 2019), la descrizione delle informazioni richieste, il nome della banca che ha emesso la carta di credito e lo scopo fiscale alla base della richiesta. Per quanto riguarda quest'ultimo punto, e alla luce della recente giurisprudenza pubblicata in DTF 143 II 136 citata, il fatto che l'autorità richiedente, che non conosce l'identità della persona interessata, abbia dei semplici sospetti su di essa, che la portano a credere che quest'ultima risieda durevolmente in Spagna e sia dunque soggetta all'imposta personale spagnola, senza essere in grado di fornirne

la prova o di definire più precisamente l'obiettivo fiscale perseguito, non costituisce, in linea di principio, un ostacolo alla concessione dell'assistenza.

Ne consegue che, contrariamente all'opinione del ricorrente, la richiesta del 17 dicembre 2020 dell'Autorità Tributaria spagnola adempie ai requisiti formali posti dalla legge.

## 5.

**5.1** Giusta l'art. 25<sup>bis</sup> 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).

**5.2** 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). Una domanda di informazioni non costituisce una *fishing expedition* per il semplice fatto che non venga precisato il nome o l'indirizzo (o entrambi) del contribuente oggetto di un controllo o di inchiesta fiscale. L'identificazione del contribuente deve ciononostante essere possibile con altre modalità, sulla base delle informazioni trasmesse dallo Stato richiedente (cfr. Commentario all'art. 26 cap. 4.4 e 5.1, anche DTF 143 II 136 consid. 6.1.2).

### 5.3

**5.3.1** 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.

**5.3.2** 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 Amtshilfverfahren, 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 142 II 161 consid. 4.6.1; 146 I 172 consid. 7.1.3; cfr. consid. 5.6 qui di seguito).

**5.3.3** 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. 25<sup>bis</sup> 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).

## **5.4**

**5.4.1** Il principio della buona fede (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).

**5.4.2** 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 TAF A-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).

**5.5** 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. e<sup>bis</sup> 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, allorché 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).

**5.6** Il principio della specialità esige che lo Stato richiedente utilizzi le informazioni ricevute dallo Stato richiesto unicamente per i fini descritti all'art. 25<sup>bis</sup> 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 146 I 172 consid. 7.1.3; 147 II 13 consid. 3.4). 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.*).

## 6.

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

## 7.

**7.1** Con l'impugnativa in esame l'insorgente censura la violazione del principio della "*rilevanza verosimile*" prescritto all'art. 25<sup>bis</sup> CDI CH-ES, in base al quale si scambiano solo le informazioni verosimilmente rilevanti per l'esecuzione della citata Convenzione. A suo dire, i fatti presentati dall'autorità richiedente "*non raggiungono la soglia della verosimiglianza preponderante*". Basandosi sulle informazioni fornite dall'autorità richiedente spagnola non è quindi possibile desumere alcun obbligo fiscale in Spagna. La domanda di assistenza amministrativa del 17 dicembre 2020 costituirebbe pertanto una ricerca indiscriminata di informazioni ("*fishing expedition*"), avendo l'autorità richiedente fornito informazioni generiche riguardo a prelievi di denaro eseguiti in Spagna, con una carta di credito emessa in Svizzera, su di un lasso di tempo e secondo modalità non meglio precisate e non sostanziate.

**7.2** Come rammentato al consid. 5.1, il requisito della rilevanza verosimile è 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. 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 e 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 e 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 e A-4157/2016 *ibidem* con riferimenti).

**7.3** In concreto l'autorità richiedente spagnola ha condotto indagini specifiche sulle ripetute transazioni avvenute sul proprio territorio con carta di credito straniera nel corso dell'anno 2019. In particolare ha identificato il numero di carta di credito su cui si basa la richiesta. Ha fornito una descrizione dettagliata dei fatti e delle circostanze che hanno portato alla sua richiesta. Ha anche fornito ragioni per credere che la persona in possesso della carta di credito in questione – di cui ha indicato il numero e la banca emittente – potesse essere un contribuente spagnolo che non aveva rispettato la legge fiscale del suo paese; ha citato, in sostanza, la frequenza dei prelievi ("*several transactions, regular withdrawals*"), l'importo dei prelievi ("*EUR 75'476.00*") e il fatto che erano per lo più effettuati presso bancomat situati nella stessa area geografica ("*ATM located in the same area [B. \_\_\_\_\_]*") e che la carta non veniva mai utilizzata nei negozi. Tali circostanze hanno indotto lo Stato richiedente a sospettare che il possessore della carta di credito, potesse essere una persona residente in Spagna e pertanto soggetta all'imposizione personale in Spagna sull'insieme del suo reddito ("*worldwide income*").

Alla luce di quanto precede, occorre ritenere che l'autorità richiedente spagnola ha presentato sufficienti punti di connessione ai fini fiscali tra i fatti descritti e le informazioni richieste e tutti gli elementi che cita sono quindi in grado di escludere che la richiesta sia casuale o speculativa. Così come formulata la domanda del 17 dicembre 2020 non costituisce quindi una ricerca indiscriminata di informazioni.

Il Tribunale ricorda inoltre che non configura una *fishing expedition* neppure una richiesta avente per oggetto determinati conti bancari legati e connessi ad un conto conosciuto (carta di credito), come nel caso in esame. In tale



ipotesi non si tratta infatti di una richiesta fatta "alla cieca", ma di una domanda specifica relativa ad una persona identificata (o identificabile) nel contesto di un'indagine in corso (si anche confronti sentenza A-2130/2018 del 5 marzo 2019 consid. 3.1).

**7.3.1** Il ricorrente ha inoltre rimproverato all'AFC di non aver tenuto conto del fatto che egli possiede la doppia nazionalità svizzera e spagnola e che nel corso del 2019, come pure negli anni precedenti a partire dal 2012, era stabilmente domiciliato a Panama, luogo in cui svolge la propria attività professionale. Il tentativo dell'autorità richiedente di attrarlo fiscalmente in Spagna, per la sua sola presenza sul territorio per qualche periodo nel corso dell'anno, inferiore comunque a 180 giorni, sarebbe quindi una forzatura alla quale l'AFC non avrebbe dovuto dare seguito.

**7.3.2** Al riguardo va rilevato che una richiesta di assistenza può anche essere finalizzata a chiarire la residenza fiscale (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.2.2; sentenza del TF 2C\_232/2020 del 19 gennaio 2021 consid. 3.3). Non si può dunque escludere che il contribuente sia considerato dallo Stato richiedente come uno dei suoi residenti fiscali secondo i criteri della sua legge interna nonostante sia al contempo considerato risiedere fiscalmente in uno Stato terzo secondo i criteri della legge interna di tale Stato.

La determinazione della residenza fiscale a livello internazionale, essendo una questione sostanziale, non va affrontata dallo Stato richiesto nella fase dell'assistenza amministrativa (cfr. DTF 142 II 161 consid. 2.2.1, 142 II 218, consid. 3.6). Il fatto che il ricorrente possa essere domiciliato o residente a fini fiscali in uno Stato diverso dallo Stato richiedente non è pertanto rilevante nell'ambito della procedura che ci occupa (cfr. sentenza del TAF A-4274/2017 del 20 giugno 2018 consid. 3.7.1).

In una recente decisione (TF, 2C\_953/2020 del 24 novembre 2021 paragrafo 3.6), la Corte federale ha ancora chiarito la sua giurisprudenza. Il fatto che la persona interessata possa essere considerata residente fiscale in uno Stato diverso dallo Stato richiedente non mette in discussione la presunzione di buona fede di quest'ultimo, né la probabile pertinenza della domanda, se lo Stato richiedente indica nella sua domanda tutte le informazioni richieste dalla convenzione applicabile o dal suo protocollo. L'esistenza di un obbligo fiscale illimitato in uno Stato diverso dallo Stato richiedente non è sufficiente perché lo Stato richiesto esiga dall'autorità richiedente spiegazioni sui criteri di collegamento che giustificano la sua pretesa, e ancor meno perché rifiuti una domanda di assistenza amministrativa per questo motivo. La sola costellazione in cui il Tribunale federale accetta che

la Svizzera verifichi il criterio di collegamento fiscale illimitato su cui si basa lo Stato richiedente è quella in cui la persona interessata è soggetta a un'imposizione illimitata in Svizzera (cfr. ATF 142 II 161). Questo problema specifico non si pone quindi per definizione quando la persona interessata dichiara di essere residente fiscale di uno Stato terzo.

Ne consegue che, nonostante il ricorrente abbia dimostrato, mediante validi documenti giustificativi, di essere domiciliato a Panama nel 2019, le informazioni richieste devono comunque essere trasmesse all'autorità richiedente spagnola. Sarà eventualmente nei confronti di quest'ultima che il ricorrente potrà poi sollevare le contestazioni sostanziali relative alla sua residenza ed alla durata della sua permanenza annuale in Spagna.

## **8.**

**8.1** L'insorgente ha altresì contestato la violazione del principio di sussidiarietà in quanto le dichiarazioni dell'autorità richiedente spagnola (*«I can confirm that we have exhausted our internal sources of information, since we have obtain all the information available in Spain»*), non proverebbero di certo gli sforzi mossi dalle autorità fiscali spagnole prima di rivolgersi all'AFC tramite la presente procedura. A mente del ricorrente l'autorità richiedente non ha dimostrato di aver esaurito le proprie fonti abituali interne per la raccolta di informazioni fiscali.

**8.2** Dal canto suo l'AFC – ribadendo che la suddetta dichiarazione dell'autorità richiedente spagnola è di per sé sufficiente, secondo la prassi consolidata, a comprovare il rispetto del principio di sussidiarietà – ha precisato che in assenza di contraddizioni manifeste, in grado di far dubitare della buona fede dell'autorità spagnola, non è possibile rifiutare di entrare nel merito della domanda estera.

**8.3** Ora, il principio della sussidiarietà è strettamente connesso con il principio dell'affidamento e con quello della buona fede (cfr. testé citata, ibidem). In base a quest'ultimo vige la presunzione della correttezza delle allegazioni dello Stato richiedente, la quale può essere messa in dubbio qualora emergano seri dubbi in punto ad essa. Detto in altri termini, le dichiarazioni dell'Agencia tributaria vanno considerate corrette, fintanto che una contraddizione manifesta non risulta dalle circostanze. Ciò non è il caso e nemmeno il ricorrente lo sostanzia con elementi concreti. Egli non ha infatti confutato le allegazioni dell'autorità richiedente, producendo ad esempio gli estratti conto della carta di credito oggetto d'esame al fine di

dimostrare che la frequenza e l'entità dei prelievi eseguiti fosse differente da quella dichiarata nella richiesta di assistenza.

A giusta ragione l'AFC richiama inoltre la giurisprudenza del TF in base alla quale per determinare la violazione del principio di sussidiarietà (cfr. anche consid. 5.5) occorre collocarsi al momento della formulazione della domanda di assistenza, non entrando in linea di conto se nel prosieguo del procedimento siano giunte nuove informazioni direttamente dal ricorrente o meno (cfr. DTF 144 II 206 consid. 3.3.1) Tale evenienza non è, per altro, neppure è stata invocata dal ricorrente.

Ne discende pertanto che le censure in punto ai principi testé menzionati di sussidiarietà e di buona fede risultano infondate.

## 9.

**9.1** Nell'ambito della contestazione dell'adempimento del requisito di "*rilevanza verosimile*" delle informazioni richieste dall'autorità estera, il ricorrente considera non ottemperate le condizioni poste dall'art. 25<sup>bis</sup> CDI CH-ES per la trasmissione delle suddette informazioni. Venendo a mancare la base legale richiesta dalla LPD e non avendo dato il consenso alla comunicazione di tali informazioni e di dati propri, il ricorrente lamenta – a torto – una violazione della sfera privata protetta dall'art. 13 Cost. e dall'art. 8 CEDU, non giustificata da alcun interesse pubblico preponderante.

**9.2** Come sopra esposto 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. 25<sup>bis</sup> 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 sostanziato in modo del tutto generico le violazioni al-

legate, 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).

#### 10.

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.

#### 11.

**11.1** In conclusione il Tribunale constata che la domanda di assistenza amministrativa spagnola del 17 dicembre 2020 adempie tutti i requisiti formali.

**11.2** Essa non costituisce inoltre una "*fishing expedition*" e nulla agli atti permette peraltro di dubitare della rilevanza verosimile delle informazioni richieste dall'autorità richiedente spagnola. Di conseguenza, è a giusta ragione che l'autorità inferiore ha concesso l'assistenza amministrativa in materia fiscale. La decisione impugnata del 26 aprile 2021 va pertanto confermata ai sensi dei considerandi ed il gravame del ricorrente respinto.

#### 12.

A titolo abbondanziale, si osserva che neppure emergono elementi che inducano a sospettare una violazione del principio della specialità (vedi sopra, consid. 5.6), né d'altro canto il ricorrente lo pretende. Al riguardo questo Tribunale rileva che al paragrafo 3 del dispositivo della decisione impugnata, l'autorità inferiore ha espressamente precisato che avrebbe indicato all'autorità richiedente spagnola, che le informazioni trasmesse "*soggiacciono alle restrizioni d'impiego ed agli obblighi di confidenzialità previsti dalle disposizioni di assistenza amministrativa della Convenzione per evitare le doppie imposizioni (art. 25<sup>bis</sup> par. 2 CDI CH-ES)*". Alla luce della recente giurisprudenza del Tribunale federale le informazioni trasmesse possono essere usate solo nel procedimento avviato nei confronti di A. \_\_\_\_\_ ("*nur gegenüber denjenigen Personen, gegen welche sich das Amtshilfegesuch ausdrücklich richtet*") [sentenza del TF 2C\_545/2019 del 13 luglio 2020 consid. 4.7], rispettivamente "*Deshalb darf der ersuchende Staat die [...] übermittelten Informationen nicht gegenüber Personen verwenden, die von seinem Ersuchen nicht betroffen waren*" [DTF 147 II 13 consid. 3.5]; cfr. sopra, considerando 5.6). Quest'ultimo è infatti l'unica persona direttamente interessata dalla richiesta dell'autorità spagnola. Benché

le informazioni raccolte, che l'AFC intende trasmettere all'autorità richiedente, non contengano il nominativo di terze persone – alla luce dell'esistenza di diverse concezioni riguardo alla portata del principio di specialità sia sul piano nazionale che internazionale, in particolare sulla sua componente personale – è in ogni caso opportuno che l'AFC informi in maniera esaustiva l'autorità richiedente spagnola circa le restrizioni d'uso delle informazioni trasmesse e le ricordi la citata dimensione personale del principio di specialità (cfr. DTF 147 II 13 consid. 3.7; sentenza del TF 2C\_545/2019 del 13 luglio 2020 consid. 4; sentenze del TAF A-5522/2019 del 18 agosto 2020 consid. 3.4.3; A-5309/2019 del 3 dicembre 2020 consid. 5.6 con rinvii). L'AFC dovrà dunque precisare e riferire all'autorità richiedente spagnola quanto sancito al punto n. 2 del dispositivo del presente giudizio.

### **13.**

**13.1** 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 CHF 5'000.- (cfr. art. 4 TS-TAF), che verrà compensato con l'anticipo spese di egual valore versato a suo tempo dal ricorrente.

**13.2** 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).

### **14.**

Contro la presente sentenza può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale (cfr. art. 83 lett. h LTF). Il termine ricorsoale 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.

(il dispositivo è alla pagina seguente)

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

**1.**

Il ricorso è respinto.

**2.**

L'autorità inferiore è incaricata di informare l'autorità richiedente che le informazioni trasmesse nell'ambito dell'assistenza amministrativa possono essere utilizzate unicamente nel procedimento nei confronti di A. \_\_\_\_\_, conformemente all'art. 25<sup>bis</sup> par. 2 CDI CH-ES.

**3.**

Le spese processuali pari a 5'000 franchi svizzeri sono poste a carico del ricorrente e interamente compensate con l'anticipo spese da egli versato il 9 giugno 2021.

**4.**

Non sono assegnate indennità per ripetibili.

**5.**

Comunicazione a:

- rappresentante del ricorrente (atto giudiziario)
- autorità inferiore (n. di rif. [...]); atto giudiziario)

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

La presidente del collegio:

Il cancelliere:

Michela Bürki Moreni

Luca Rossi

**Rimedi giuridici:**

Contro le decisioni nel campo dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, 1000 Losanna 14, entro un termine di 10 giorni dalla sua notificazione, 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 (art. 82, art. 83 lett. h, art. 84a, art. 90 e segg. e 100 cpv. 2 lett. b LTF). Il termine è reputato osservato se gli atti scritti sono consegnati al Tribunale federale oppure, all'indirizzo di questo, alla posta svizzera o a una rappresentanza diplomatica o consolare svizzera al più tardi l'ultimo giorno del termine (art. 48 cpv. 1 LTF). Negli atti scritti occorre spiegare perché la causa adempie siffatta condizione. Inoltre, gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione: