



Corte I
A-3060/2018

Sentenza del 3 novembre 2020

Composizione

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

Parti

A. _____.
Belize,
patrocinata dagli
avv....,
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 20 dicembre 2017, l'*Agencia Tributaria* spagnola (di seguito: autorità richiedente) ha presentato, per ragioni fiscali una domanda di assistenza amministrativa all'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: AFC o autorità richiesta), per il periodo 2012 – 2015, e avente per oggetto la società B._____,, Madrid (di seguito: B._____), la quale avrebbe beneficiato di accrediti da parte della A._____ *International Inc.* (di seguito: A._____), detentrica del conto bancario ... presso la C._____. (di seguito: C._____). Più precisamente l'autorità richiedente ha domandato: 1. Identità dei detentori, procuratori e aventi diritto economico del conto bancario CH ..., 2. Estratti bancari relativi al conto menzionato.

A.b Nello specifico l'autorità spagnola ha precisato di volere esaminare la situazione fiscale della B._____ la quale, registrante perdite contabili dal 1999, risulterebbe essere detenuta in ragione del 55.17% dalla A._____, società del Belize, a sua volta creditrice della B._____. E ciò, considerato che la B._____ non aveva trasmesso le informazioni richieste relative alle transazioni in provenienza dalla Svizzera come pure che i rappresentanti della stessa avevano prodotto uno scritto della D._____, che nella sua veste di direttore unico della A._____, attestava come quest'ultima non avesse alcun beneficiario economico poiché non vi era alcuna persona fisica proprietaria della stessa o una persona fisica che in altro modo la controllava.

B.

Conseguentemente al decreto di edizione del 10 gennaio 2018 dell'AFC, la C._____ ha trasmesso a quest'ultima, con lettera del 17 gennaio 2018, le informazioni richieste segnatamente gli estratti conto ... dal 31 dicembre 2011 al 31 dicembre 2015 e i pertinenti estratti patrimoniali, come pure la documentazione di apertura del suddetto conto bancario. Copia del decreto di edizione, con dichiarazione di consenso in punto alla trasmissione delle informazioni, è stata trasmessa alla B._____ e alla A._____.

C.

Con scritti del 16 e 18 gennaio 2018 (anticipato per posta elettronica), la A._____, per il tramite dei propri patrocinatori, ha chiesto copia della domanda dell'autorità richiedente e copia della documentazione bancaria.

Con scritto del 9 febbraio 2018 l'AFC ha dato l'accesso agli atti, segnatamente alla domanda dell'autorità spagnola, e indicato all'interessata le modalità con cui sarebbe stata sua intenzione rispondere, evidenziando che in risposta al primo quesito l'AFC avrebbe trasmesso la copia dei documenti di apertura della relazione bancaria n. ... detenuta dalla A_____.

D.

Con scritto del 5 marzo 2018, l'interessata ha chiesto all'AFC, in via principale, di respingere la richiesta di assistenza amministrativa, precisando che “[n]essun documento e/o informazione concernenti il settlor del trust, il conto presso Banca C._____, o ancora persone terze, dovrà essere trasmesso all'Autorità rogante spagnola”. In via subordinata, qualora la domanda venisse accolta, la A._____ ha chiesto di indire “un’udienza di cernita della documentazione bancaria, che permetta di identificare i documenti strettamente necessari” e anonimizzare le informazioni contenute allo scopo di non identificare il settlor del Trust, rispettivamente persone terze che nulla hanno a che vedere con la procedura fiscale spagnola.

E.

Con decisione finale del 25 aprile 2018 l'AFC ha determinato di accordare all'autorità richiedente l'assistenza amministrativa invocata e di trasmettere le informazioni ottenute dalla banca C._____ e meglio come da dispositivo 2:

a) *Identification of holders, signatories and beneficial owners of the bank account number ...:*

According to the bank account openings forms and in particular to the Formular T, the holder of the banking relationship n. ... is the company A._____ INTERNATIONAL INC. which is owned by a Trust, namely E._____, whose settlor is Mrs F._____, born on 27 February 1960, and whose beneficiaries are:

- Mrs F._____, born on ... ;
- Mrs G._____, born on ...;
- Mrs H._____, born on ...;
- Mrs I._____, born on

b) *Bank statements of the above mentioned bank account (account statements and statements of assets).*

Please find enclosed copies of statements of account n° (enclosure 1) from 31 December 2011 to 31 December 2015 as well as copies of statements of assets n° ... on 31 December 2012, 2013, 2014 and 2015 (enclosure 2).

Diversamente da quanto ventilato con scritto del 9 febbraio 2018 l'AFC ha comunicato che non avrebbe trasmesso i documenti di apertura della relazione bancaria n. ... detenuta dalla ricorrente "*perché non espressamente richiesti dall'autorità richiedente*" (cfr. decisione finale, pag. 9).

F.

Con ricorso del 25 maggio 2018 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, in via principale, di annullare la stessa e conseguentemente negare la trasmissione di qualsivoglia informazione all'autorità richiedente spagnola, e in via subordinata di indire un'udienza di cernita per determinare i documenti pertinenti alla domanda di assistenza amministrativa rispettivamente determinarne un'anonimizzazione di taluni. Protestate tasse spese e ripetibili. A sostegno delle proprie pretese la ricorrente ha censurato la violazione 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), della legge federale del 28 settembre 2012 sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (LAAF, RS 651.1), del principio costituzionale di proporzionalità come pure un abuso del potere di apprezzamento. La ricorrente ha postulato inoltre l'effetto sospensivo del ricorso.

G.

Con ordinanza del 29 maggio 2019, oltre a richiedere segnatamente il pagamento dell'anticipo equivalente alle presunte spese processuali, il Tribunale ha informato l'insorgente in punto all'effetto sospensivo *ex lege* del ricorso.

H.

Con risposta del 10 luglio 2018, l'autorità inferiore ha chiesto la reiezione del ricorso, contestando puntualmente le tesi della ricorrente, con argomenti di cui si dirà, se del caso, in appresso.

I.

Con replica spontanea del 16 luglio 2018, la ricorrente si è riconfermata nelle proprie conclusioni e domande di giudizio.

J.

Ulteriori considerazioni in fatto e in diritto saranno ripresi in seguito qualora siano di interesse alla causa.

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 LAAF).

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 Pacifica è la legittimazione ricorsuale della ricorrente, essendo destinataria della decisione appellata e avendo un interesse a che la stessa venga qui annullata (art. 48 cpv. 1 PA e 19 cpv. 2 LAAF). Il ricorso è poi stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (art. 52 PA). Il ricorso è pertanto ricevibile in ordine.

1.5 Il ricorso ha effetto sospensivo ex lege (cfr. art. 19 cpv. 3 LAAF). L'eventuale trasmissione di informazioni da parte dell'autorità inferiore non può che intervenire che alla crescita in giudicato della decisione di rigetto del ricorso (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-5893/2017 dell'8 ottobre 2019 consid. 1.2; A-6266/2017 del 24 agosto 2018 consid. 1.3). Ciò puntualizzato, il ricorso essendo ricevibile in ordine, lo stesso dev'essere esaminato nel merito.

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*, 2° ed. 2013, pag. 88 n. 2.149 segg; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7ª 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, 2ª 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 (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 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, segnatamente l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 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 25 aprile 2018 dell'AFC, con cui quest'ultima ha accolto la domanda di assistenza amministrativa in materia fiscale, del 20 dicembre 2017, 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. 3) e aver rammentato i principi generali applicabili in materia di assistenza amministrativa internazionale (consid. 4), il presente

Tribunale esaminerà le puntuali censure sollevate dal ricorrente (consid. 5, 6 e 7).

3.1 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, in particolare nella sua versione del 24 agosto 2013 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).

3.2 *In casu*, l'autorità richiedente ha motivato la domanda di assistenza amministrativa sulla base dell'art. 25bis CDI CH-ES ("*request for information under the terms of the article 25bis of our Double Taxation Convention*"), 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 di 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 > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; DTF 142 II 69 consid. 2), completato dal paragrafo IV ad art. 25bis del Protocollo aggiuntivo alla CDI CH-ES (entrato in vigore il 24 agosto 2013, di seguito: Protocollo CDI CH-ES; RS 0.672.933.21).

3.3 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 richiedente; (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).

3.4 In concreto la richiesta del 20 dicembre 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.

4.

4.1 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 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).

4.2 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,

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).

4.3

4.3.1 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.

4.3.2 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 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). 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]).

4.3.3 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).

4.4

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).

4.5 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^{bis} 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).

4.6 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 Tribunale federale 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 Tribunale federale 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 richiesta in ordine alle restrizioni d'uso delle informazioni trasmesse (cfr. sentenze del Tribunale federale 2C_537/2019 citata *ibid.*, 2C_545/2019 citata *ibid.*).

5.

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

5.1 Con richiesta del 20 dicembre 2017 l'autorità richiedente ha chiesto all'AFC l'identificazione e la trasmissione dei detentori, dei procuratori e degli aventi diritto economico del conto bancario CH ... (*"identification of holders, signatories and beneficial owners of the bank account"*). Con atto impugnato del 25 aprile 2018 l'autorità inferiore vi ha dato seguito ritenendo di trasmettere il nominativo del detentore del conto citato, ma pure estendendo l'informativa al *"proprietario"* (*"owned by"*) della ricorrente come pure ai relativi *settlor* e *beneficiaries* dello stesso (*"the holder of the banking relationship n. ... is the company A._____ International inc., which is owned by a Trust, namely E._____, whose settlor is Mrs F._____, born on ..., and whose beneficiaries are: Mrs F._____, ..., Mrs G._____, born on 1...; Mrs H._____, born on ...; Mrs I._____ born on ..."*), così come emerge dal punto dispositivo 2 a), sebbene si tratti di informazioni che non sono state postulate precisamente dall'autorità richiedente. In proposito la ricorrente ha censurato *"la violazione della giurisprudenza federale riguardo al trust discrezionale ed irrevocabile"*, nella misura in cui l'AFC partirebbe dal presupposto errato che il *settlor* del *trust* sia anche il beneficiario economico della relazione interessata.

5.2

5.2.1 Giusta il paragrafo IV Ad 25^{bis} cifra 4 del Protocollo aggiuntivo, Svizzera e Spagna hanno determinato che *“uno stato contraente non è obbligato a procedere a uno scambio di informazioni spontaneo o automatico”*. La facoltà per uno *“scambio spontaneo di informazioni”* è stata però disciplinata agli artt. 22a segg. LAAF (in vigore dal 1° gennaio 2017), i quali trovano applicazione nelle casistiche di *tax ruling* e per i periodi fiscali dal 2018 in poi (cfr. art. 28 cpv. 6 Convenzione MAAT); conseguentemente, siccome la richiesta dell'autorità richiedente spagnola tende a chiarire il periodo fiscale dal 1° gennaio 2012 al 31 dicembre 2015 (cfr. pto 3 *“Taxes and years under examination in Spain: Corporate Income Tax from 2012 to 2015”*), rispettivamente non siamo in un contesto di *tax ruling*, gli artt. 22a LAAF non possono trovare applicazione.

5.2.2 Ora determinare se un'informazione sia stata richiesta o meno è una questione d'interpretazione delle domande di assistenza amministrativa. Tale interpretazione deve essere effettuata considerando lo *“scopo ultimo”* perseguito dall'autorità richiedente, come pure il rispetto di uno scambio di informazioni efficace. In altre parole, lo Stato deve interpretare le domande di assistenza in base al principio della buona fede, come sopra indicato al consid. 5.5. Uno Stato parte ad un Trattato internazionale deve quindi evitare e dipartirsi da ogni interpretazione che porterebbe ad eludere i suoi impegni internazionali o a svuotare il trattato di senso e di scopo (cfr. sentenza TF 2C_1037/2019 del 27 agosto 2020, consid. 5.2; DTF 144 II 130 consid. 8.2.1; 143 II 202 consid. 6.3.1; 142 II 35 consid. 3.2; 142 II 161 consid. 2.1.3).

5.3 In concreto, l'autorità richiedente ha focalizzato la propria domanda sul conto rubricato indicando le identità di suo interesse, e meglio l'identità del detentore, del procuratore e dell'avente diritto economico del suddetto conto (*“Identification of holders, signatories and beneficial owners of the bank account number ...”*). Ciò emerge dal dispositivo della domanda spagnola, che figura sotto il chiaro capitolo *“requested information”*; in particolare dal tenore letterale non emerge che essa abbia postulato informazioni o documentazione di altre entità che avrebbero eventualmente detenuto le entità/identità elencate, attraverso segnatamente costruzioni societarie e ancora meno informazioni relative a suddette entità terze detentrici delle prime.

Si tratta quindi di determinare, interpretando la domanda, se nel richiedere il nominativo dell'avente diritto economico, l'autorità richiedente non volesse determinare, al fine di giungere alla tassazione corretta della B._____, chi si palesa effettivamente "dietro" il Trust.

Ora, dalla documentazione agli atti, emerge che l'autorità richiedente, sebbene già in possesso di un documento della D._____ che informava sull'assenza di *beneficial owner* in capo alla A._____, ha ribadito volontariamente e nuovamente il proprio interesse a quest'ultimo (cfr. "*the identification of the beneficial owners of both entities will let our tax auditors to properly allocate the relevant assets and rights to them*"). In altre parole, e alla luce della recente giurisprudenza del TF (2C_1037/2019, consid. 5.2 del 27 agosto 2020 previsto in pubblicazione), la volontà e il senso della richiesta deve essere inteso come determinazione da parte dell'autorità richiedente di individuare effettivamente l'identità delle persone che si celano "dietro" la A._____, con il fine ultimo di stabilire se la B._____ e/o i suoi aventi diritto economico, per i periodi indicati, avevano potenzialmente un potere di disporre sugli averi detenuti, indirettamente, attraverso la società ricorrente o il trust, e quindi giungere ad una sua corretta tassazione. Tali nominativi sarebbero quindi verosimilmente pertinenti in base alla CDI CH-ES.

In questo contesto, ben si comprende che l'autorità inferiore intenda trasmettere il nominativo del proprietario/detentore della ricorrente ("*owned by*"), ovvero lo E._____ (cfr. dispositivo 2 a)), rispettivamente i nominativi del *settlor* e dei *beneficiaries* di quest'ultimo. In altre parole, sebbene tali informazioni non siano state postulate direttamente, in base ad un'interpretazione nel rispetto del principio della buona fede, si può considerare che la trasmissione degli stessi non sia contraria al principio del divieto di uno scambio spontaneo di informazioni.

Poco importa, quindi, che la medesima AFC nella decisione impugnata indica che i documenti di apertura della relazione bancaria n. ..., dove figurano appunto i nominativi in discussione, "*non verranno trasmessi perché non espressamente richiesti dall'autorità richiedente*" (cfr. Fatti, lettera E, *in fine*).

5.4 A fronte di quanto sopra indicato, stabilire di non trasmettere la documentazione bancaria "di apertura conto" ma carpire dalla stessa le informazioni sensibili in punto a diversi nominativi di persone terze e trasmetterli all'autorità richiedente, è corretto e deve essere "letto" quale conseguenza dell'interpretazione della domanda dello stato richiedente.

6.

6.1 Con riferimento invece al punto dispositivo 2 lett. b) della decisione impugnata, la ricorrente lamenta la violazione dell'artt. 4 cpv. 3 LAAF relativo al principio del divieto di trasmissione di informazioni relative a terze persone non interessate dalla domanda come pure la violazione dell'art. 7 lett. a LAAF inerente il principio di divieto di entrare nel merito di domande presentate al solo scopo di ricercare prove ("*divieto della fishing expedition*"); in questo contesto essa ravvisa una lesione del principio di proporzionalità e un abuso del potere di apprezzamento. Infatti perlomeno gli estratti del conto bancario menzionato conterebbero i nominativi di terze persone che non sono state identificate né menzionate dall'autorità richiedente: quali ad esempio il *Trust* o le persone ad esso connesse, quali il *settlor* e i *beneficiaries*.

6.2

6.2.1 Ora, per quanto riguarda i principi in ordine alla trasmissione di nominativi di terze persone e i presupposti per darvi seguito, segnatamente l'adempimento del requisito della verosimile rilevanza, si richiama quanto esposto al consid. 4.3.2.

6.2.2 Va detto inoltre che i documenti bancari oggetto di domanda di assistenza e, in particolare, gli estratti conto delle transazioni effettuate su conti bancari di cui il ricorrente è titolare, adempiono di regola all'esigenza della rilevanza verosimile. Tali documenti riferiscono infatti il numero, la frequenza, la natura, gli importi in accredito e in addebito, e sono quindi di natura tale da permettere all'autorità fiscale estera di completare e chiarire la situazione fiscale dell'entità oggetto di verifica. Anonimizzare i nominativi di terzi non interessati nella documentazione bancaria, segnatamente le operazioni in cui essi appaiono, farebbe perdere valore e senso alla domanda di assistenza amministrativa (cfr. DTF 142 II 161 consid. 4.6.2). In questo contesto, la recente giurisprudenza ha determinato che l'AFC non è tenuta ad includere nel procedimento terze persone il cui nominativo appare nella documentazione destinata ad essere trasmessa nel quadro dell'esecuzione di una domanda di assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale, a meno che la legittimazione ricorsuale non emerga in maniera evidente dalla documentazione agli atti, ciò che nel caso di specie non è il caso (cfr. sentenze del TF 2C_376/2019 consid. 7 [destinata alla pubblicazione]; 2C_687/2019 consid. 6; 2C_287/2019 consid. 4.1 tutte del 13 luglio 2020).

6.2.3 Tuttavia non è ammissibile intraprendere una ricerca generalizzata e indiscriminata di informazioni (“*fishing expedition*”) o di richiedere informazioni la cui rilevanza in merito agli affari fiscali di un determinato contribuente non è verosimile (cfr. art. 7 lett. a LAAF; DTF 144 II 206 consid. 4.2; 143 II 136 consid. 6; sentenza del TF 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). In proposito l’art. 7 lett. a LAAF prevede esplicitamente che, in talune situazioni, l’AFC può rifiutarsi di entrare in materia, se risulta che la domanda è stata presentata soltanto allo scopo di ricercare prove. Il divieto delle “*fishing expeditions*” corrisponde al principio della proporzionalità (cfr. art. 5 cpv. 2 della Costituzione della Confederazione Svizzera [Cost., RS 101]), al quale deve conformarsi ogni domanda di assistenza amministrativa (cfr. DTF 139 II 404 consid. 7.2.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-506/2018 del 15 novembre 2019 consid. 3.3 con rinvii; A-5893/2017 dell’8 ottobre 2019 consid. 2.4 con rinvii; A-846/2018 del 30 agosto 2018 consid. 2.1.6). Ciò indicato, non è atteso dallo Stato richiedente che ognuna delle sue richieste conduca necessariamente a una ricerca fruttuosa corrispondente (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5893/2017 dell’8 ottobre 2019 consid. 2.4 con rinvii).

6.3

6.3.1 In concreto i rapporti di affari indicati nella domanda, intercorsi tra la persona interessata (B._____) e la persona legittimata a ricorrere (A._____) nonché le transazioni di denaro avvenute tra di esse, per il tramite della relazione bancaria presso la C._____, non fanno che confermare che gli estratti conto, devono gioco forza rapportarsi con i fatti esposti nella domanda spagnola. In questo contesto, l’AFC può rifiutare unicamente la trasmissione dei documenti che appaiono con certezza assoluta non essere pertinenti al procedimento, ciò che però non risulta essere il caso nella fattispecie in esame. Infatti, le transazioni bancarie effettuate quali addebiti e accrediti sul conto permettono di determinare il substrato fiscale della B._____ in ragione dei versamenti provenienti dalla A._____, per di più che, a ragione, l’AFC evidenzia come la richiesta della documentazione bancaria risiederebbe nella volontà di “*risalire*” ai nominativi delle persone “*a monte*” della persona interessata.

6.3.2 Va detto inoltre che la ricorrente non può prevalersi della violazione del diritto di essere sentito di terzi. Infatti giusta l’art. 19 cpv. 2 LAAF è legittimata a ricorrere la persona interessata, nonché altre persone alle condizioni dell’articolo 48 PA, il quale esige, tra l’altro, che il ricorrente sia particolarmente toccato dalla decisione impugnata e abbia un interesse degno di protezione all’annullamento o alla modificazione della stessa (cpv. 1

lett. b e c). La legittimazione a ricorrere è quindi assente qualora il ricorrente intende prevalersi di un interesse che non gli è proprio, bensì di un interesse di terzi (2C_1037/2019 del 13 luglio 2020 consid. 6.2 [destinata alla pubblicazione]; DTF 143 II 506 consid. 5.1). In altre parole la A. _____ non può richiamare un diritto che spetterebbe, qualora ne siano dati i requisiti, al Trust, al *settlor* e ai *beneficiaries*.

6.4 A fronte di quanto sopra esposto, le censure allegate dalla ricorrente in punto alla violazione dell'art. 4 cpv. 3 LAAF, relativo al principio del divieto di trasmissione di informazioni di terze persone non interessate dalla domanda, rispettivamente dell'art. 7 lett. a LAAF, relativo al principio del "*divieto della fishing expedition*", nonché i principi di proporzionalità e di divieto di abuso di apprezzamento, essendo la domanda contestata ben determinata in ragione di informazioni preesistenti, non possono trovare conferma in questa sede.

7.

7.1 In via subordinata, la ricorrente ha chiesto di indire un'udienza al fine di anonimizzare i documenti determinanti, nello specifico quindi gli estratti conto e gli estratti patrimoniali del periodo di riferimento.

7.2 Sennonché, non è compito di questo Tribunale verificare nel dettaglio le informazioni che sono, o meno, da anonimizzare. Tale aspetto è in primo luogo di competenza dell'AFC quale autorità competente per eseguire l'esecuzione dell'assistenza amministrativa richiesta (art. 2 LAAF). In altri termini, il Tribunale, competente contro una decisione finale dell'AFC, si limita a verificare il rispetto delle condizioni poste dalla legge, senza dovere di principio analizzare d'ufficio l'insieme degli atti dell'incarto, segnatamente l'insieme dei documenti e le informazioni ivi contenute e contestate, oggetto di trasmissione all'autorità richiesta (cfr. sentenze A-3482/2018 del 5 agosto 2019 consid. 7.2.1, TAF A-907/2017 del 14 novembre 2017 consid. 4.2 [decisione confermata dal TF]).

7.3 Ne discende pertanto che, in assenza di elementi supplementari, la richiesta in via subordinata, in ordine ad un'udienza di scernita delle informazioni da anonimizzazione viene respinta.

8.

Va infine rilevato che i nominativi di terzi di cui al punto dispositivo 2a come pure quelli menzionati nella documentazione bancaria di cui al punto dispositivo 2b, sono tutelati dal principio di specialità (cfr. consid. 4.6); ciò

che impone all'AFC di informare l'autorità richiedente circa le restrizioni di utilizzo per gli stessi.

9.

Sulla scorta delle considerazioni che precedono, il ricorso va pertanto respinto e la decisione impugnata confermata.

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 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 esse sono stabilite in 5'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 5'000 franchi da essa versato a suo tempo. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione alla ricorrente di indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

10.

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 è sulla pagina seguente)

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

Il ricorso è respinto.

2.

L'autorità inferiore deve informare l'autorità richiedente che le informazioni trasmesse e ottenute nel quadro della assistenza amministrativa richiesta possono essere utilizzate unicamente nel procedimento che riguarda la B. _____ SA, conformemente all'art. 25bis par. 2 CDI CH-ES.

3.

Le spese processuali pari a 5'000 CHF sono carico della ricorrente, e sono compensate con il versamento di pari importo avvenuto il 5 giugno 2018 a titolo di anticipo spese processuali.

4.

Comunicazione a:

- ricorrente (atto giudiziario)
- autorità inferiore (n. di rif. ...; atto giudiziario)

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: