



---

Corte I  
A-1497/2020

## Sentenza del 18 novembre 2020

---

Composizione

Giudici Raphaël Gani (presidente del collegio),  
Keita Mutombo, Annie Rochat Pauchard,  
cancelliere Manuel Borla.

---

Parti

**A.** \_\_\_\_\_,

...

patrocinata dall'avv. Giovanni Molo,

...

ricorrente,

contro

**Amministrazione federale delle contribuzioni AFC**

Servizio per lo scambio d'informazione in materia fiscale SEI,  
Eigerstrasse 65, 3003 Berna,  
autorità inferiore.

---

Oggetto

Assistenza amministrativa (CDI CH-ES).

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

**A.a** Con scritto del 25 luglio 2017 l'*Agencia Tributaria* spagnola (di seguito: anche autorità richiedente) presentò una domanda di assistenza amministrativa all'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: AFC o autorità richiesta), avente per oggetto il signor B.\_\_\_\_\_, per il periodo ... – .... Più precisamente l'autorità richiedente, considerando l'interessato "*fiscal resident*" nel proprio territorio e pertanto ivi assoggettato illimitatamente, posò diversi interrogativi al fine di ottenere informazioni, detenute a suo dire presso il "B.\_\_\_\_\_" e la "...", atte a determinare una corretta valutazione delle imposte dovute in Spagna ("*in order to ensure the proper assessment of taxes in Spain*"). Ciò senza tuttavia allegare e circostanziare i motivi a sostegno della propria conclusione.

**A.b.** Con decisione dell'8 maggio 2018 l'AFC decise di concedere l'assistenza amministrativa richiesta.

**A.c.** L'interessato si oppose alla trasmissione e al termine del procedimento ricorsuale, il Tribunale amministrativo federale decise di accogliere il ricorso in ragione dell'insufficienza di elementi in punto alle conclusioni dello stato richiedente, che non permise un controllo di plausibilità e conseguentemente l'inadempimento della condizione della rilevanza verosimile (cfr. sentenza del TAF A-3377/2018 del 3 aprile 2019).

**A.d.** Adito con procedura ricorsuale, il Tribunale federale giudicò inammissibile il ricorso interposto dall'AFC avverso la citata sentenza del TAF (cfr. sentenza del TF 2C\_373/2019 del 30 aprile 2019).

**B.**

Con scritto dell'11 settembre 2019 l'*Agencia Tributaria* spagnola ha presentato una nuova domanda di assistenza amministrativa all'AFC, avente per oggetto il signor B.\_\_\_\_\_ (persona interessata), per il medesimo periodo ... – .... L'autorità richiedente, considerando l'interessato "*fiscal resident*" nel proprio territorio e pertanto ivi assoggettato illimitatamente, ha nuovamente posto diversi interrogativi alla "... (persona legittimata a ricorrere; di seguito anche A.\_\_\_\_\_) per gli anni ..., ... e ..., quale detentrica di informazioni. Contrariamente alla prima domanda l'autorità richiedente ha allegato diverse informazioni e considerazioni a sostegno della propria richiesta.

**C.**

Con messaggio di posta elettronica del 26 settembre 2019 l'AFC, riferendosi allo scritto del 12 settembre 2017 contestualmente al procedimento menzionato precedentemente (lettera A), avente oggetto le medesime parti, ha chiesto a detto patrocinatore se rappresentava la persona interessata e la persona legittimata a ricorrere anche nel contesto di questo procedimento, ricevendo risposta affermativa con messaggio di posta elettronica del 1° ottobre 2019.

**D.**

Ritenute le condizioni poste dalla legge in ordine alla ricevibilità della domanda, l'AFC ha quindi emanato 3 diversi decreti di edizione il 17 ottobre 2019. Conseguentemente, la banca C.\_\_\_\_\_ (a cui è stato trasferito il patrimonio, con atto del 5 aprile 2017, della banca già D.\_\_\_\_\_) con scritto del 23 ottobre 2019, la A.\_\_\_\_\_ con scritto del 7 novembre 2019 e la Divisione delle contribuzioni della Repubblica e Cantone Ticino (di seguito: DC) con scritto del 12 novembre 2019, hanno trasmesso all'autorità inferiore le informazioni richieste. La A.\_\_\_\_\_ ha tuttavia indicato di opporsi a "*qualsiasi trasmissione di dato alla Spagna*". Evidenziando che l'interessato figurava essere "*contribuente illimitatamente imponibile nel Cantone Ticino*", ciò che a suo dire avrebbe comportato l'inadeguatezza della richiesta dell'autorità spagnola.

**E.**

Contestualmente, con scritto del 7 novembre 2019 il patrocinatore dell'interessato e della A.\_\_\_\_\_, ha chiesto all'AFC l'accesso agli atti, in particolare alla domanda inoltrata dallo Stato richiedente, e al contempo si è opposto alla trasmissione dei dati alla Spagna.

**F.**

Il 19 dicembre 2019, l'AFC ha fornito l'accesso agli atti indicando altresì quali informazioni intendeva trasmettere all'autorità richiedente, e meglio le risposte ai quesiti da 1 a 9 formulati da quest'ultima, chiedendo la sottoscrizione dell'usuale formulario qualora l'interessato e la A.\_\_\_\_\_ avessero dato il proprio assenso. Con presa di posizione del 23 gennaio 2020, il patrocinatore di questi ultimi ha chiesto all'AFC, in via principale di dichiarare inammissibile la richiesta di assistenza amministrativa spagnola.

**G.**

Con decisione finale del 13 febbraio 2020, l'AFC ha determinato di accordare all'autorità richiedente l'assistenza amministrativa invocata e di trasmettere le informazioni ottenute dalla A.\_\_\_\_\_ e dalla DC, così come

meglio indicato dal dispositivo 2 contemplante le 9 risposte alle altrettante domande formulate dall'autorità richiedente.

#### **H.**

Con ricorso del 13 marzo 2020, la A. \_\_\_\_\_ (di seguito: anche la ricorrente o l'insorgente) ha impugnato la decisione dell'AFC dinnanzi al Tribunale amministrativo federale (di seguito: anche il TAF o il Tribunale), chiedendo il suo annullamento con la conseguente inammissibilità della domanda di assistenza amministrativa spagnola, protestate tasse spese e indennità di ripetibili. A sostegno delle proprie conclusioni, l'insorgente ha evidenziato come la precedente domanda di assistenza sia "*stata definitivamente respinta con forza di cosa giudicata*", con la conseguenza che la Spagna non avrebbe potuto riformulare in maniera analoga un'identica domanda, rispettivamente l'AFC non può dare seguito ad una simile richiesta, ritenuto come la procedura di assistenza amministrativa già è stata definitivamente risolta. A dire della ricorrente la richiesta di assistenza sarebbe inoltre contraria alla 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) poiché priva del requisito della verosimile rilevanza e contraria al principio del divieto della ricerca indiscriminata di mezzi di prova.

#### **I.**

Con presa di posizione del 7 maggio 2020, l'autorità inferiore ha chiesto di respingere il ricorso interposto con argomenti che se del caso verranno ripresi in appresso.

#### **J.**

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

### **Diritto:**

#### **1.**

**1.1** Riservate le eccezioni di cui all'art. 32 della Legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF, RS 173.32), non adempiute nel caso in esame, il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 della Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021) (cfr. art. 31 LTAF), emanate dall'AFC (cfr. art. 33 lett. d LTAF in combinato con l'art. 10

cpv. 1 della legge federale del 28 settembre 2012 sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale [LAAF, RS 651.1]).

**1.2** La LAAF disciplina, dal 1° febbraio 2013, l'esecuzione dell'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni (art. 1 cpv. 1 lett. a LAAF).

**1.3** Conformemente ai dettami dei combinati disposti degli artt. 37 LTAf e 19 cpv. 5 LAAF, la presente procedura ricorsuale dinanzi al Tribunale amministrativo federale è regolata dalla PA, riservate disposizioni specifiche contenute nella LAAF.

**1.4** Giusta l'art. 19 cpv. 2 LAAF è legittimata a ricorrere la persona interessata, nonché altre persone alle condizioni di cui all'articolo 48 PA. Secondo l'art. 48 PA ha diritto di ricorrere chi ha partecipato al procedimento dinanzi all'autorità inferiore o è stato privato della possibilità di farlo (lett. a), è particolarmente toccato dalla decisione impugnata (lett. b), e ha un interesse degno di protezione all'annullamento o alla modificazione della stessa (lett. c). In particolare per godere di un interesse degno di protezione ai sensi della lett. c del disposto legale citato, la parte ricorrente deve trovarsi in un rapporto, sufficientemente stretto, speciale e degno di essere preso in considerazione, con la decisione adottata. Essa deve essere toccata in misura e con un'intensità maggiore rispetto a tutti gli altri terzi amministrati (cfr. sentenza del TF 2C\_376/2019 del 13 luglio 2020 consid. 7.1.2 e i riferimenti citati [prevista in pubblicazione]). In concreto, la ricorrente, nei confronti della quale delle informazioni sono state richieste e saranno trasmesse, deve essere considerata come direttamente toccata dalla decisione adottata; essa si trova inoltre coinvolta in misura maggiore rispetto ad ogni altro amministrato dalla decisione impugnata e dispone pertanto di un interesse pratico e concreto a che la decisione qui litigiosa sia modificata.

## **2.**

**2.1** Con ricorso al Tribunale amministrativo federale, che fruisce di pieno potere cognitivo, possono essere invocati la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (art. 49 lett. b PA) nonché l'inadeguatezza (art. 49 lett. c PA; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2013, pag. 88 n. 2.149 segg.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>a</sup> ed. 2016, pag. 247 n. 1146 segg.).

**2.2** L'autorità adita non è vincolata né dai motivi addotti (art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (DTAF 2007/41 consid. 2 [pag. 529 e seg.]; MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3<sup>a</sup> ed. 2011, pag. 300 n. 2.2.6.5). 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 invocate o dagli atti risultino indizi in tal senso (DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; DTAF 2014/24 consid. 2.2 [pag. 348 e seg.]; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3<sup>a</sup> ed. 2013, cifra 1135). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. 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 produrre le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 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 disamina, oggetto del litigio è la decisione finale del 13 febbraio 2020 dell'AFC, con cui quest'ultima ha accolto la domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale, dell'11 settembre 2019, inoltrata dall'autorità richiedente spagnola, sulla base della CDI CH-ES. Dopo aver determinato 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 presente Tribunale esaminerà le puntuali censure sollevate dalla ricorrente (consid. 6, 7 e 8)

### **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). Ora, 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 però 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 sulla base della 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-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 (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, 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).

**4.4** In concreto la richiesta del 25 luglio 2017 dell'Autorità Tributaria spagnola adempie ai requisiti formali posti dalla legge, e sopra rammentati, di

modo che non occorre chinarsi ulteriormente su tali aspetti. Del resto la ricorrente stessa non ha sollevato alcuna perplessità in merito.

## 5.

**5.1** 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); al contrario, le informazioni presumibilmente irrilevanti non possono essere trasmesse dall'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). Orbene 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. Ne consegue quindi che di principio lo Stato richiesto non può respingere una 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, con la conseguenza che 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) – ha per 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 essa non precisa 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 ch. 4.4 et 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; 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). 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; sentenza del TF 2C\_376/2019 del 13 luglio 2020 consid. 7.1.3 [destinata alla pubblicazione]).

**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 "verosimile pertinenza" (*in casu* art. 25bis CDI CH-ES) (cfr. sentenze del TAF A-4591/2018 del 3 marzo 2020 consid. 4.3.3).

**5.4** Il principio della buona fede (cfr. art. 26 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati [CV, RS 0.111]) trova applicazione,

quale 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-506/2018 del 15 novembre 2019 consid. 3.1.4 con rinvii; A-2325/2017 del 14 novembre 2018 consid. 4.3.4 con rinvii), come la CDI CH-ES. La buona fede di uno Stato è presunta nelle relazioni internazionali (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-506/2018 del 15 novembre 2019 consid. 3.1.4 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 richiesti 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).

**5.5** 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, 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).

**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. 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. sentenza del Tribunale federale 2C\_537/2019 del 13 luglio 2020 consid. 3.7 [destinata alla pubblicazione]; 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. sentenze del TF 2C\_376/2019 del 13 luglio 2020 consid. 7.1.3 [destinata alla pubblicazione], 2C\_537/2019 consid. 3.4 [destinata alla pubblicazione]). Nello specifico, ciò è l'espressione della dimensione personale del principio di specialità (cfr. sentenze del TF 2C\_537/2019 citata consid. 3.5, 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. sentenze del TF 2C\_537/2019 citata *ibid.*, 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** L'insorgente ha lamentato dapprima la violazione del principio di "*forza di cosa giudicata*" in base al quale la domanda è da respingere poiché essa

sarebbe “*sostanzialmente analoga a quella che era stata presentata il 25 luglio 2017 dalla stessa autorità spagnola*”. A suo dire infatti la Spagna avrebbe dovuto formulare una nuova domanda, sopperendo alle lacune procedurali, prima della crescita in giudicato della procedura amministrativa avvenuta “definitivamente” con la sentenza di inammissibilità del TF, al ricorso interposto dall’AFC, del 30 aprile 2019.

In proposito, l’AFC ha evidenziato che siccome la nuova domanda in esame “*differisce in modo significativo*” dalla domanda precedente del 25 luglio 2017, in particolare in ordine a diversi nuovi elementi allegati conseguenti alle indagini e agli approfondimenti esperiti, la censura in punto alla violazione del principio della “crescita in giudicato” non può essere condivisa.

## **7.2**

**7.2.1** Una sentenza è definitivamente vincolante quando non può più essere richiesto un riesame tramite un rimedio di diritto ordinario (forza di giudicato, “*formelle Rechtskraft*”). Essa vincola le parti, con la conseguenza che non può più essere proposta un’azione identica (“*materielle Rechtskraft*”; cfr. DTAF 2019 I/8 consid. 4.2.4.1 e DTAF 2009/11 consid. 2.1.2); in altre parole vige la forza di cosa giudicata materiale allorché la pretesa litigiosa, sottoposta nuovamente al giudice, poggia sul medesimo complesso di fatti e sul medesimo fondamento giuridico. L’esecutività di una decisione giudiziaria va usualmente di pari passo con la forza di cosa in giudicato: la parte vincente può quindi esigerne l’esecuzione appena essa è cresciuta in giudicato.

**7.1.2** Il Tribunale ricorda inoltre che la giurisprudenza relativa alle domande di assistenza giudiziaria, ripetute, si applica parimenti alle domande di assistenza internazionale in materia fiscale (DTF 139 II 404 consid. 8.2). Nello specifico, queste ultime, quali decisioni di procedura, appartengono al diritto amministrativo (DTF 121 II 93 consid. 3b, 118 Ib 440 consid. 4a e riferimenti) e si differenziano dai giudizi penali o civili nel senso che esse non tendono a determinare in modo definitivo la situazione giuridica dei soggetti di diritto privato, tra loro o rispetto alla collettività: esse tendono piuttosto a stabilire in che misura lo Stato richiesto deve prestare la propria collaborazione in vista di una procedura estera, in funzione dell’interesse pubblico connesso all’adempimento del principio di collaborazione internazionale in questa materia; per loro natura, queste decisioni non fruiscono quindi della forza di cosa giudicata materiale (DTF 121 II 93 consid. 3b e riferimenti). Tuttavia lo stato richiedente non può postulare nuovamente le identiche richieste, fondandosi sui medesimi fatti e elementi (DTF 109 Ib

156 consid. 1b, pag. 157), ma ha la facoltà di completare o riproporre la propria domanda sulla base di fatti nuovi o di una modifica di legge (DTF 112 Ib 215 consid. 4 pag. 218; DTF 111 Ib 242 consid. 6 pag. 251/252; DTF 109 Ib consid. 3b pag. 157/158). In concreto, anche se la precedente domanda non ha ottemperato alle condizioni poste dalla legge, lo Stato richiedente ha la facoltà di presentare una nuova domanda completata e corretta (cfr. sentenze del TAF A-6728/2014 del 25 settembre 2015 consid. 12 in fine [confermata dal TF con sentenza 2C\_955/2015 del 12 novembre 2015], A-4232/2013 del 17 dicembre 2013 consid. 2.3).

**7.3** Ferme queste premesse, la sentenza del 30 aprile 2019 del TF che confermava la sentenza del TAF del 3 aprile 2019, con riferimento alla decisione dell'8 maggio 2018 impugnata, non è di ostacolo alla presentazione di una nuova richiesta di assistenza amministrativa. Pertanto la censura deve essere respinta.

## **8.**

**8.1** Con l'impugnativa in esame, la ricorrente ha altresì censurato la ripetuta violazione del principio della verosimile rilevanza prescritto all'art. 25bis CDI CH-ES. A suo dire infatti, "*un assoggettamento fiscale in Spagna*" per il periodo indicato, sarebbe escluso, in ragione della documentazione e degli elementi agli atti, segnatamente in ragione dello scritto della DC, in base al quale B. \_\_\_\_\_ risulterebbe essere domiciliato in Svizzera. Inoltre la domanda di documenti sarebbe troppo estesa, mentre dovrebbe limitarsi alla trasmissione di informazioni per stabilire la residenza del contribuente in uno stato piuttosto che in un altro. Infine la richiesta di dati relativi, con sede in Svizzera, sarebbe contraria al divieto della ricerca indiscriminata di mezzi di prova.

Con riferimento al criterio della verosimile rilevanza delle informazioni richieste, l'autorità di prima istanza ha evidenziato che, in base agli elementi esposti in domanda, B. \_\_\_\_\_ avrebbe avuto un domicilio fiscale in Spagna durante il periodo in esame, con la conseguenza di un assoggettamento illimitato in quel Paese. Le allegazioni poste come pure lo scopo fiscale della domanda, ovvero delucidare il substrato fiscale dello stesso per i periodi in esame sarebbero in definitiva più che sufficienti per ritenere le informazioni richieste verosimilmente rilevanti.

**8.2** Come rammentato più sopra (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; 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; [tra le tante] sentenze del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.3.2 con rinvii; A-6226/2017 del 21 marzo 2019 consid. 4.2.1). 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; 143 II 136 consid. 6; sentenze del TF 2C\_28/2017 del 16 aprile 2018 consid. 4.2, 2C\_387/2016 del 5 marzo 2018 consid. 5.1, 2C\_1162/2016 del 4 ottobre 2017 consid. 9.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 2.4 con rinvii).

Va rilevato infine che i procedimenti in materia di assistenza amministrativa, non statuiscono 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).

### **8.3**

**8.3.1** In concreto, e diversamente da quanto indicato nella domanda precedente del 25 luglio 2017 (cfr. lettera A), l'autorità spagnola ha esaminato e illustrato in modo ben più che sufficiente la situazione personale ed economica di B. \_\_\_\_\_, in ordine segnatamente al luogo di residenza per i periodi indicati nella domanda di assistenza amministrativa, ovvero gli anni dal ... al ... .

Anzitutto i suoi famigliari stretti sono residenti in Spagna, segnatamente la moglie E.\_\_\_\_\_ dal .... Ma pure la ex moglie, da cui l'insorgente ha divorziato il ... risiede nel Paese iberico, come pure la loro figlia comune nata il ..., la quale è attualmente iscritta presso il ... . Lo stesso B.\_\_\_\_\_ sembra avere un luogo di residenza a ..., così come emerge esaminando la sua polizza assicurativa presso la F.\_\_\_\_\_, attiva dal 1° aprile 2012 e tutt'ora in essere, e meglio presso il ... . A tali coordinate egli avrebbe altresì ottenuto diversi consegne di beni e servizi da diverse società attive in rami diversi (cfr. domanda dell'autorità richiedente: "*B.\_\_\_\_\_ appears as the recipient of various goods and services delivered and/or provided in the dwelling located at ... . This information has been provided by the following companies: ...*"). Ma non è tutto. B.\_\_\_\_\_ sarebbe altresì l'avente diritto economico dell'immobile sito al numero civico indicato, sebbene la proprietà appartenga formalmente alla G.\_\_\_\_\_. A tali costatazioni, l'autorità spagnola aggiunge pure che l'uso in Svizzera delle diverse carte di credito/debito appartenenti allo stesso sia stato molto esiguo, se paragonato all'uso delle stesse in Italia o in Spagna.

Inoltre sembrerebbe che B.\_\_\_\_\_ abbia sottoscritto della documentazione in punto ad una presunta sua tassazione in Spagna, ammettendo de facto la propria residenza fiscale in questo Paese (cfr. pag. 3 domanda dell'autorità richiedente "*For your information A.\_\_\_\_\_ has signed the relevant proposals of provisional tax assessments agreeing with the facts gathered and therefore accepting his fiscal residence in Spain concerning those years in which he claimed to be resident in Switzerland for tax purposes*").

**8.3.2** Ne discende pertanto che sussistono indizi più che sufficienti per affermare che B.\_\_\_\_\_ possa essere considerato un *fiscal resident* in Spagna durante il periodo dal ... al ..., ciò che però dovrà essere appurato in sede di procedura nazionale spagnola, considerato che il presente procedimento non giudica materialmente la controversia. In concreto, l'AFC, limitandosi ad un controllo di plausibilità ha correttamente rilevato che le informazioni richieste ai detentori delle stesse siti in Svizzera, tra cui la A.\_\_\_\_\_ qui ricorrente, 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 *fishing expedition*, come sembra invece avere allegato la ricorrente con il proprio atto ricorsuale, non sostanziando tuttavia tale censura nel dettaglio.

**8.4** Ferme queste premesse la richiesta di assistenza dello Stato richiedente rispetta il tenore dell'art. 25bis CDI CH-ES ed è pertanto fondata.

**9.**

Va infine rilevato che eventuali nominativi di terzi che dovessero emergere dalla trasmissione delle informazioni/documentazione, sono tutelati dal principio di specialità (cfr. consid. 5.7) che impone allo Stato richiedente di non divulgare e utilizzare le informazioni ottenute dallo Stato richiesto se non nei confronti delle persone e degli agiti per i quali sono stati richiesti e conseguentemente trasmessi (sentenze del TF 2C\_537/2019 del 13 luglio 2020 consid. 3.4, 2C\_376/2019 del 13 luglio 2020 consid. 7.1.3 [destinate alla pubblicazione] ; sentenza del TAF A-5522/2019 del 18 agosto 2020 consid. 3.4.3). Considerato inoltre che le interpretazioni da dare a tale principio divergano sia a livello nazionale che internazionale, in particolare in ordine alla componente personale, è doveroso che l'AFC informi l'autorità richiedente circa le restrizioni di utilizzo per le stesse (cfr. sentenze del TF 2C\_537/2019 citata consid. 3.7, 2C\_545/2019 del 13 luglio 2020 consid. 4 ; sentenza del TAF A-5522/2019 citata consid. 3.4.3).

**10.**

Alla luce di quanto sopra esposto la decisione impugnata non presta dunque il fianco a critica alcuna e merita quindi di essere confermata in questa sede con reiezione del gravame.

**11.**

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della ricorrente, qui parte 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 esse sono stabilite in 5'000 franchi svizzeri (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà compensato con l'anticipo spese del medesimo importo versato dalla ricorrente il 31 marzo 2020. Non vengono assegnate indennità di ripetibili (cfr. art. 64 cpv. 1 PA *a contrario*, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF *a contrario*).

**12.**

Contro la presente decisione, relativa ad un'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale (art. 83 lett. h della legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005 [LTF, RS 173.110]). 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 (art. 84a LTF). Il Tribunale federale è il solo competente a determinare il rispetto di tali condizioni.

(il dispositivo si trova sulla pagina seguente)

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

**1.**

Il ricorso è respinto.

**2.**

L'autorità inferiore deve notificare all'autorità richiedente che le informazioni trasmesse e ottenute nel quadro della assistenza amministrativa richiesta possono essere utilizzate unicamente nel procedimento nei confronti di B. \_\_\_\_\_, così come illustrato nella domanda dello Stato richiedente, conformemente all'art. 25bis par. 2 CDI CH-ES.

**3.**

Le spese processuali pari a 5'000 franchi svizzeri sono poste a carico della ricorrente e interamente prelevate con l'anticipo spese da essa versato il 31 marzo 2020.

**4.**

Non sono assegnate indennità per ripetibili.

**5.**

Comunicazione a:

- ricorrente (atto giudiziario)
- autorità inferiore

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

Il presidente del collegio:

Il cancelliere:

Raphaël Gani

Manuel Borla

**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: